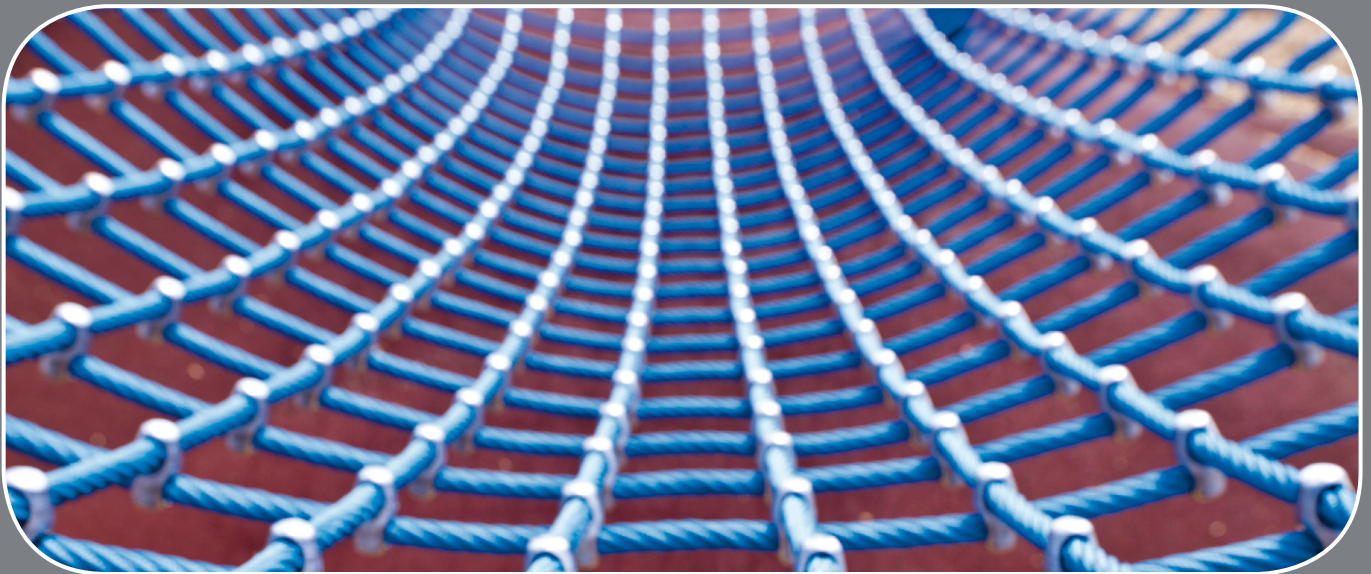




Stiftung
Familienunternehmen

Straffung und Stärkung der Verrechnungspreisverfahren

Ökonomie und Reformoptionen



Impressum

Herausgeber:



Stiftung Familienunternehmen

Prinzregentenstraße 50

80538 München

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

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

E-Mail: info@familienunternehmen.de

www.familienunternehmen.de

Erstellt von:



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Georg-August-Universität Göttingen
Abteilung für deutsche und internationale
Besteuerung
Platz der Göttinger Sieben 3
37073 Göttingen

Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg
Institut für Finanz- und Steuerrecht
Friedrich-Ebert-Anlage 6-10
69117 Heidelberg

Prof. Dr. Andreas Oestreicher
Annalena Form, M.Sc.*

Prof. Dr. Ekkehart Reimer
Ref. iur. Markus Schaupp

<https://www.uni-goettingen.de/de/63675.html> <https://www.jura.uni-heidelberg.de/fst/>

* Für ihre Unterstützung danken die
Verfasser Frau Dorothee Ohlrogge, M.Sc.

© Stiftung Familienunternehmen, München 2022

Titelbild: idizimage | iStock

Abdruck und Auszug mit Quellenangabe

ISBN: 978-3-948850-19-7

Zitat (Vollbeleg):

Stiftung Familienunternehmen (Hrsg.): Straffung und Stärkung der Verrechnungspreisverfahren – Ökonomie und Reformoptionen. Erstellt von Annalena Form, Prof. Dr. Andreas Oestreicher, Prof. Dr. Ekkehart Reimer und Markus Schaupp, mit Unterstützung von Dorothee Ohlrogge, München 2022, www.familienunternehmen.de

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	XI
A. Grundlagen	1
I. Anforderungen und Erwartungen an verfahrensrechtliche Vorschriften im Bereich Verrechnungspreise	1
II. Rechtliche und tatsächliche Entwicklungen.....	3
1. Rechtsstaatlichkeit von Verfahren und Rechtssicherheit	3
2. Entlastung der Steuerpflichtigen durch die Stärkung von Verfahrensinstrumenten	5
3. Fach- und Entscheidungskompetenz in der Finanzverwaltung.....	12
4. Weitere Entwicklungen	14
III. Schlussfolgerungen	16
B. Zielsetzung und Vorgehensweise	19
I. Ausgangspunkt	19
II. Beurteilungsgrundlagen und konzeptioneller Rahmen	19
1. Compliance Framework	19
2. Normativer Rahmen	25
a) Verfassungsrecht.....	26
b) Recht der Europäischen Union	29
III. Forschungsfragen aus ökonomischer und juristischer Sicht.....	33
1. Ökonomische Perspektive	33
2. Rechtswissenschaft.....	34
a) SSF als Fundierung des Kooperationsprinzips.....	34
b) Effektivität des Verfahrensrechts	35
c) Kritische Durchsicht der sprunghaft angestiegenen Anzahl der verfahrensrechtlichen Pflichten.....	36
d) Potenzial zur Beschleunigung	36
e) Forschungsfrage	37
IV. Forschungsmethodik	37
1. Qualitativ-empirisch.....	37

a)	Erhebungsmethode	37
b)	Strukturierung der Experteninterviews	39
c)	Beschreibung der Stichprobe	39
d)	Auswertungsverfahren	42
2.	Normative Analyse	44
V.	Weiteres Vorgehen	45
C.	Phase vor Verwirklichung einer Transaktion.....	47
I.	Rechtlicher Rahmen	47
1.	Information und Dokumentation.....	48
a)	Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten, § 90 Abs. 2 AO	48
b)	Verrechnungspreisdokumentation, § 90 Abs. 3 AO	48
c)	Zwischenfazit	49
2.	Veranlagungszeitraumbegleitende Mitteilungspflichten	50
a)	Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmen	50
b)	Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen	50
3.	Dispositionsschutzinstrumente.....	51
a)	Unilateraler Dispositionsschutz	51
b)	Bi- und multilateraler Dispositionsschutz	53
4.	Cooperative Compliance	55
a)	Osnabrücker Modell und Horizontal Monitoring	56
b)	ICAP	56
II.	Deskriptive Analyse	58
1.	Unbestimmtheit des Fremdvergleichsgrundsatzes.....	58
2.	Tax Compliance Management System	59
3.	Rolle der Steuerabteilung	59
4.	Rechnungswesen.....	60
5.	Verrechnungspreismethoden	61
6.	Verrechnungspreisdokumentation	62

7.	Verbindliche Auskunft	65
8.	Unilaterale Vorabverständigung.....	65
9.	Advance Pricing Agreement.....	66
10.	International Compliance Assurance Programme	67
III.	Zwischenfazit	68
1.	Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis.....	68
2.	Rechtmäßigkeit der Anwendungspraxis	72
a)	Verbindliche Auskunft	72
b)	Advance Pricing Agreement.....	73
c)	Grundsätzliche Zulässigkeit begleitender Verfahrenselemente.....	75
d)	ICAP	76
e)	Veranlagungsbegleitende Berichtspflichten	79
f)	Kumulative Verfahrenslasten und Verfahrensfähigkeit	80
3.	Handlungsbedarf	85
IV.	Handlungsoptionen	86
1.	Reformüberlegungen der Finanzverwaltung	86
a)	Reformansätze	86
b)	Beurteilung auf Basis des ermittelten Handlungsbedarfs	87
2.	Ergänzende Reformüberlegungen	89
a)	Anlage Verrechnungspreise	89
b)	Cross-Border-Dialogue	90
c)	Unverbindliche Auskunft	91
d)	ICAP	92
D.	Phase des Festsetzungsverfahrens und der Betriebsprüfung.....	95
I.	Rechtlicher Rahmen	95
1.	Veranlagung und Vorbehalt der Nachprüfung	95
2.	Mitwirkung und Dokumentation	96
3.	Außenprüfung (Betriebsprüfung)	97
a)	Grundlagen	97

b)	Einleitung von Außenprüfungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise	99
c)	Beginn und Dauer.....	101
d)	Besondere Prüfungsformen	102
e)	Tatsächliche Verständigung	112
II.	Deskriptive Analyse	112
1.	Dauer und Zeitnähe der Betriebsprüfung	112
2.	Untersuchungsgrundsatz	115
3.	Betriebsprüfungsklima	118
4.	Einigungsprozess.....	119
5.	Gemeinsame Außenprüfung	121
III.	Zwischenfazit	122
1.	Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis.....	122
2.	Rechtmäßigkeit der Anwendungspraxis	126
a)	Vorbehalt der Nachprüfung	126
b)	System der Dokumentationsvorgaben	126
c)	Informationsanforderung und Beweisvorsorge.....	129
d)	Dauer der Außenprüfung.....	131
e)	Tatsächliche Verständigung	133
3.	Handlungsbedarf	133
IV.	Handlungsoptionen	135
1.	Reformüberlegungen der Finanzverwaltung	135
a)	Reformansätze	135
b)	Beurteilung auf Basis des ermittelten Handlungsbedarfs	136
2.	Ergänzende Reformüberlegungen	137
a)	Entlastung der Dokumentations- und Beweisvorsorgepflichten.....	137
b)	Stufenprüfung.....	139
c)	Dauer und Ablaufhemmung	140
d)	Folgefragen der Prüfungsbefristung.....	140
e)	Joint Audits.....	144

f) Ergebnissicherung.....	147
g) Taxpayer Advocate – eine steuerliche Ombudsperson	147
E. Phase nachträglicher Korrekturen, insbesondere Rechtsbehelfsverfahren	149
I. Rechtlicher Rahmen	149
1. Nationales Rechtsbehelfsverfahren	149
a) Einspruch	150
b) Finanzgerichtliche Klage	150
2. Gegenberichtigung	150
3. Bi- oder multilaterale Streitbeilegung	152
a) Gemeinsame Grundstruktur.....	152
b) Verständigungsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen	154
c) EU-Schiedskonvention	154
d) Verfahren nach der EU-Streitbeilegungsrichtlinie.....	155
II. Deskriptive Analyse	156
1. Unilaterale Rechtsbehelfsverfahren.....	156
2. Gegenberichtigung	157
3. Verständigungsverfahren.....	158
4. Schiedsverfahren.....	159
III. Zwischenfazit	160
1. Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis.....	160
2. Rechtmäßigkeit der Anwendungspraxis: Verständigungs- und Streitbeilegungsverfahren.....	163
a) Rechtsbehelfsverzicht als Verständigungsvoraussetzung	163
b) Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und <i>Final-Offer-Methode</i>	164
c) Dauer von Verständigungsverfahren	164
3. Handlungsbedarf	165
IV. Handlungsoptionen	166
1. Reformüberlegungen der Finanzverwaltung	166
a) Reformansätze	166

b)	Beurteilung auf Basis des ermittelten Handlungsbedarfs	167
2.	Ergänzende Reformüberlegungen	167
a)	Nationales Rechtsbehelfsverfahren	167
b)	Gegenberichtigung	168
c)	Verständigungsverfahren	169
F.	Ergebnisse	173
I.	Bestandsaufnahme	173
1.	Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis.....	173
a)	Dokumentationspflichten	173
b)	Frühe Rechtssicherheit	174
2.	Normative Handlungsempfehlungen	174
a)	Erteilung von verbindlichen Auskünften auch in Verrechnungspreisfällen	174
b)	Cross-Border-Dialogue	174
c)	Unverbindliche Auskunft	174
d)	ICAP	174
II.	Phase des Festsetzungsverfahrens und der Betriebsprüfung.....	175
1.	Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis.....	175
a)	Ressourcen	175
b)	Struktur der Außenprüfung	175
2.	Normative Handlungsempfehlungen:.....	176
a)	Dienende Funktion des Verfahrens	176
b)	Verfahrensleistungsfähigkeit und Kooperationsprinzip.....	176
c)	Stufenprüfung.....	176
d)	Abschaffung der Ablaufhemmung.....	176
e)	Befristung des Vorbehalts der Nachprüfung	176
f)	Schätzungsbefugnis	177
g)	Joint Audits.....	177
h)	Ergebnissicherung.....	177

i) Steuerliche Ombudspersonen	177
III. Phase nachträglicher Korrekturen	177
1. Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis.....	177
a) Streitbeilegungsverfahren	177
b) Internationale Zusammenarbeit	178
2. Normative Handlungsempfehlungen	178
a) Effektivierung der Gegenberichtigung durch verbindliche Fristenregelungen.....	178
b) Abschaffung des Rechtsbehelfsverzichts.....	178
c) Stärkung der Schiedsphase durch Institutionalisierung	179
d) Veröffentlichung von Leitsätzen	179
Tabellenverzeichnis	181
Abbildungsverzeichnis	183
Abkürzungsverzeichnis	185
Literaturverzeichnis	189

Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse

Motivation

„Den einen Verrechnungspreis gibt es nicht.“ – Diese Aussage ist ein Gemeinplatz der internationalen Unternehmensbesteuerung, die den Blick darauf lenkt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz wegen seiner Unbestimmtheit in besonderem Maße auf ein leistungsfähiges Verfahrensrecht der Verrechnungspreise angewiesen ist. Dies gilt umso mehr als die materielle Bedeutung der Verrechnungspreise, die Anzahl an Verrechnungspreiskonflikten und Maßnahmen zur Durchsetzung gesetzlicher Ansprüche im Laufe der vergangenen Dekade auch in Deutschland erheblich zugenommen haben. Hier wurde der Druck auf Transparenz erhöht und der Kanon an Sanktionsmaßnahmen und Schätzbefugnissen erweitert. Nicht erkennbar ist allerdings, ob dieser Weg dazu führt, dass sich die aus Sicht der Behörden unterdurchschnittliche Tax Compliance im Bereich der Verrechnungspreise aufseiten der Steuerpflichtigen verbessert und die Interaktion zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung professionalisiert. Vielmehr hat es den Anschein, dass sich die Befolgungskosten über das zur Durchsetzung der Steueransprüche erforderliche Maß hinaus erhöht haben.

Forschungsfragen

Jüngere Studien zum Tax-Compliance-Verhalten haben gezeigt, dass die Befolgung steuerlicher Vorschriften verbessert wird, wenn der Staat die Zwangsmittel zur Durchsetzung der Steueransprüche um Maßnahmen ergänzt, die Vertrauen in staatliches Handeln schaffen. Vor diesem Hintergrund wird geprüft, *wo im Bereich der steuerlichen Verrechnungspreise mögliche Defizite bei der Befolgung steuerlicher Vorschriften liegen, welche Gründe dafür bestehen und ob Tax Compliance durch Vertrauen in sachgerechtes Verwaltungshandeln zu stärken ist.*

Aus rechtswissenschaftlicher Sicht wird der Frage nachgegangen, *inwiefern vertrauensfördernde Maßnahmen im Rahmen des Kooperationsprinzips bereits de lege lata verwirklicht werden können, wo sich diese Maßnahmen unter Abwägung mit den übrigen (verfahrens-) rechtlichen Prinzipien durch Gesetzesänderungen umsetzen lassen und wo nicht einmal Gesetzesänderungen zulässig sind.*

Methodische Vorgehensweise

Grundlage der verhaltenswissenschaftlichen Analyse bilden semistrukturierte Interviews mit Vertretern von Unternehmen, ihrer Berater und der Finanzverwaltung. Inhaltlich geht es um die Erfahrungen der Gesprächspartner zum Verfahrensrecht der Verrechnungspreise in den verschiedenen Phasen des Verrechnungspreiszyklus. Die Erfahrungsberichte geben Auskunft zum gegenwärtigen Stand der Tax Compliance bei Unternehmen unterschiedlicher Größe, Kapitalmarktorientierung und Internationalität. Sie wurden transkribiert und mithilfe

Im Bereich der Verrechnungspreise nehmen Berichtspflichten und Sanktionsmaßnahmen zu.

Wie lässt sich Tax Compliance durch Vertrauen in staatliches Verwaltungshandeln stärken?

Wie ist diese Stärkung rechtlich zu erreichen?

Auswertung von semistrukturierten Interviews zeigt den Stand der Tax Compliance von Unternehmen.

eines Textanalyseprogramms inhaltsanalytisch auf Ansätze zur Straffung und Stärkung des Verfahrensrechts ausgewertet. Allen Gesprächspartnern sei an dieser Stelle noch einmal herzlich gedankt. Auf der Grundlage der empirisch ermittelten Handlungsbedarfe prüft die rechtswissenschaftliche Analyse konkrete Optionen zur Verbesserung des Verfahrensrechts und gegebenenfalls der Behebung von Defiziten. Diese Reformvorhaben fußen partiell auf bereits bestehenden Vorhaben innerhalb der Finanzverwaltung, speisen sich aber auch aus eigenen Überlegungen, bereits bestehenden Vorschlägen in der wissenschaftlichen Literatur und dem Rechtsvergleich mit dem Ausland.

Ergebnisse

Phase vor Verwirklichung einer Transaktion

Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise ist dienendes Recht. Deshalb darf es keine Regelungen enthalten, die für die Verwirklichung des materiellen Rechts nicht geeignet, nicht erforderlich oder nicht angemessen sind. In den Verrechnungspreisverfahren zeigen sich die Schwächen des materiellen Rechts. Die Analyse des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise zeigt für die vergangenen Jahre eine insgesamt positive Entwicklung. Hervorzuheben sind ein erkennbarer Kompetenz- und Ressourcenaufbau vor allem auf der Ebene der Bundesbehörden sowie die Entwicklung kooperativer Programme der Streitvorbeugung und Streitbeilegung. Gleichwohl bestehen in allen Phasen der Verrechnungspreisverfahren weiterhin Mängel: Insbesondere kostenintensive Berichtspflichten und der nach wie vor bestehende Druck zur Einigung in der Betriebsprüfungsphase, der durch die aktuellen Verfahrensgrundsätze noch zunehmen dürfte, wirken kontraproduktiv.

Hilfreich wäre, dass der Bereich der steuerlichen Verrechnungspreise, der durch unbestimmte Rechtsbegriffe und die fehlende Eindeutigkeit des Marktvergleichs gekennzeichnet ist, auf frühe Steuersicherheit für die Unternehmen ausgerichtet wird. In diesem Sinne wäre für die Phase vor Verwirklichung einer Transaktion bereits förderlich, dass die Finanzverwaltung im Hinblick auf die zahlreichen, nicht durchgängig klar bestimmten Rechtsbegriffe in ihren Grundsätzen und Verordnungen transparent darstellt, welche eigenen Erwartungen sie an die Ermittlung und Dokumentation steuerlicher Verrechnungspreise aufseiten des Steuerpflichtigen hat. Der Wunsch der Finanzbehörde nach frei zugänglichen Datenräumen setzt allerdings Vertrauen in legitimes Verwaltungshandeln voraus. Frühe Steuersicherheit ist durch eine Stärkung der Bereitschaft zur Erteilung verbindlicher Auskünfte einschließlich unilateraler Vorabverständigungen zu erlangen; flankierend hierzu bedarf es der Stärkung informeller und unverbindlicher Instrumente, kürzerer Verfahrensdauern, einer höheren Transparenz bei APAs sowie der Verrechtlichung von (internationalen) Compliance-Programmen (z. B. ICAP). Dabei drängt das Prinzip der Verfahrensleistungsfähigkeit auf eine gleichmäßige Verteilung der Verfahrenslasten. Die stärkere Inanspruchnahme grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger durch das Verfahrensrecht zur Umsetzung der Verrechnungspreise ist verhältnismäßig,

In den Verrechnungspreisverfahren zeigen sich die Schwächen des materiellen Rechts.

Fehlende Eindeutigkeit der Verrechnungspreise verlangt frühe Rechtssicherheit.

wenn es spiegelbildlich zu einer Entlastung dieser Steuerpflichtigen durch Instrumente des Vertrauens- und Dispositionsschutzes kommt. Aus der dienenden Funktion des Verfahrens folgt eine Obliegenheit der nationalen und europäischen Rechtsetzungsinstanzen zu evaluieren, ob neuartige Verfahrensinstrumente ihre dienende Funktion über die Zeit erfüllen.

Phase des Festsetzungsverfahrens und der Betriebsprüfung

Höhere Tax Compliance kann vor allem durch einen Aufbau zusätzlicher Ressourcen der Verwaltung, eine Verstärkung der Ausbildung im Bereich Verrechnungspreise sowie die Schaffung breiterer Einstiegsmöglichkeiten und guter Rahmenbedingungen auch für Quereinsteiger erreicht werden. Dies sollte helfen, Lage und Länge der Prüfungszeiträume näher an die Gegenwart heranzuführen, zu kürzen und auch im breiteren Maße zeitnahe Betriebsprüfungen durchführen zu können. Letzteres setzt allerdings voraus, dass ein damit verbundener Service auf Seiten der Unternehmen erwidert wird. Um größere Diskrepanzen in der Beurteilung der Verrechnungspreise zu vermeiden und als Alternative zu der kontradiktorischen Austragung von Verrechnungspreiskonflikten wäre der Einsatz von steuerlichen Ombudspersonen eine Möglichkeit, die Rechtmäßigkeit von Prüferfeststellungen bereits im Laufe des Prüfungsphase kraft eigener Qualifikation prüfungs- und veranlagungsfachlich einschätzen zu lassen und Empfehlungen auszusprechen.

Mit der Ergänzung der EU-Amtshilferichtlinie durch die sogenannte DAC 7 haben Joint Audits, die Doppelbesteuerungen entgegenwirken und die Durchsetzung des Einmalsteuerprinzips stärken, Eingang in Art. 12a der EU-Amtshilferichtlinie gefunden, den Deutschland bis Ende 2022 umsetzen muss. Um dieses Instrument der gemeinsamen Außenprüfung zu unterstützen, erscheint eine Verstärkung der Ressourcen in diesem Bereich ein sinnvolles Investment zur Erhöhung der Tax Compliance. Dieser mögliche Aufwuchs wäre aber mit einem Antragsrecht für Unternehmen zu verbinden. Daneben kann dieses Instrument auch nur dann gut funktionieren, wenn die gemeinsamen Prüfungen zu einem Zeitpunkt starten können, zu dem die Bescheide im Ausland noch nicht bestandskräftig geworden sind. Damit ist der Erfolg dieses Instruments zum Teil auch davon abhängig, dass die Lage von Betriebsprüfungen insgesamt näher an die Gegenwart heranrückt. Ferner bedarf das Institut der verbindlichen Zusage (§ 204 ff. AO) der Stärkung. Sie zielt nicht auf die Erstreckung der tatsachenbezogenen Feststellungswirkung auf künftige Veranlagungszeiträume, sondern auf die Beständigkeit und Verlässlichkeit der steuerrechtlichen Behandlung von Tatsachen.

Der Grundsatz der Gesamtprüfung, der der Abgabenordnung bislang zugrunde liegt, sollte im Sinne der frühen Steuersicherheit und zeitlichen Straffung der Außenprüfung bei umfangreicheren Prüfungen durch eine Stufenprüfung ersetzt werden. Zur zeitlichen Straffung trägt auch die Abschaffung der Ablaufhemmung in der Außenprüfung bei. Die Befugnis zur Schätzung bei Unermittelbarkeit der Besteuerungsgrundlagen innerhalb der Festsetzungsfrist hält Verwaltung

Steuerliche Ombudspersonen sind eine Alternative zur kontradiktorischen Austragung von Verrechnungspreiskonflikten.

Joint Audits helfen Konflikte zu vermeiden und sollten personell gestärkt werden.

Ein zentrales Anliegen ist die zeitliche Straffung der Außenprüfung.

und Steuerpflichtige zur effektiver Mitwirkung an der zügigen Prüfung an und erlaubt deren sachgerechten Abschluss. Daneben wird normativ durch eine Befristung des Vorbehalts der Nachprüfung, die kürzer ist als die Regelfestsetzungsverjährung, der rechtzeitige Beginn der Außenprüfung sichergestellt.

Phase nachträglicher Korrekturen, insbesondere Rechtsbehelfsverfahren

Der nationale Rechtsweg ist häufig nur das dritte Mittel der Wahl. Um den Rechtsschutzinteressen der Unternehmen besser zu entsprechen, erscheint es notwendig, dass die Kompetenz der Rechtsbehelfsstelle in Verrechnungspreisangelegenheiten erhöht wird. Daneben sollte die Bundesrepublik sich um die Aufnahme eines verbindlichen und beidseits einzuhaltenden Berichtigungszeitfensters in ihre bilateralen DBA bemühen, damit die Effektivität der Gegenberichtigung zunimmt. Rechtsstaatlich unzulässig ist das Erfordernis des Rechtsbehelfsverzichts vor der Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen; folglich muss die Verwaltung ihre Praxis der Einholung solcher Rechtsbehelfsverzichte einstellen. Der Übergang von der Verständigungs- in die Schiedsphase wird durch Institutionalisierung vereinfacht. Insgesamt machen die relativ schlechten Noten, die sich für die Rechtsbehelfs- und Streitbeilegungsphase ergeben, aber deutlich, dass es einfacher, besser und im Interesse des Rechtsschutzes überzeugender ist, Verrechnungspreisunsicherheiten bereits in der Phase vor Verwirklichung einer Transaktion durch streitvorbeugende Maßnahmen zu lösen. Unabhängig davon ist dafür Sorge zu tragen, dass auch für APAs und Streitbeilegungsverfahren mit Drittstaaten ausreichend Ressourcen zur Verfügung stehen, damit die Verfahrenslaufzeiten auch an dieser Stelle zurückgehen. Neben den Verwaltungsressourcen bedarf die Zusammenarbeit zwischen der Prüfung und den zuständigen Behörden, die für den Informationsaustausch und die internationale Verständigung Verantwortung tragen, der Stärkung. Daneben erscheint es im Interesse von Transparenz und Breitenwirkung sinnvoll, die zentralen rechtlichen Entscheidungsgründe zwischenstaatlicher Verständigungen leitsatzartig zu veröffentlichen.

Es ist einfacher, besser und im Interesse des Rechtsschutzes überzeugender, Verrechnungspreisunsicherheiten durch streitvorbeugende Maßnahmen zu lösen.

A. Grundlagen

I. Anforderungen und Erwartungen an verfahrensrechtliche Vorschriften im Bereich Verrechnungspreise

Die materielle Bedeutung der Verrechnungspreise, die Anzahl an Verrechnungspreiskonflikten und Maßnahmen zur Durchsetzung gesetzlicher Ansprüche haben im Laufe der vergangenen Dekade erheblich zugenommen. Im Einklang damit steigen die Erwartungen, die an ein Verfahrensrecht zu stellen sind, das den materiellen Steueranspruch der beteiligten Staaten und Gebietskörperschaften, in Deutschland primär des Bundes und der Länder, sekundär der Gemeinden, umsetzt und von den Steuerpflichtigen befolgt werden muss.

Auf Anregung der Stiftung Familienunternehmen hat eine im Jahr 2015 erarbeitete Studie untersucht, wie gut das (damals) geltende Verfahrensrecht diese Aufgabe erfüllte.¹ Diese Studie brachte zum Ausdruck, welche Informations- und Erklärungspflichten, Mitwirkungspflichten, Fristen, Termine und Sanktionen, aber auch Regelungen zur Korrektur und Bestandskraft von Bescheiden dieses Ziel zum damaligen Zeitpunkt erreichen sollten. Daneben wurde aber auch festgehalten, dass – und an welchen Stellen – das Verfahrensrecht verbessert werden kann. Die Studie aus dem Jahr 2015 mündete in 25 Desiderate, die sich im Kern an den Bereichen „Rechtsstaatlichkeit von Verfahren“, „Rechtssicherheit“, „Entlastung der Steuerpflichtigen durch die Stärkung von Verfahrensinstrumenten“ und „Fach- und Entscheidungskompetenz in der Finanzverwaltung“ orientierten.

Danach muss das Verfahrensrecht sicherstellen, dass die Informations- und Erklärungspflichten sowie bestehende Mitwirkungspflichten tatbestandlich hinreichend bestimmt sind, sodass sie vom Steuerpflichtigen verstanden und befolgt werden können.²

Dies gilt in besonderer Weise für den Bereich steuerlicher Verrechnungspreise. Wenngleich sich die materiell-rechtliche Regelung durch die wenig missverständliche Bestimmung des § 1 Abs. 1 S. 1 AStG auszeichnet, wonach für die Ermittlung von Einkünften aus konzerninternen Geschäftsvorfällen zum Ausland die Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), maßgebend sind, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten, erweist ihre Anwendung, dass der hiermit verbundene „Fremdvergleichsgrundsatz“ mit zahlreichen Mess- oder Bewertungsproblemen verbunden ist, für die objektive Skalen vielfach fehlen. Da Verrechnungspreise insoweit lediglich „im Grundsatz“ oder prinzipiell bestimmbar sind, muss mit Näherungslösungen gearbeitet werden, die

Erste Studie zur Evaluation des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise bereits 2015.



Studie: „Internationale Verrechnungspreise – Herausforderungen und Lösungsansätze für Familienunternehmen“ (2015)

1 Andreas Oestreicher/Gerrit Kimpel/Ekkehart Reimer/Johannes Becker, Internationale Verrechnungspreise – Herausforderungen und Lösungsansätze für Familienunternehmen (2015).

2 BVerfG v. 08.01.1981 – 2 BvL 3, 97 = NJW 1981, 1311, st. Rspr; Stefan Huster/Johannes Rux, in: Volker Epping/Christian Hillgruber, BeckOK GG (2021), Art. 20 Rn. 182 m. w. N.

subjektiven Einflüssen unterliegen können; diese nur prinzipielle Klarheit erstreckt sich auch auf den Gegenstand der Informations- und Mitwirkungspflichten.

Zumindest für den Bereich weitgehend risikoloser Routinedienstleistungen können bi- oder multilateral zu vereinbarenden Fehlertoleranzregeln zur Entschärfung beitragen. Tatbestandlich wenig bestimmte Vorschriften erhöhen die Gefahr fehlerhafter Rechtsanwendung auch zulasten des Steuerpflichtigen; zusätzliches Konflikt- und Verzögerungspotenzial resultiert aus teils überzogenen Forderungen nach Informationen im Rahmen von Betriebsprüfungen. Ein Generalverdacht in Bezug auf Steuervermeidung und Korrekturlust kann durch vertrauensbildende Maßnahmen (auf beiden Seiten) abgebaut werden. Bestehen Streitigkeiten über die Erfüllung dieser Pflichten sowie die materiellen (hier Höhe der Verrechnungspreise) und formellen (hier Ermittlungspflichten und Schätzbefugnisse) Konsequenzen, sollte das Verfahrensrecht einen Streitbeilegungsmechanismus oder auch nach formellen und materiellen Streitigkeiten zu unterscheidende Streitbeilegungsmechanismen vorsehen, die die Streitigkeiten nach den Grundsätzen der Tatbestandsmäßigkeit und Rechtssicherheit in angemessener Weise (Zeit, Kostenbelastung) lösen können. Dies sollte voraussetzen, dass die Finanzverwaltung und auch Finanzgerichte über ausreichend qualifiziertes Personal verfügen, das auf die Schlichtung oder Lösung von insbesondere Verrechnungspreisstreitigkeiten spezialisiert ist.

Ein Streitbeilegungsmechanismus kann sich an einen Streit zeitlich anschließen oder einem erwarteten Streit vorausgehen; im letzteren Fall sollte der Mechanismus aus Gründen der Effizienz an weitere Voraussetzungen geknüpft werden dürfen (z. B., dass die Wahrscheinlichkeit eines Disputs und/oder dessen Streitwert ausreichend hoch sind). In diesem Zusammenhang sollten Finanzverwaltungen dazu übergehen, verbindliche Auskünfte und Zusagen auch in Verrechnungspreisfragen zu erteilen, unilaterale Vorabverständigungen (Advance Pricing Agreements) einzuführen sowie bi- und multilaterale Vorabverständigungen zu stärken, welche zügig erlangt werden können und mit verbindlichen Entscheidungsfristen verbunden sind. Außerdem sollten Advance Pricing Agreements mit Rückwirkung für die Vergangenheit und präjudizieller Wirkung für die Zukunft abgeschlossen werden. Ein regelmäßiger Bericht über den Stand und die Erfolgsaussichten von Verfahren durch die Finanzverwaltung kann die Rechts- und Planungssicherheit für den Steuerpflichtigen erhöhen. Stellt sich heraus, dass der Steuerpflichtige seine Informations- und Erklärungspflichten sowie seine Mitwirkungspflichten vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt hat, sollte die Ermittlungspflicht der Finanzbehörde herabgesetzt sein und auch Schätzbefugnisse greifen. Ziel der Verrechnungspreisermittlung muss aber auch in diesen Fällen die Ermittlung fremdüblicher Verrechnungspreise sein, die Doppelbesteuerungen verhindert. Großes Potenzial zu einer frühen und effizienten Beilegung von Verrechnungspreisdissensten bieten gemeinsame Betriebsprüfungen (Joint Audits). Sie bedürfen insbesondere mit Blick auf die Massentauglichkeit der Verfahren und eines Anspruchs auf Durchführung seitens der Steuerpflichtigen der Weiterentwicklung. Bei

Streitigkeiten über Verrechnungspreise, deren Korrektur mit Doppelbesteuerung verbunden sein kann (und üblicherweise ist), sollte das Verfahrensrecht dafür Sorge tragen, dass uni-, bi- oder multilateral durch Instrumente wie die Gegenberichtigung, das Verständigungs- sowie das Schiedsverfahren schnell und kostengünstig eine Konsistenz hergestellt wird; fehlende Regelungsgenauigkeit darf nicht dazu führen, dass der Steuerpflichtige Doppelbesteuerungen hinzunehmen hat.

Im Folgenden werden die eben cursorisch wiedergegebenen Desiderate noch einmal aufgegriffen und anhand der vier oben unterschiedenen Kernbereiche geprüft, ob und wenn ja, inwieweit sich diese Desiderate in den rechtlichen und tatsächlichen Entwicklungen reflektieren.

II. Rechtliche und tatsächliche Entwicklungen

1. Rechtsstaatlichkeit von Verfahren und Rechtssicherheit

Im Bereich „Rechtsstaatlichkeit von Verfahren und Rechtssicherheit“ gewinnen insbesondere Safe-Harbour-Regelungen zunehmend an Bedeutung.³ Durch die Pauschalierung auf Ebene des materiellen Rechts sinkt das Maß an erforderlicher Verifikation im Festsetzungsverfahren. Auf der Grundlage der Aktionspunkte 8 bis 10 des BEPS-Maßnahmenplans von 2013⁴ wurden die OECD-Verrechnungspreisleitlinien um Hinweise zu konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung ergänzt. Wengleich die OECD nicht explizit von Safe-Harbour-Regelungen spricht, wird festgehalten, dass für diese Dienstleistungen unter bestimmten Voraussetzungen ein typisierter Gewinnaufschlagsatz in Höhe von fünf Prozent angewendet werden soll, der nicht durch eine Vergleichsstudie begründet werden muss. Während Deutschland keine gesetzlichen Fehlertoleranzregeln vorsieht, existieren in Australien, Neuseeland, Österreich, Singapur und Mexiko Safe-Harbour-Regelungen für Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, in Slowenien, Südafrika und USA für die Bepreisung von Darlehen.⁵ Aus deutscher Sicht besteht nach § 138d Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 3 b) in Verbindung mit § 138e Abs. 2 Nr. 4 a) AO für Verrechnungspreisgestaltungen, bei denen eine unilaterale Regelung genutzt wird, die für eine festgelegte Kategorie von Nutzern oder Geschäftsvorfällen gilt und die dafür in Betracht kommende Nutzer von bestimmten Verpflichtungen befreit, die aufgrund der allgemeinen Verrechnungspreisvorschriften eines Steuerhoheitsgebiets sonst zu erfüllen wären, eine Meldepflicht.

3 Zum aktuellen Stand der OECD-Diskussion um einen multilateralen Safe-Harbour-Ansatz im Rahmen des Amount B der Pillar I: OECD Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (2021), S. 3.

4 OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (2013), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>, S. 20 f.

5 Stephan Rasch/Katharina Mank, in: Heinz-Klaus Kroppen/Stephan Rasch, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, 31. Lieferung 05.2020, Safe-Harbour-Regelungen.

Neben Safe-Harbour-Regelungen als entlastende Typisierung auf Ebene des materiellen Rechts tritt als übergreifende Vorgabe des materiellen und Verfahrensrechts das verfassungsrechtliche Gebot der Normenklarheit und -bestimmtheit, Art. 20 Abs. 3 GG. Ein erster Punkt dieser Bestandsaufnahme ist die bereits oben skizzierte maßgebliche Prägung des materiellen Verrechnungspreisrechts durch den unbestimmten Rechtsbegriff des Fremdvergleichsgrundsatzes in § 1 Abs. 1 S. 1 AStG. Dieser ist verfahrensseitig durch die verrechnungspreisspezifische Schlüsselnorm der Dokumentation in § 90 Abs. 3 AO abgesichert, die mit dem Wortlaut der „Aufzeichnungen über die Art und Weise und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen“ bezüglich der konkret zu dokumentierenden Tatsachen unbestimmt bleibt.⁶ Das normative Grundgerüst der Verrechnungspreise und ihrer Dokumentation ist folglich durch zwei unbestimmte Rechtsbegriffe umrissen. Dies erhöht aufseiten des Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung, aber auch von Verfassungen wegen den Bedarf an untergesetzlicher und praktischer Konkretisierung.

Veröffentlichte Informationen zu Anzahl und Dauer von Verständigungsverfahren bieten einen nur geringen Aussagegehalt für den Steuerpflichtigen.

Hier kann auch die Veröffentlichung von Ergebnissen internationaler Verfahren (APAs, Verständigungs- und Schiedsverfahren) zu Rechtssicherheit, Wettbewerbsneutralität und Konformität mit dem europäischen Beihilferecht beitragen. Die OECD veröffentlicht anonymisierte MAP-Statistiken zu den einzelnen Jurisdiktionen, wobei explizit zwischen Verrechnungspreisfällen und anderen Fällen unterschieden wird. Das EU Joint Transfer Pricing Forum veröffentlicht Statistiken über APAs in der EU und MAPs auf Grundlage des „Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen“ (EU-Schiedskonvention). In Anbetracht der Tatsache, dass lediglich Informationen zu Anzahl und Dauer der Verfahren, nicht aber zum Inhalt der getroffenen Vereinbarungen veröffentlicht werden, ist der Aussagegehalt der Veröffentlichungen für den Steuerpflichtigen gering.⁷ Entscheidungen aus Schiedsverfahren nach Kapitel 4 des EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetzes⁸ werden nach § 19 EU-DBA-SBG vorbehaltlich der Zustimmung aller zuständigen Behörden und betroffenen Personen vollveröffentlicht; bei fehlender Zustimmung wird jedenfalls eine Zusammenfassung der abschließenden Entscheidung bekannt gegeben.⁹ Demgegenüber bleiben Entscheidungen aus Schiedsverfahren nach Teil VI nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA unveröffentlicht.¹⁰

6 Die Konkretisierungen der GAufzV beheben das Problem nur in Grenzen, weil auch sie die Frage, welche Tatsachen „steuerliche Bedeutung haben“ (§ 1 Abs. 1 GAufzV), nicht im Vorhinein beantworten.

7 Hierzu auch ifst-Stellungnahmen, Gesammelte Positionen zu Advance Pricing Agreements und Gemeinsamer Außenprüfung (2017), S. 1-13.

8 Mit dem EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz hat Deutschland am 10.12.2019 die „Richtlinie (EU) 2017/1852 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union“ (im Folgenden EU-Streitbeilegungsrichtlinie) in nationales Recht umgesetzt.

9 Nach Abs. 2 enthält die Zusammenfassung der abschließenden Entscheidung eine Beschreibung des Sachverhalts und des Streitgegenstands, das Datum der abschließenden Entscheidung, die betroffenen Steuerzeiträume, die Rechtsgrundlage, den Wirtschaftsbereich, eine Kurzbeschreibung des Endergebnisses und die Art des Schiedsverfahrens.

10 Sophia Piotrowski, Schiedsverfahren in deutschen DBA nach dem MLI, IStR 2018, S. 257.

Wenigstens problematisch mit Blick auf die Rechtsstaatlichkeit ist das Erfordernis eines Rechtsbehelfsverzichts im Vorfeld des Abschlusses zwischenstaatlicher Verständigungsvereinbarungen; einer Überprüfung bedürfen an dieser Stelle insbesondere die Sperrklausel in Art. 25 Abs. 5 Satz 2 OECD-MA beziehungsweise Art. 24 Abs. 5 Satz 2 dVG sowie der Rechtsbehelfsverzicht bei Abschluss eines Vorabverständigungsverfahrens des § 89a Abs. 3 Nr. 2 AO.

2. Entlastung der Steuerpflichtigen durch die Stärkung von Verfahrensinstrumenten

Der Bereich „Entlastung der Steuerpflichtigen durch eine Stärkung von Verfahrensinstrumenten“ umfasst zwei Themenkreise: Zum einen beschreibt die Entlastung des Steuerpflichtigen *durch* Verfahren die Gewähr von Dispositionsschutz, die effiziente Vorbeugung oder Beseitigung von Doppelbesteuerungskonflikten und die Entlastung des Steuerpflichtigen in der Zeit durch das zügige Erzielen rechtssicherer Ergebnisse. Zum anderen ist die Entlastung des Steuerpflichtigen *im* Verfahren eng verknüpft mit der Rechtsstaatlichkeit desselben. Der Topos der „dienenden Funktion“ des Verfahrens als Ausprägung des verfassungsrechtlichen Übermaßverbots beschränkt die verfahrensrechtlichen Pflichten des Steuerpflichtigen auf jenes Minimum, das zur Umsetzung des materiellen Rechts erforderlich ist. Dies betrifft die unmittelbare Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens insbesondere im Bereich der Informations- und Mitwirkungspflichten (§§ 90 Abs. 3; 97; 200 AO). Während die Dokumentationsvorgaben des § 90 Abs. 3 S. 1 AO offen genug sind, um eine maßvolle verfassungs- und europarechtskonforme Auslegung zuzulassen, ist insbesondere auf Rechtsanwendungsebene in der Außenprüfung darauf zu achten, dass Informationsanforderungen nach §§ 90 Abs. 3 S. 10; 97; 200 Abs. 1 S. 2 AO nicht überzogen sind und zielführend gestellt werden.

Daneben ist eine Ausweitung nicht unmittelbar besteuerverfahrensbezogener Pflichten zu beobachten, deren Eignung und Erforderlichkeit für die Realisation des materiellen Steuerrechts zumindest fraglich sind und daher anderer verfassungs- oder europarechtlicher Rechtfertigung bedürfen. Gegenständlich sind hier sowohl die Vorgaben zur Erstellung eines länderbezogenen Berichts multinationaler Unternehmensgruppen (Country-by-Country-Reporting, CbCR) nach §§ 138a AO als auch die nicht direkt an Verrechnungspreise anknüpfende Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Gestaltungen nach § 138d AO. Beide Instrumente flankieren das eigentliche Besteuerungsverfahren durch Mitteilungspflichten, die im ersten Fall der Finanzverwaltung eine abstrakte Risikoeinschätzung ermöglichen sollen und im zweiten Fall zusätzlich der Information des Gesetzgebers dienen. Damit stellen diese nicht auf den Steueranspruch bezogenen Informationspflichten eine zusätzliche Belastung insbesondere „großer“¹¹ Steuerpflichtiger dar. Sie laufen dem Desiderat der Entlastung *im* Verfahren entgegen, können aber nichtsdestoweniger gerechtfertigt sein.

Ausweitung nicht unmittelbar besteuerverfahrensbezogener Pflichten

11 Vgl. die Umsatzschwelle von 750 Millionen Euro in § 138a Abs. 1 Nr. 2 AO.

Einschlägig für die Entlastung des Steuerpflichtigen *durch* das Verfahren sind neben unilateralen, bi- und multilateralen Vorabverständigungen zur Streitvorbeugung auch Streitbeilegungskonzepte und besondere Formate der Betriebsprüfung, insbesondere zeitnahe Betriebsprüfungen und Joint Audits. Die verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO und die verbindliche Zusage nach § 204 AO als die deutschen Instrumente der unilateralen Vorabverständigung dienen traditionell nur der Klärung von Rechtsfragen, nicht aber Sachverhaltsfragen; normativ ist ein Ausschluss grenzüberschreitender Sachverhalte aus dem Anwendungsbereich von Auskunft und Zusage nicht vorgesehen. Gleichwohl erteilt die Finanzverwaltung für Verrechnungspreise grundsätzlich keine verbindlichen Auskünfte.¹² Bei verbindlichen Zusagen ist hingegen inzwischen die Bereitschaft der Behörden erkennbar, grundsätzlich auch Verrechnungspreissachverhalte zu bescheiden.¹³ Die Entscheidung über die Erteilung einer verbindlichen Zusage nach § 204 AO ist allerdings nicht gebunden, sondern steht im intendierten Ermessen der Finanzverwaltung. Der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zusage kann daher ausnahmsweise auch abgelehnt werden, insbesondere, wenn sich der Sachverhalt nicht für eine verbindliche Zusage eignet (beispielsweise in Bezug auf die zukünftige Angemessenheit von Verrechnungspreisen bei unübersichtlichen Marktverhältnissen).¹⁴ Für Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft, die nach dem 31.12.2016 bei der zuständigen Behörde eingegangen sind, gilt nach § 89 Abs. 2 S. 4 AO eine Bearbeitungsfrist von sechs Monaten; sie soll dazu beitragen, verbindliche Auskünfte zügig(er) zu erlangen. Der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zusage ist keiner gesetzlichen Frist unterworfen. Im Bereich rein unilateraler Dispositionsschutzes durch Vorabzusagen bleibt dem Steuerpflichtigen zur Durchsetzung seines Bescheidungsinteresses der Untätigkeitswiderspruch (§ 347 Abs. 1 S. 2 AO) und gegebenenfalls die Untätigkeitsklage (§ 46 Abs. 1 S. 1 FGO). Auch hier kann der Steuerpflichtige grundsätzlich eine Bescheidung innerhalb von sechs Monaten einfordern.¹⁵

Im Bereich der multilateralen Vorabverständigungen schafft der mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz neu eingeführte § 89a AO eine eigenständige nationale Rechtsgrundlage für grenzüberschreitende Vorabverständigungsverfahren, die sowohl die Rückwirkung für die Vergangenheit (roll-back) als auch die präjudizielle Wirkung (roll-forward) von abgeschlossenen Advance Pricing Agreements ermöglicht; die Kosten für jeden APA-Antrag betragen 30.000 Euro sowie 15.000 Euro für jeden Verlängerungsantrag, während sich die Gebühr um 75 Prozent ermäßigt, sofern es sich um einen Antrag auf einen Sachverhalt handelt, für dessen steuerliche Beurteilung bereits eine koordinierte bi- oder multilaterale Außenprüfung durchgeführt wurde (§ 89a Abs. 7 S. 5 und 7 AO). Darüber hinaus sieht § 89a Abs. 7 S. 8 AO

12 Siehe unten, Abschnitt C. III. 2. b.

13 Juliane Sassmann, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Lorenz Bernhardt, Verrechnungspreise, 5. Aufl. (2020), Kapitel E, Rn. 680.

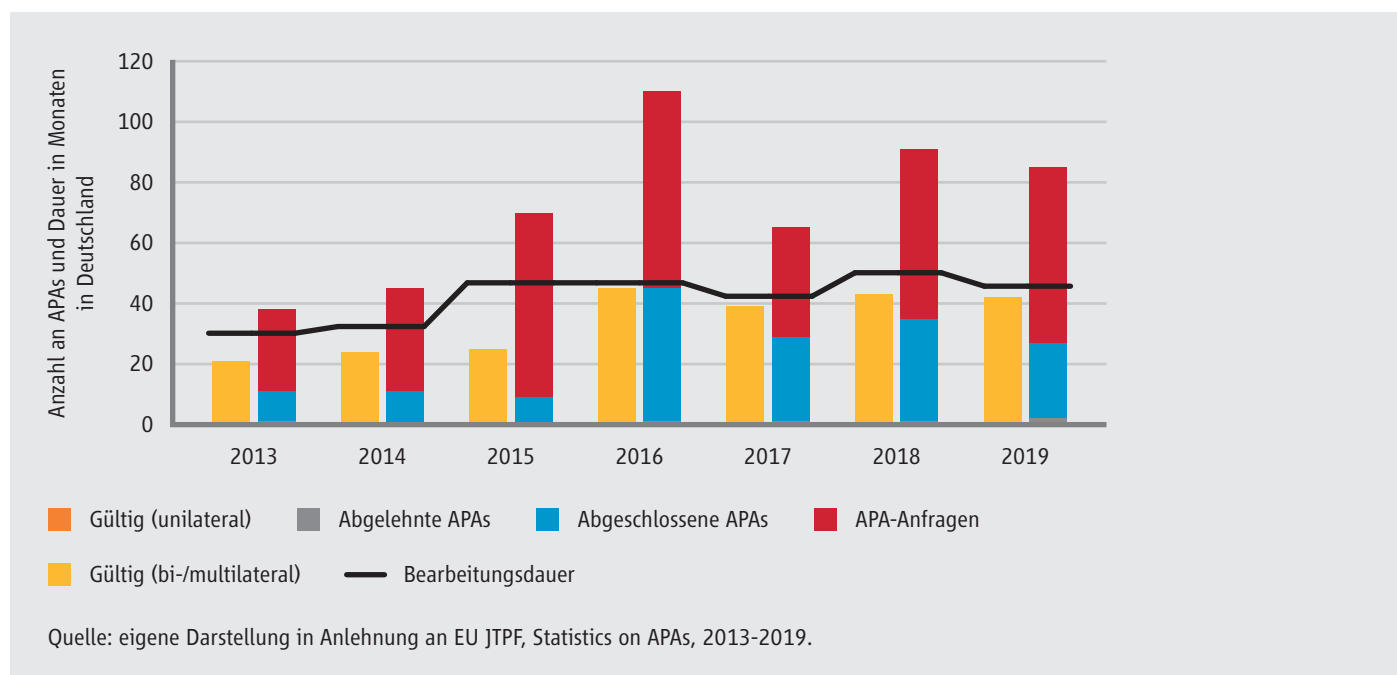
14 AEO § 2014 Tz. 5.

15 Zur Orientierung der „angemessenen Frist“ i. S. d. § 347 Abs. 1 S. 2 AO an 6 Monate: Thilo Cöster, in: Ulrich Koenig, Abgabenordnung, 4. Aufl. (2021), § 347 Rn. 29.

weitere Kostenvergünstigungen bei der Antragstellung in Abhängigkeit des in Rede stehenden Volumens vor.

Abbildung 1 zeigt für Deutschland die Entwicklung der Anzahl gestellter Anträge für ein APA pro Jahr, die Anzahl abgeschlossener APAs pro Jahr und die Anzahl insgesamt gültiger uni- und bilateraler APAs pro Jahr für den Zeitraum von 2013 bis 2019. Daneben ist die durchschnittliche Bearbeitungsdauer für die Durchführung eines APAs angegeben. Es wird deutlich, dass sowohl die Anzahl der Anträge auf Abschluss von APAs als auch die Anzahl abgeschlossener Verfahren über die Jahre hinweg im Durchschnitt ansteigen. Daneben nimmt auch die durchschnittliche Dauer tendenziell zu. Anzumerken ist, dass es sich bei den gültigen APAs in Deutschland, im Gegensatz zu anderen Staaten, ausschließlich um bi- oder multilaterale APAs handelt; für den Abschluss unilateraler APAs fehlt in Deutschland die rechtliche Grundlage.

Abbildung 1: Entwicklung von Advance Pricing Agreements in Deutschland

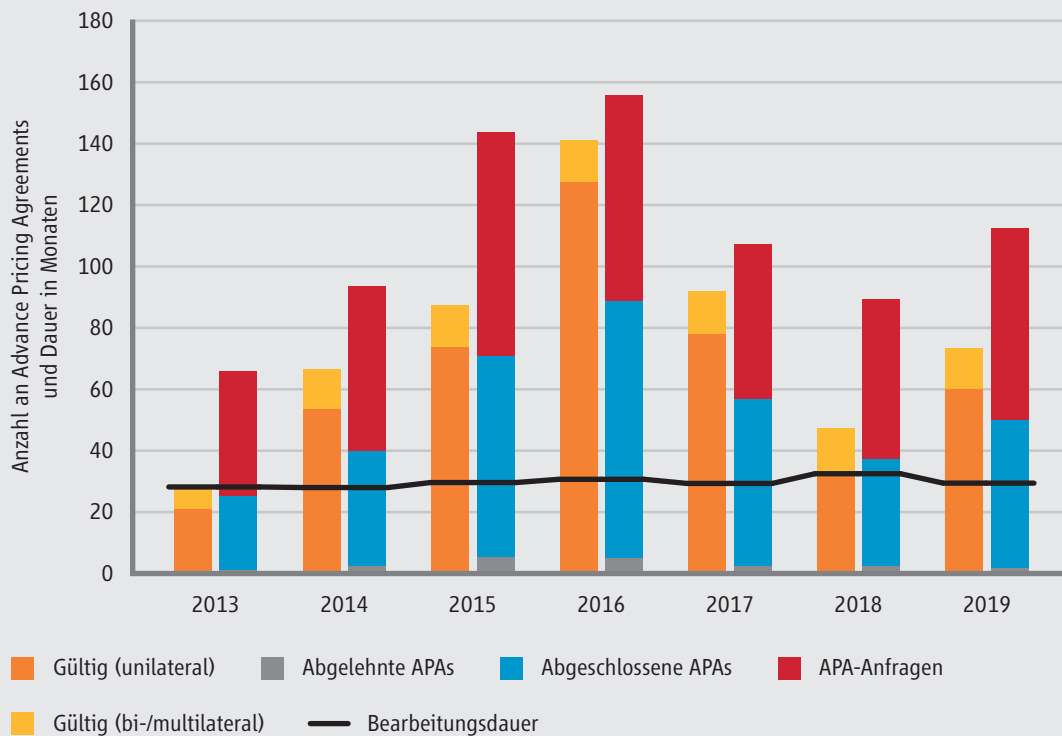


In Abbildung 2 wird die durchschnittliche Anzahl Anträge für ein APA und die durchschnittliche Bearbeitungsdauer für die Durchführung eines APAs innerhalb der Europäischen Union ersichtlich. Im Vergleich zu Deutschland werden die APAs im EU-Durchschnitt schneller abgeschlossen; die durchschnittliche Verhandlungsdauer von APAs in Deutschland steigt kontinuierlich. Im Jahr 2019 beläuft sich die durchschnittliche Verhandlungsdauer eines APAs auf 45 Monate,¹⁶ während der europäische Durchschnitt im Zeitablauf konstant bei rund 30 Monaten liegt.

APAs werden im EU-Durchschnitt schneller als in Deutschland abgeschlossen.

¹⁶ Einem Vortrag des BZSt zufolge (Webcast: BZSt und Tax Certainty – Erfahrungen und Perspektiven aktueller Verfahren zur Vermeidung und Beseitigung von Doppelbesteuerung, 1.7.2021) ist die durchschnittliche Verhandlungsdauer von APAs im Jahr 2020 auf 52 Monate angestiegen.

Abbildung 2: Entwicklung von Advance Pricing Agreements in Europa



Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an EU JTPF, Statistics on APAs, 2013-2019.

ICAP: Neues Instrument zur Streitverbeugung

Neben klassische Vorabverständigungsverfahren tritt seit 2018 das Pilotprojekt¹⁷ des International Compliance Assurance Programmes (ICAP) der OECD als weiteres Instrument zur Streitverbeugung, in dessen Rahmen den Steuerpflichtigen bereits vor Abgabe der Steuererklärung eine Zusammenarbeit mit den Steuerverwaltungen auf Basis des CbC-Reports ermöglicht werden soll und an dessen Ende „Outcome Letter“ stehen, die eine Risikoeinstufung enthalten. Neben der Schaffung höherer Rechts- und Planungssicherheit sowie Ressourceneinsparungen für international tätige Unternehmen bestehen weitere Ziele in der Effizienzsteigerung grenzüberschreitender Betriebsprüfungen, insbesondere bei Verrechnungspreissachverhalten, sowie der Reduktion von Verständigungsverfahren. Nach Abschluss des Verfahrens erhält der Steuerpflichtige von jeder teilnehmenden Finanzverwaltung einen Outcome Letter, der eine länderspezifische Risikobewertung risikoarmer Transaktionen, Informationen zu im Prozess getroffenen Übereinkünften und Vorbehalten sowie eine „Unbedenklichkeitsbescheinigung“ für künftige Betriebsprüfungen umfasst. Im Gegensatz zu anderen kooperativen Compliance-Programmen, wie der österreichischen begleitenden Kontrolle oder dem niederländischen Horizontal Monitoring, zielt das ICAP primär auf eine Risikoanalyse und Risikobeurteilung und

¹⁷ Während eine Beteiligung an der ersten Pilotierungsrunde des ICAP-Verfahrens nicht erfolgreich war, hat Deutschland (neben Australien, Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Irland, Italien, Japan, Kanada, Luxemburg, den Niederlanden, Norwegen, Polen, Russland, Spanien, Österreich, Großbritannien und den USA) an ICAP 2.0, das im März 2019 startete, teilgenommen.

hat keinen rechtsverbindlichen Charakter; folglich ist die rechtliche Einordnung des Outcome Letters bis dato fraglich. Offen ist darüber hinaus auch, ob die Beschränkung auf „low-risk“-Transaktionen sinnvoll ist oder eine verbindliche Beurteilung von „high-risk“-Transaktionen anvisiert werden sollte.¹⁸ Die deutsche Bundesregierung hat im Rahmen einer kleinen Anfrage ausgeführt, dass gegen dieses konsensuale Verfahren „vor dem Hintergrund des aus Gründen der Gleichheit im Belastungserfolg vom Bundesverfassungsgericht geforderten Verifikationsprinzips¹⁹ ‚Bedenken‘ bestehen“²⁰. Nach deutschem Steuerrecht sind Gegenstand der Verifikation die zum Steuertatbestand gehörenden verwirklichten Tatsachen. Gegenstand der Risikobewertung im Rahmen des ICAP-Projekts ist hingegen eine Prognose, ohne dass der Sachverhalt bereits verwirklicht wurde. Die Verifikation im Besteuerungsverfahren kann nach geltendem Recht nicht in einem konsensualen Verfahren zur Risikobewertung vorweggenommen werden. Eine für die Teilnahme am ICAP zwingend erforderliche gesetzliche Grundlage müsste daher so ausgestaltet sein, dass insbesondere die verfassungsrechtlichen Vorgaben zur rechtlichen und tatsächlichen Belastungsgleichheit eingehalten würden.²¹

Großes Potenzial zu einer Streitvermeidung anstelle einer Streitbeilegung bieten auch gemeinsame Betriebsprüfungen (Joint Audits), deren rechtliche Grundlage im europäischen Kontext in § 12 EU-Amtshilfegesetz verankert ist und die sich in außereuropäischen Fällen auf die Artikel 26 des OECD-Musterabkommens für DBA entsprechenden Artikel der jeweiligen DBA oder Artikel 8 des Amtshilfeübereinkommens stützen. Primäres Ziel gemeinsamer Betriebsprüfungen ist sowohl die Vermeidung der Doppelbesteuerung als auch die Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung durch Herstellung von Informationstransparenz; Doppelbesteuerung entsteht vielfach dann, wenn die beteiligten Staaten einen nicht umfassend bekannten grenzüberschreitenden Sachverhalt der jeweiligen nationalen Besteuerung unterwerfen und keine (vollumfängliche) Gegenberichtigung der Erstkorrektur durch den anderen Staat erfolgt. Bezüglich des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs gibt es bereits rechtliche Grundlagen²²; mit Blick auf den Verfahrensrahmen, das Fallauswahlverfahren sowie die Vorbereitung, Durchführung und den Abschluss des Joint-Audits-Verfahrens gibt es allenfalls im innerstaatlichen Recht einzelne (Verwaltungs-)Vorschriften.²³ Auf europäischer Ebene werden die Rechte, Pflichten und Koordinationsinstrumente der zuständigen Finanzbehörden bei Joint Audits durch die Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung

*Regelung zu
Joint Audits auf
europäischer Ebene
im Rahmen von
DAC 7*

18 Vgl. IFA-Gesprächskreis Rhein-Ruhr, 26.06.2020.

19 Vgl. BVerfG, Urteile vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 und vom 09.03.2004 – 2 BvL 17/02.

20 Vgl. BT-Drs. 19/3842 v. 16.08.2018, S. 2.

21 Vgl. BT-Drs. 19/3842 v. 16.08.2018, S. 2.

22 OECD, Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Cooperation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration (2019).

23 BMF-Schreiben v. 29. Mai 2019, Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen, IV B 6 – S 1320/07/10004 :008, DOK: 2019/0379309; BMF-Schreiben v. 6. Januar 2017, Merkblatt über koordinierte Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete, IV B 6 – S 1315/16/10016 :002, DOK: 2016/0996151.

(DAC 7)²⁴ zur Erhöhung von Rechtssicherheit präzisiert und weiterentwickelt.²⁵ Damit wird die erste Legaldefinition von Joint Audits eingeführt, die von den EU-Mitgliedstaaten bis spätestens zum 31.12.2023 in nationales Recht umzusetzen und spätestens ab dem 1.1.2024 anzuwenden ist. Von den 232 weltweit bisher geführten Joint-Audit-Verfahren, die durchschnittlich 350 Tage dauerten, hat Deutschland 113 Verfahren initiiert.²⁶ Ein in Deutschland gesetzlich normiertes Antragsrecht für die Durchführung eines Joint-Audits-Verfahrens für den Steuerpflichtigen besteht nicht; die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen sind derzeit darauf begrenzt, die zuständige Finanzverwaltung aktiv auf ein solches, von ihm gewünschtes Verfahren hinzuweisen.²⁷ Auch DAC 7 räumt dem Steuerpflichtigen kein solches Antragsrecht ein.²⁸

Im Bereich der Streitbeilegung ist die schnellste und wirkungsvollste, wenngleich häufig übersehene Maßnahme zur Beseitigung von aus Verrechnungspreisdiskontinuitäten resultierender Doppelbesteuerung die Gegenberichtigung nach den Art. 9 Abs. 2 OECD-MA und Art. 7 Abs. 3 OECD-MA. Ihr Defizit besteht darin, dass ein eigenständiger verfahrensrechtlicher Mechanismus zur Durchsetzung fehlt. Daneben können Verständigungsverfahren, die nach Aktionspunkt 14 der BEPS-Initiative einen Minimalstandard darstellen und damit verpflichtend umzusetzen sind, auf der Grundlage des Art. 25 Abs. 1 OECD-MA, der EU-Schiedskonvention oder der EU-Streitbeilegungsrichtlinie eingeleitet werden. Für den Fall, dass ein Verständigungsverfahren zu keiner Einigung führt, können Schiedsverfahren zu einer Lösung führen. Seit 2008 sieht die OECD in ihrem Musterabkommen die Möglichkeit eines Schiedsverfahrens vor, sofern das vorherige Verständigungsverfahren gescheitert ist. Da die Aufnahme dieser Eröffnungsklausel in Art. 25 Abs. 5 OECD-MA zunächst keine Auswirkungen auf bereits bestehende DBA hat, eröffnet das Multilaterale Instrument (MLI) die Möglichkeit, bestehende DBA schnell, flächendeckend und ohne aufwendige bilaterale Neuverhandlungen an die neuen Streitbeilegungsstandards anzupassen. Die Zustimmung zu Teil VI des MLI ist jedoch nicht zwingend, sodass das obligatorische verbindliche Schiedsverfahren keinen zuverlässigen Streitbeilegungserfolg bietet. In den Fällen, in denen die EU-Schiedskonvention, die auf Besteuerungskonflikte im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen beschränkt ist, keine Anwendung findet, schließt die Richtlinie über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen

24 Richtlinie (EU) 2021/54 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung.

25 Artikel 11 wird präzisiert und Artikel 12a neu eingeführt.

26 Michael Braun/Thomas Eisgruber/Stephan Greil/Stephan Schmitz, Joint Audits: The German Experience, ITR 2020, S. 23.

27 https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Aussenpruefungen/JointAudit/jointaudit_node.html#js-toc-entry1, Zugriff: 09.09.2022.

28 Im Vorschlag der EU-Kommission war dieses Antragsrecht noch enthalten, vgl. EU-Kommission, Vorschlag vom 15.7.2020, COM(2020) 314 final.

Union (EU-Streitbeilegungsrichtlinie)²⁹ als neues europäisches Streitbeilegungsinstrument mit Schiedsverfahren und verbindlichen Fristen diese Lücke.³⁰

Abbildung 3: Entwicklung Verständigungsverfahren EU-Schiedskonvention

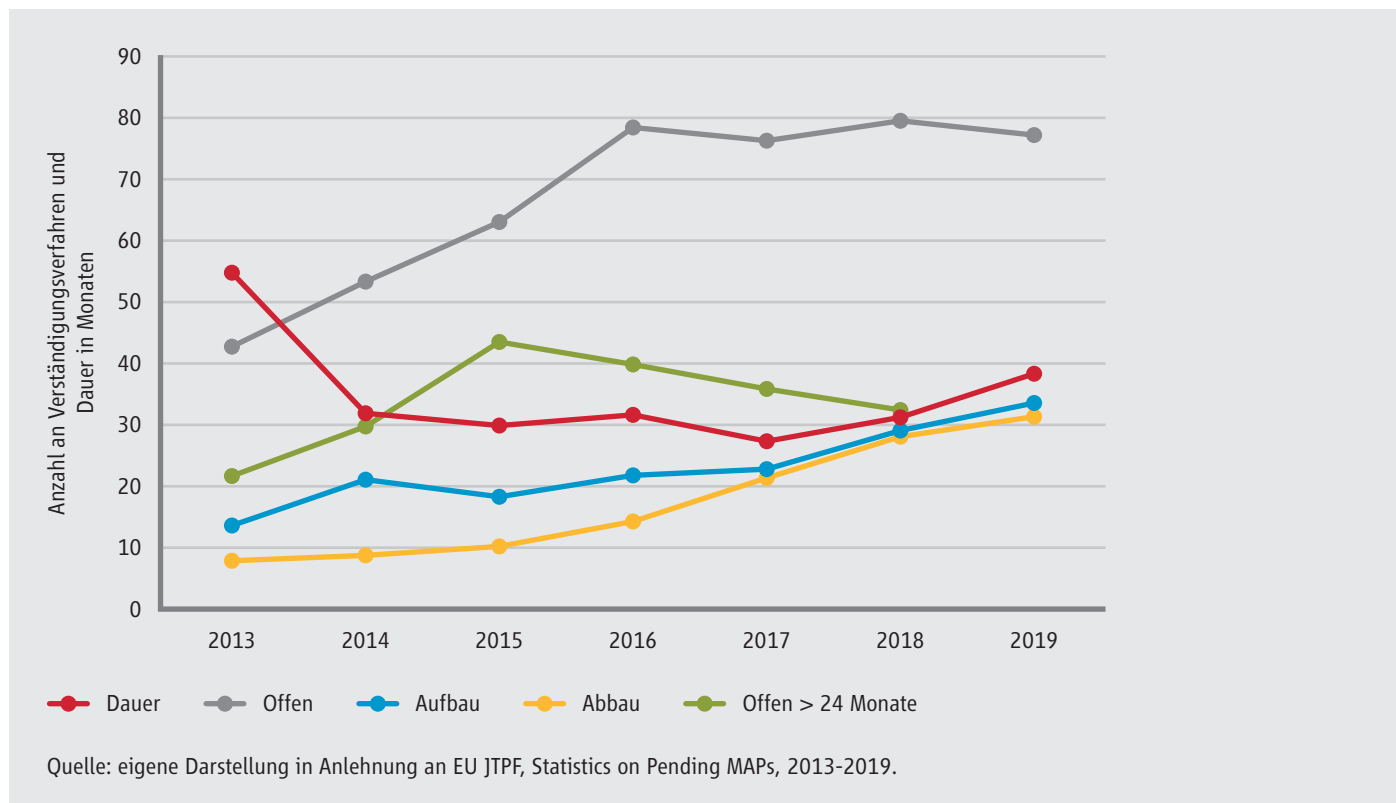


Abbildung 3 zeigt die Entwicklung der auf Grundlage der EU-Schiedskonvention eingeleiteten Verständigungsverfahren sowie deren durchschnittliche Verfahrensdauer in Monaten. Die durchschnittliche Dauer eines Verständigungsverfahrens bleibt nach einem Hochstand im Jahr 2013, der allerdings auf einen Ausreißer³¹ zurückzuführen ist, im Zeitablauf weitgehend konstant bei circa 31 Monaten, wenngleich in den letzten Jahren tendenziell ein Anstieg zu beobachten ist. Für den Bestand an offenen Verfahren („Offen“) ist in der ersten Hälfte des Betrachtungszeitraums ein deutlicher Anstieg zu verzeichnen, der zum Teil auf den fehlenden Abbau von Verfahren, deren Laufzeit mehr als 24 Monate („Offen > 24 Monate“) beträgt, in den Jahren 2013 bis 2015 zurückzuführen ist. Seit 2015 nimmt die Anzahl der Altverfahren

Die durchschnittliche Dauer eines Verständigungsverfahrens liegt bei circa 31 Monaten.

29 Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. Oktober 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten in der Europäischen Union.

30 Siehe dazu auch BMF-Schreiben v. 27. August 2021, Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, IV B 3 – S 1304/21/10004 :007, DOK: 2021/0000001.

31 Die durchschnittliche Verfahrensdauer in Belgien betrug 263 Monate im Jahr 2013.

in absoluten Zahlen kontinuierlich ab³², während sich der Bestand an offenen Verfahren auf einem relativ konstanten Niveau einpendelt, wodurch sich das Verhältnis der Anzahl alter Verfahren zur Anzahl insgesamt offener Verfahren seit 2016 positiv entwickelt.

Betrachtet man die der Abbildung 3 zugrunde liegenden Einzelstatistiken, wird deutlich, dass die dargestellten Zahlen wesentlich durch die Länder Deutschland³³, Frankreich und Italien, die an den meisten Verfahren beteiligt sind, gespeist werden. Während der Anteil Deutschlands (Frankreichs) von 27 Prozent (19 Prozent) im Jahr 2013 auf 17 Prozent (13 Prozent) im Jahr 2019 zurückgeht, steigt der Anteil Italiens von 13 Prozent im Jahr 2013 auf rund 24 Prozent im Jahr 2019.

Im Gegensatz zum EU JTPF nimmt die OECD eine Veröffentlichung der durchschnittlichen Verfahrensdauer von Verständigungsverfahren vor. Aus den Statistiken der OECD zu Verständigungsverfahren mit Verrechnungspreisbezug auf Basis des Art. 25 OECD-MA geht hervor, dass für Verfahren, die vor dem 1. Januar 2016 begonnen haben, in Deutschland die durchschnittliche Verfahrensdauer im Jahr 2016 etwas mehr als 34 Monate beträgt und bis zum Ende des Jahres 2019 auf ein Rekordhoch von etwa 63 Monaten ansteigt. Die Dauer neuerer Verfahren mit Verrechnungspreisbezug (Beginn am oder nach dem 1. Januar 2016) ist im Verhältnis zu alten Verfahren deutlich kürzer (etwa drei Monate im Jahr 2016); im Zeitablauf ist allerdings auch bei diesen Verfahren ein Anstieg der durchschnittlichen Verfahrensdauer zu beobachten (knapp 21 Monate im Jahr 2019).³⁴

3. Fach- und Entscheidungskompetenz in der Finanzverwaltung

Dem im Rahmen der Studie aus dem Jahr 2015 identifizierten und vor dem Hintergrund zunehmender Fallzahlen erhöhten Bedarf an Betriebsprüfern stehen BMF-Statistiken über die steuerliche Betriebsprüfung gegenüber, die deutlich machen, dass in der Betriebsprüfung kein Stellenaufwuchs erfolgte (Tabelle 1). Zu erkennen ist aber, dass im Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) neue Einheiten und weitere Referate eingerichtet wurden. In der neuen Sondereinheit „Kapitalmarkt und internationaler Informationsaustausch“ wurde eine Gruppe von Referaten eingerichtet, die sich insbesondere mit der Amtshilfe, dem automatischen Informationsaustausch und den Anzeigen grenzüberschreitender Steuergestaltungen befasst.

32 Für die Ermittlung des Bestands der Verfahren, deren Laufzeit mehr als 24 Monate beträgt, wurde der Anfangsbestand des Folgejahres zugrunde gelegt; da zum Zeitpunkt dieses Berichts die Statistik für 2020 noch nicht verfügbar ist, kann dieser Wert für das Jahr 2019 nicht angegeben werden.

33 Die Zahlen für Deutschland basieren auf internen Statistiken des Bundeszentralamts für Steuern, deren Definition des Standards „eingeleitete Verfahren“ von der Definition des EU JTPF abweicht. Vor diesem Hintergrund ist nicht auszuschließen, dass die Anzahl an Verständigungsverfahren in Deutschland nicht der gemeldeten Anzahl entspricht.

34 Vgl. OECD, MAP Statistics, 2016-2019; nach Angabe des BZSt (Webcast: BZSt und Tax Certainty – Erfahrungen und Perspektiven aktueller Verfahren zur Vermeidung und Beseitigung von Doppelbesteuerung, 1.7.2021) liegt die durchschnittliche Verfahrensdauer der 2020 beendeten Verfahren mit Verrechnungspreisbezug bei etwa 29 Monaten.

Daneben wurden die Abteilungen Bundesbetriebsprüfungen um neue Referate zu insbesondere Verständigungsverfahren, Schiedsverfahren und Advance Pricing Agreements ergänzt. Hinzugekommen sind aber auch Referate für digitale Wirtschaft sowie zur IT-Fachprüfung und Datenbankauswertungen. Auf den seit Jahren bestehenden Personalmangel der Länder wirken dort der zusätzliche Stellenabbau in Verbindung mit einer umfangreicheren Aufgabenwahrnehmung und die wachsende Bedeutung von Verrechnungspreisen kontradiktorisch, insbesondere da Ökonomen als solche beziehungsweise auf den Verrechnungspreisbereich spezialisierte Fortbildungen „eher unterrepräsentiert“³⁵ sind.³⁶ Gleichwohl ist auf Basis des Lehrangebots der Bundesfinanzakademie eine stetige Entwicklung umfassenderer Schulungsmöglichkeiten in den Bereichen Betriebsstättengewinnabgrenzung und Verrechnungspreise erkennbar.³⁷

Tabelle 1: Anzahl der in den Betriebsprüfungen bundesweit tätigen Prüfer/innen

Jahr	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Anzahl Betriebsprüfer	13.466	13.533	13.620	13.746	13.651	13.525	13.341

Quelle: BMF, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung, 2013-2019.

Eine Öffnung des Laufbahnrechts (auch für Spät- oder Quereinsteiger) sieht der Referentenentwurf des BMI vom 03.03.2021 zur Zweiten Verordnung zur Änderung der Bundeslaufbahnverordnung insoweit vor, als besonders leistungsstarke Beamte unter bestimmten Voraussetzungen zu einer höheren Laufbahn zugelassen und Studienleistungen zur Verkürzung des Vorbereitungsdienstes angerechnet werden können.³⁸ Der DBB Beamtenbund und Tarifunion kritisiert in einer Stellungnahme den Entwurf einer Zweiten Verordnung zur Änderung der Bundeslaufbahnverordnung (BLV) und anderer laufbahnrechtlicher Vorschriften insofern, als das Regelinstrumentarium nur zum Teil flexibel, konkurrenzfähig und attraktiv ist und somit hinter den sich verändernden Rahmenbedingungen des Bewerberangebots und Arbeitsmarktes zurückbleibt. Insbesondere die Durchlässigkeit der Laufbahngruppen im Interesse von leistungsstarken Beamten und die Möglichkeit eines praxisorientierten Aufstiegsformats in den gehobenen Dienst verbessern sich nicht.³⁹ Auf Ebene einzelner Bundesländer sind aber Bestrebungen zur Öffnung des Laufbahnrechts für Quereinsteiger erkennbar; so bietet beispielsweise das Bayerische Landesamt für Steuern ein Traineeprogramm für

35 Stefan Greil/Lars Wargowske, Aktuelles zum Fremdvergleichsgrundsatz, ISR 2020, S. 178.

36 Dieter Vesper, Aktuelle Entwicklungstendenzen und zukünftiger Personalbedarf im öffentlichen Dienst: Gutachten erstellt im Auftrag des Instituts für Makroökonomie und Konjunkturforschung in der Hans-Böckler-Stiftung, IMK Study 2016, No. 51.

37 Bundesfinanzakademie im Bundesministerium der Finanzen, Jahresprogramm 2020.

38 Referentenentwurf des Bundesministeriums des Innern, für Bau und Heimat zur Zweiten Verordnung zur Änderung der Bundeslaufbahnverordnung und anderer laufbahnrechtlicher Vorschriften, Stand: 03.03.2021, 9:53 Uhr.

39 DBB Beamtenbund und Tarifunion, Stellungnahme zum Entwurf einer Zweiten Verordnung zur Änderung der Bundeslaufbahnverordnung und anderer laufbahnrechtlicher Vorschriften, 06.05.2020.

Wirtschaftswissenschaftler an, welches durch Lehrveranstaltungen an der Bundesfinanzakademie und bayerischen Ausbildungsstätten auf die selbstständige Leitung eines Sachgebiets vorbereitet.⁴⁰ Das Pilotprojekt des Landes Nordrhein-Westfalen aus dem Jahr 2017/2018, das als Reaktion auf den bestehenden Personalmangel den Quereinstieg in die Finanzverwaltung ermöglichen sollte, zeigte, dass ein großes Interesse an einem Quereinstieg in den öffentlichen Dienst besteht; die tatsächlichen Einstellungen blieben allerdings um ein Vielfaches hinter der Anzahl an Bewerbungen zurück.⁴¹

4. Weitere Entwicklungen

Im Rahmen der Gesetze zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (AbzStEntModG)⁴² und zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATADUmsG)⁴³ wurde die zentrale Norm zur Berichtigung von Einkünften bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen (§ 1 AStG) aktualisiert. Begleitet wurde diese gesetzliche Aktualisierung durch eine untergesetzliche „Reform“⁴⁴ seitens der Finanzverwaltung. Das BMF veröffentlichte am 03.12.2020 reformierte „Verwaltungsgrundsätze 2020“⁴⁵ und am 14.07.2021 neue „Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise“.⁴⁶ Bei beiden Schreiben handelt es sich normativ um interne Verwaltungsanweisungen des Bundesfinanzministers an die Länder (Art. 108 Abs. 3; 85 Abs. 3 S. 1 GG). Sie legen zum Teil verwaltungsintern die Rechtsauffassung der Behörden dar, entfalten aber im Außenverhältnis zum Steuerpflichtigen und auch gegenüber den Gerichten keine Bindungswirkung. Ihre praktische Bedeutung ist gleichwohl enorm, weil sie den Verwaltungsvollzug nach Maßgabe der BMF-Schreiben in der Fläche und im Rahmen der Selbsttitulierungskompetenz der Verwaltung zur Folge haben. Daneben systematisieren und erläutern sie Entscheidungen der Finanzgerichte und tragen insofern zur Übersichtlichkeit der Rechtsanwendung bei.

Das Gewicht der Verwaltungsgrundsätze 2020, die hier nur cursorisch wiedergegeben werden können, liegt auf verfahrensrechtlichen Aspekten. Sie konkretisieren für die Finanzbehörden

*Untergesetzliche
„Reform“ des
Verrechnungspreis-
rechts durch die
Finanzverwaltung.*

40 Bayerisches Staatsministerium für Finanzen und Heimat, Berufs- und Einstellungsinformationen für Wirtschaftswissenschaftlerinnen und Wirtschaftswissenschaftler (m/w/d) in der Bayerischen Steuerverwaltung, Juni 2021, https://www.stmfh.bayern.de/oeffentlicher_dienst/karriere_finanzbewerbung/Wirtschaftswissenschaftler.pdf, Zugriff: 08.09.2021; auch Baden-Württemberg, Rheinland-Pfalz, Hessen, Bremen und der Bund bieten Wirtschaftswissenschaftlern Möglichkeiten zum Quereinstieg an. Kein Seiteneinstieg für Ökonomen ist dagegen in Hamburg, Brandenburg, Niedersachsen und Schleswig-Holstein vorgesehen.

41 Kirsten Bialdiga, NRW-Finanzministerium – von 6.000 Bewerbern 47 genommen, <https://www.rundschau-online.de/news/politik/nrw-finanzministerium-von-6-000-bewerbern-47-genommen-30103132>, Zugriff: 08.09.2021.

42 Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG) vom 2. Juni 2021 (BGBl. I Nr. 28 vom 08.06.2021 S. 1259).

43 Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz) vom 25. Juni 2021 (BGBl. I Nr. 37 S. 2035).

44 Stefan Greil/Lars Wargowski, Die neuen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, IStR 2021, S. 571.

45 BMF-Schreiben v. 03.12.2020, Verwaltungsgrundsätze 2020, IV B 5 - S 1341/19/10018 :001, DOK 2020/1174240.

46 BMF-Schreiben v. 14.07.2021, Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, IV B 5 - S 1341/19/10017 :001, DOK 2021/0770780.

die gesetzliche Beweisvorsorgepflicht aus § 90 Abs. 2 AO bei Auslandssachverhalten und erstrecken den Kanon vorzulegender Unterlagen auf E-Mails, Messengerdienstnachrichten und Gutachten steuerlicher Berater, soweit deren Inhalte einen steuerlichen Bezug aufweisen, alle Tatsachen, die ausschließlich oder überwiegend der Wissenssphäre des Steuerpflichtigen zugehören, die zugrunde liegenden Verträge sowie die Bilanzen aller im Inland wie Ausland beteiligten Unternehmen unter Einschluss der konsolidierungsfähigen Einzelabschlüsse (Handelsbilanz II). Neu sind daneben erweiterte Informationspflichten in Bezug auf die Angemessenheitsanalyse und -prüfung, indem Sensitivitätsanalysen oder die Nutzung nachträglich bekannt gewordener Fremdvergleichsdaten gefordert werden. Verschärfend kommt ferner hinzu, dass die Finanzverwaltung die Verrechnungspreise berichtigen kann, wenn das Ergebnis des Steuerpflichtigen mit hoher Wahrscheinlichkeit dem Fremdvergleich nicht entspricht und die Ergebnisse der verwaltungseigenen Analyse aus ihrer Sicht wahrscheinlicher sind. Mehr noch wird die Befugnis der Finanzverwaltung zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen (§ 162 Abs. 3 AO) auf Fälle erstreckt, in denen der Steuerpflichtige keine Begründung für die von ihm verwendeten Vergleichsdaten liefert oder die Anwendung der von ihm gewählten Verrechnungspreismethode nicht darstellt.

Die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise aktualisieren und konsolidieren, mit wenigen Ausnahmen, die bisher auf zahlreiche Verwaltungsschreiben verteilte Auffassung der Finanzverwaltung im Bereich Verrechnungspreise und machen die Verrechnungspreisleitlinien der OECD zum Bestandteil der deutschen Verrechnungspreisrichtlinie. Im Unterschied zu den Verwaltungsgrundsätzen 2020 liegt das Gewicht der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise auf einer Interpretation des materiellen Verrechnungspreisrechts, sodass auf diese Grundsätze nicht weiter eingegangen wird.

Aktionspunkt 13 des BEPS-Maßnahmenplans, der auf die Verbesserung der Transparenz für die Steuerverwaltungen durch die Bereitstellung ausreichender Informationen zur Durchführung von Risikoabschätzungen und Prüfung von Verrechnungspreisfragen abzielt, stellt einen Minimalstandard dar. Danach muss die Ausgestaltung der Verrechnungspreisdokumentation einem dreistufigen, standardisierten Ansatz, bestehend aus „Master File“⁴⁷, „Local File“⁴⁸ und „Country-by-Country-Reporting“, entsprechen. Beim Country-by-Country-Reporting (CbCR) handelt es sich um einen länderbezogenen Bericht, der jährlich und für jede Jurisdiktion, in der ein multinationales Unternehmen tätig ist, Angaben zu Positionen wie zum Beispiel Umsatzerlöse, gezahlte und zurückgestellte Ertragsteuern und Zahl der Beschäftigten umfasst. Durch die Aufnahme des § 138a AO im Jahr 2016 wurde die BEPS-Empfehlung in nationales Recht umgesetzt; Voraussetzung für die verpflichtende Abgabe eines CbC-Reports sind konsolidierte

47 Das Master File stellt die Stammdokumentation dar und enthält Informationen über die globale Geschäftstätigkeit und die Verrechnungspreispolitik des Konzerns.

48 Das Local File ist eine detaillierte, nach Jurisdiktionen gegliederte Verrechnungspreisdokumentation.

Umsatzerlöse multinationaler Unternehmensgruppen von mindestens 750 Millionen Euro. Im Rahmen des CbCR-Reviews der OECD und der damit einhergehenden öffentlichen Konsultation wird die Absenkung dieser Grenze und somit eine Ausweitung des Anwendungsbereichs auf Unternehmen mit geringeren konsolidierten Umsätzen diskutiert.⁴⁹

III. Schlussfolgerungen

Was sagen diese Befunde über den Stand des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise aus? Der Blick in öffentlich zugängliche Statistiken dokumentiert eine gleichbleibende Anzahl Betriebsprüfer im Beobachtungszeitraum. Erkennbar ist andererseits ein Ressourcenaufbau in der Bundessteuerverwaltung, namentlich in den Referaten der Bundesbetriebsprüfung und des internationalen Informationsaustauschs beim BZSt. Dies ist hilfreich und liegt im Interesse einer schnelleren Bearbeitung der zahlenmäßig zunehmenden Anträge auf APAs und Verständigungsverfahren durch das BZSt als die für die Streitbeilegung deutscherseits „zuständige Behörde“. Parallel dazu bleibt die Anzahl offener Verständigungsverfahren bei einer erkennbaren Tendenz zum Abbau der Verfahrenslaufzeiten konstant. Aus rechtlicher Sicht wird dieser Aspekt durch Verbesserungen beim Verfahrenszugang und einer Stärkung der Rechtsposition auf Ebene der Steuerpflichtigen durch die EU-Streitbeilegungsrichtlinie flankiert. Im Unterschied dazu nehmen die Anzahl der APAs und die mit der Bearbeitung dieser Verfahren verbundenen Laufzeiten zu; dies mag auf die Komplexität der zu verhandelnden Fälle, die Verhandlungsbereitschaft der ausländischen Partner, die noch immer zu knappen Ressourcen oder eine Ressourcenverschiebung zugunsten anderer Verständigungsverfahren zurückzuführen sein.

Ein Ausbau der Bundesbetriebsprüfung ist im Interesse einer bundesweit verstärkten Anwendung einheitlicher Prüfungsmaßstäbe und kann vor allem auch in Verbindung mit der festzustellenden Intensivierung von Ausbildungsmaßnahmen zu einer weiteren Professionalisierung der Prüfung durch im Bereich der Verrechnungspreise speziell geschulte Bundesprüfer führen. In die gleiche Richtung geht die geplante Öffnung des Laufbahnrechts für insbesondere Spät- und Quereinsteiger, die eine Spezialisierung fördern und den Beruf des Prüfers im Bereich der Verrechnungspreise für Absolventen wirtschaftswissenschaftlicher Studiengänge attraktiver machen kann. Im Vergleich zur Anzahl der Betriebsprüfungen hat aber die Anzahl der Streitbeilegungsverfahren ein noch immer relativ geringes Niveau. Für kooperative Programme zur Förderung der Einhaltung steuerlicher Vorgaben („Tax Compliance“) und gemeinsame Prüfungen durch deutsche und ausländische Finanzbehörden fehlen noch die gesetzlichen Grundlagen oder personellen Ressourcen, was im Hinblick auf die Mehrergebnisse aus Betriebsprüfungen bei Verrechnungspreisen darauf schließen lässt, dass Einigungen vielfach im Rahmen der Betriebsprüfungen erzielt werden. Dies muss nicht schlecht sein, hat

⁴⁹ OECD, Public consultation document: Review of Country-by-Country-Reporting (2020).

aber zur Folge, dass das Verhältnis zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen bei jeder „Verhandlung“ auf die Probe gestellt wird und entsprechende Korrekturen mit nicht vermeidbaren Doppelbesteuerungen einhergehen. Der Rechtsweg wird kaum beschritten, was den Einigungsdruck in Betriebsprüfungen erhöht.

B. Zielsetzung und Vorgehensweise

I. Ausgangspunkt

Der oben dokumentierte Blick auf die Rechtsentwicklungen und Statistiken zeigt, dass Deutschland im Verbund mit internationalen Institutionen den Druck auf Transparenz erhöht und im Interesse einer Durchsetzung von Besteuerungsansprüchen auch den Werkzeugkasten der Betriebsprüfung um Sanktionsmaßnahmen und Schätzungsbefugnisse aufgerüstet hat. Daneben kommt Deutschland seinen Pflichten zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen nach. Nicht erkennbar ist allerdings, ob dieser Weg dazu geführt hat, dass sich die aus Sicht der Behörden unterdurchschnittliche Tax Compliance aufseiten der Steuerpflichtigen verbessert, die Interaktion zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung professionalisiert und die Befolgungskosten auf Ebene der Steuerpflichtigen über das zur Durchsetzung der Steueransprüche erforderliche Maß hinaus erhöht hat.

Die Entwicklungen der vergangenen Jahre infolge der BEPS-Initiative haben die Anforderungen der Steuerpflichtigen an die Informations- und Mitwirkungspflichten erhöht. Dies treibt nicht nur die Transparenz, sondern erhöht auch die Befolgungskosten aufseiten der Steuerpflichtigen und Finanzbehörden. Das Masterfile-Konzept erweitert zwar den Blick der Finanzbehörden auf die Situation des Konzerns und verbessert damit den Informationsstand der lokalen Finanzbehörden, hat aber bisher nicht zu mehr Präzision bei den Vorgaben zur Erfüllung der Berichtspflichten geführt. In gleicher Weise trägt auch die länderbezogene Berichterstattung („CbCR“) nicht dazu bei, die Verrechnungspreisunsicherheit der Steuerpflichtigen zu vermindern, bietet aber einen Einstieg in die risikoorientierte Steuerprüfung. Die Verwaltungsgrundsätze 2020 formulieren umfassende Beweisvorsorgepflichten der Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten, verlangen auch den Einblick in E-Mails, Nachrichten via Messengerplattformen und Gutachten steuerlicher Berater. Sie ermöglichen zahlreiche weitere, erst im Rahmen einer Prüfung näher spezifizierte Informationsanforderungen und stärken die Rechte des Fiskus, dessen mögliche Steueransprüche durch Sanktionen und die Schätzung der Besteuerungsgrundlage durchzusetzen.

Entwicklungen der vergangenen Jahre haben die Mitwirkungspflichten und Befolgungskosten erhöht.

II. Beurteilungsgrundlagen und konzeptioneller Rahmen

1. Compliance Framework

Betrachtet man den Tenor der BEPS-Initiative und deren Maßnahmen zu ihrer Umsetzung auf nationaler Ebene, so wird erkennbar, dass (im Einklang mit den ersten ökonomischen Ansätzen zur Erklärung des Verhaltens von Steuerpflichtigen) die von der OECD festgestellte Lücke im Steueraufkommen der Industriestaaten – auch im Bereich der Verrechnungspreise – auf Gewinnverlagerung sowie der Aushöhlung von Bemessungsgrundlagen („Steuervermeidung“) und der fiskalische Gegenwind auf Befugnissen zur Ausübung von Zwang (Berichtspflichten,

Betriebsprüfungen, Schätzung von Besteuerungszuschlägen und die Festsetzung von Zuschlägen) beruht. In diesem Sinne modellierten Allingham und Sandmo in ihrer bahnbrechenden, auf der Erwartungsnutzentheorie basierenden Arbeit das Verhalten von Steuerpflichtigen als eine rationale Entscheidung zwischen zutreffender Erklärung von Einkommen und unterlassener Erklärung des vollen Einkommens im Hinblick auf die Tatsache, dass die Erklärung oder der Fehler nicht in jedem Fall geprüft oder aufgedeckt wird, sodass der Steuerpflichtige mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit besser- oder, aufgrund von Strafen, auch schlechter gestellt sein kann.⁵⁰ Die hiermit verbundene Folge, dass die Compliance mit höheren Steuersätzen steigt, steht aber mit den Ergebnissen der Empirie nicht im Einklang. Daneben steht infrage, ob Compliance durch eine pure Kosten-Nutzen-Analyse amoralischer Individuen erklärt werden kann.⁵¹ Zahlreiche Erweiterungen ergänzen das Grundmodell um realitätsnähere Komponenten. So erweitern zum Beispiel Graetz, Reinganum und Wilde die Analyse des Problems der Steuervermeidung um eine Betriebsprüfung, die ihre Prüfungsentscheidung interaktiv auf der Grundlage der vom Steuerpflichtigen eingereichten Steuererklärung trifft.⁵² Auch diese Analyse geht aber davon aus, dass das zutreffende Einkommen bekannt ist oder durch die Betriebsprüfung eindeutig ermittelt werden kann. Diese Voraussetzung ist im Steuerrecht vielfach nicht und im Bereich der Verrechnungspreise schon gar nicht gegeben.

Eine zweite Art Erweiterung des Grundmodells berücksichtigt Aspekte des Verhaltens von Individuen und Gruppen, die in anderen Sozialwissenschaften untersucht werden; sie untersuchen vor allem den sozialen Kontext, in dem Entscheidungen getroffen werden. Insgesamt folgt, dass die Durchsetzung von Steueransprüchen eine Rolle spielt, andere Faktoren aber ebenfalls wichtig sind.⁵³ In diesem Sinne zeigen auch die Ergebnisse der empirischen Forschung unter anderem, dass Prüfungen für die Compliance eine maßgebende Bedeutung haben, die Wirkung von Prüfungen vom Ergebnis abhängt, die Bedeutung von Strafen eher gering ist, positive Anreize die Compliance erhöhen, das soziale und institutionelle Umfeld relevant ist, die Beteiligung der Steuerpflichtigen an Entscheidungen wichtig sein kann und die Kenntnis der Steuerpflichtigen eine Rolle spielt.⁵⁴

Aus der jüngeren Literatur ergibt sich aber auch, dass sich Compliance verbessern lässt, wenn die klassische Strategie der Finanzbehörden, die auf der Aufdeckung durch Prüfung und Strafen

50 Vgl. Michael G. Allingham/Agnar Sandmo, *Income Tax Evasion: a theoretical analysis*, JPE 1972, S. 323-338, unter Bezugnahme auf Gary Stanley Becker, *Crime and Punishment: An Economic Approach*, JPoE 1968, S. 169-217.

51 Siehe u. a. Michael Graetz/Louis Wilde, *The Economics of Tax Compliance: Fact and Fantasy*, NTJ 1985, S. 355-363; Erich Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour* (2007).

52 Michael Graetz/Jennifer F. Reinganum/Louis Wilde, *The Tax Compliance Game: Toward an Interactive Theory of Law Enforcement*, JLEO 1986, S. 1-32, auf der Grundlage von Jennifer F. Reinganum/Louis Wilde, *Income Tax Compliance in a principal-agent framework*, JPE 1985, S. 1-18. Sung-Soo Yoon/Seung-Weon Yoo/Jinbae Kim, *Ambiguity, Audit Errors and Tax Compliance*, Asia-Pacific JAE 2011, S. 11-26, betrachten zudem die Möglichkeit eines sich anschließenden Finanzgerichtsverfahrens unter Unsicherheit.

53 Vgl. James Alm, *What motivates Tax Compliance?*, JES 2019, S. 361.

54 Im Einzelnen siehe James Alm, *What motivates Tax Compliance?*, JES 2019, S. 365-368.

beruht, um weitere Aspekte ergänzt wird. Ein erster Aspekt stellt auf die Unterstützung durch die Finanzbehörde ab und unterstreicht die Rolle der vom Staat erbrachten Dienstleistungen bei der Entscheidung über die Einhaltung der Steuerpflicht. Diese Unterstützung betrifft vor allem die Einhaltung der Steuerpflicht bei unklaren und komplexen Steuernormen und mündet in die Frage, ob eine Herabsetzung dieser Unsicherheit die Tax Compliance erhöhen könnte. In diesem Sinne wird untersucht, welchen Einfluss Unsicherheit auf die Einhaltung steuerlicher Vorgaben hat. Hier wird gezeigt, dass Unsicherheit in Bezug auf die Art der Maßnahmen zur Durchsetzung des Steueranspruchs (z. B. die Tiefe einer Betriebsprüfung oder die Wahrscheinlichkeit von Zwangsmaßnahmen) auf die Compliance keine Auswirkung hat. Anderes gilt aber für Unsicherheit in Bezug auf das Recht (z. B. aufgrund von Generalklauseln oder unbestimmten Rechtsbegriffen). Hier führt Unsicherheit dazu, dass höhere Befolgungskosten in Kauf zu nehmen sind, wenn der Steuerpflichtige signifikante Feststellungen vermeiden will.⁵⁵ Zugleich erhöhen sich die Kosten und die Genauigkeit einer Betriebsprüfung.⁵⁶ Es wird aber auch eine Vorabzusage durch Behörden weniger wahrscheinlich. Danach sollten also Maßnahmen ergriffen werden, diese Unsicherheit zu vermindern; ist dies auf der Ebene des Rechts nicht möglich, sollten die Maßnahmen der Rechtsdurchsetzung auf Vereinfachung ausgerichtet sein.⁵⁷

Ein zweiter Aspekt stellt auf die Wahrnehmung der Steuerpflichtigen in Bezug auf die Qualität, Glaubwürdigkeit und Verlässlichkeit der Steuerbehörde ab und beruht auf dem Gedanken, dass die Bereitschaft der Steuerpflichtigen, die Finanzbehörden bei der Durchsetzung der Besteuerungsansprüche zu unterstützen, wächst, wenn die Steuerpflichtigen in die Arbeit der Finanzbehörden vertrauen. Dieser Aspekt ist Gegenstand des „Slippery Slope Framework on Tax Compliance“ (SSF).⁵⁸ Es basiert auf dem Gedanken, dass Tax Compliance auf zwei Säulen beruht: der durchgesetzten oder erzwungenen Compliance und der freiwilligen Bereitschaft, die gesetzlichen Bestimmungen zu befolgen. Es wird nicht in Zweifel gezogen, dass Betriebsprüfungen und Strafen notwendige Instrumente zur Durchsetzung von Steueransprüchen sind. Diese Maßnahmen können aber auch Vertrauen zerstören und die innere Motivation der

Gemäß SSF steigt die Compliance-Bereitschaft der Steuerpflichtigen, wenn sie in die Arbeit der Finanzbehörden vertrauen.

55 Vgl. Scott Baker/Alex Raskolnikov, Harmful, Harmless, and Beneficial Uncertainty in Law, JLS 2017, S. 281-307; Alex Raskolnikov, Probabilistic Compliance, Yale JoR 2017, S. 101-154 in Abgrenzung zu John E. Calfee/Richard Craswell, Some Effects of Uncertainty on Compliance with Legal Standards, VLR 1984, S. 965-1003.

56 Vgl. Kate Krause, Tax complexity: Problem or opportunity?, PFR 2000, S. 395-414; die Autorin berichtet unter Bezugnahme auf eine Studie von Louis Harris and Associates (1987) für den Internal Revenue Service (IRS), dass die Prüfungsfeststellungen, die dieser Studie zugrunde lagen, zu einem erheblichen Teil auf die Komplexität und Mehrdeutigkeit der steuerlichen Vorschrift zurückzuführen waren.

57 Vgl. Scott Baker/Alex Raskolnikov, Harmful, Harmless, and Beneficial Uncertainty in Law, JLS 2017, S. 286.

58 Vgl. Katharina Gangl/Eva Hofmann/Erich Kirchler, Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust, NIP 2015, S. 13-23; Aloys Prinz/Stephan Muehlbacher/Erich Kirchler, The slippery slope framework on tax compliance: An attempt to formalization, JEP 2014, S. 20-34; Gaetano Lisi, Testing the slippery slope framework, EB 2012, S. 1369-1377; Erich Kirchler/Stephan Muehlbacher/Barbara Kastlunger/Ingrid Wahl, Why pay taxes: A review on tax compliance decisions, in James Alm/Jorge Martinez-Vazquez/Benno Torgler (Hrsg.), Developing alternative frameworks for explaining tax compliance (2010), S. 15-32; Erich Kirchler/Erik Hoelzl/Ingrid Wahl, Enforced vs. voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework, JEP 2008, S. 210-225; Erich Kirchler, E., The economic psychology of tax behaviour (2007).

Steuerpflichtigen zur Mitwirkung herabsetzen, wenn hoheitlicher Druck nicht nur die Personen zum Ziel hat, die sich bewusst falsch verhalten. Vor diesem Hintergrund integriert das SSF ökonomische Bestimmungsfaktoren, das heißt die Wahrnehmung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Möglichkeiten der Finanzbehörden, die Lücken in der Compliance zu entdecken und zu bestrafen sowie das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Behörden. Dieses Vertrauen ist umso größer, je klarer die Steuergesetze, Richtlinien und Verwaltungsbestimmungen abgefasst und je einfacher sie zu befolgen sind. Der Rechtsstaat lebt gerade dort, wo er selbst Partei (Steuergläubiger) ist, von dem Vertrauen, dass seine Behörden redlich und wohlwollend im Interesse der Gemeinschaft handeln.

*Erwartungsgemäß
schwächen sich
die Ausübung von
Zwangsgewalt und
implizites Vertrauen
gegenseitig, während
legitime Gewalt und
erfahrungsbasiertes
Vertrauen einander
verstärken.*

Das SSF macht geltend, dass zur Herstellung von Tax Compliance sowohl die hoheitliche Macht der Behörden als auch das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Behörden gegeben sein müssen. Die Relevanz beider Einflussgrößen ist empirisch grundsätzlich bestätigt.⁵⁹ Es zeigt sich aber auch, dass sich beide Einflussgrößen gegenseitig bedingen, sich verstärken, aber auch schwächen können. Maßgebend dafür ist zum einen, wie das Verhalten der Steuerbehörden wahrgenommen wird, ob Zwangsbefugnisse wie die Durchsetzung von Compliance durch Ausübung von Zwang („Zwangsgewalt“) oder legitime Befugnisse („legitime Gewalt“) im Vordergrund stehen. Zum anderen ist entscheidend, worauf sich Vertrauen gründet: auf die Erfahrung, dass die Finanzbehörden rational, informiert und verlässlich handeln sowie die Verfolgung opportunistischer Ziele unterlassen („vernunftgestütztes Vertrauen“) oder auf die Tatsache, dass die Finanzbehörde ein legitimes Organ der Rechtspflege ist („implizites Vertrauen“). Finanzbehörden, die als feindselig wahrgenommen werden und Zwangsmittel anwenden, laufen Gefahr, Vertrauen zu verlieren, während sie Vertrauen und freiwillige Mitwirkung gewinnen (sowie ihre legitime Gewalt stärken) können, wenn ihr Auftreten als legitim wahrgenommen wird.⁶⁰ Vor diesem Hintergrund wird erwartet, dass sich die Ausübung von Zwangsgewalt und implizites Vertrauen gegenseitig schwächen, während sich legitime Gewalt und ein Vertrauen, das auf positive Erfahrung gestützt ist, gegenseitig verstärken.⁶¹

In diesem Sinne kann die Interaktion zwischen den Finanzbehörden und dem Steuerpflichtigen in einem „feindlichen“ Klima, einem professionellen „Arbeitsklima“ oder einem Klima

59 Siehe Christoph Kogler/Larissa Batrancea/Anca Nichita et al., Trust and Power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia, JEP 2013, S. 169-180; Stephan Muehlbacher/Erich Kirchler Tax Compliance by Trust and Power of Authorities, IEJ 2011, S. 607-610; Stephan Muehlbacher/Erich Kirchler/Herbert Schwarzenberger, Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the “slippery slope” framework, EJLE 2011, S. 89-97; Ingrid Wahl/Miriam Endres/Erich Kirchler/Barbara Böck, Freiwillige und erzwungene Compliance in sozialen Dilemmata: Das Slippery Slope Modell im öffentlichen Verkehr, Wirtschaftspsychologie 2011, S. 87-100; Ingrid Wahl/Barbara Kastlunger/Erich Kirchler, Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the “Slippery Slope Framework”, Law & Policy 2010, S. 383-406.

60 Vgl. Katharina Gangl/Eva Hofmann/Erich Kirchler, Tax authorities’ interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust, NIP 2015, S. 15-17.

61 Vgl. Katharina Gangl/Eva Hofmann/Erich Kirchler, Tax authorities’ interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust, NIP 2015, S. 17-18; zu den weiteren Schlussfolgerungen, siehe unten, S. 19-22.

stattfinden, in dem Vertrauen dominiert. Das feindselige Klima ist gekennzeichnet durch das Pochen auf Hoheitsbefugnisse, korrespondierende Pflichten des Steuerpflichtigen und umgekehrt auf Rechtsschutzmöglichkeiten; in diesem Klima wirkt die Einhaltung steuerlicher Vorschriften unfreiwillig, ja erzwungen. Das professionelle Arbeitsklima beruht auf einem intakten Rollenverständnis und positiver Erfahrung; es kann sogar freiwillige Kooperation zur Folge haben. Dagegen löst implizites Vertrauen sich selbst tragende Effekte aus; das Vertrauen der einen Seite schafft schnell ein vertrauensvolles Klima, in dem eine beidseitig engagierte Zusammenarbeit stattfindet. Das feindselige Klima ist nicht stabil („slippery“), da es von anhaltender Ausübung subordinationsrechtlicher Hoheitsbefugnisse abhängig ist. Soll ein professionelles Betriebsklima erreicht werden, sollten die hoheitlichen Maßnahmen in einer Weise ergriffen werden, die von den Steuerpflichtigen als legitim empfunden wird. Dies und die Unterstützung der Steuerpflichtigen bei der Wahrnehmung ihrer steuerlichen Nebenpflichten (durch prozessuale Vereinfachungen, Beratung, aber auch die Verminderung von Komplexität) verbessert die Erfahrung mit den Finanzbehörden (also das vernunftgestützte Vertrauen) und kann zu freiwilliger Kooperation führen. Daneben ist zu erwarten, dass wiederholt positive Erfahrungen im Umgang mit den Finanzbehörden die Erwartung der Steuerpflichtigen in die Einhaltung der bestehenden Normen und Praktiken stärken; insofern bringt implizites Vertrauen insgesamt ein Klima des Vertrauens hervor.

Auf Vertrauen allein ist Tax Compliance aber nicht zu stützen. Es wird immer Steuerpflichtige geben, die Gewinnmaximierung über soziale Verantwortung stellen. Daneben ist ein Klima des Vertrauens auch deshalb ebenso wenig stabil wie ein feindseliges Klima, da dieses Vertrauen durch den Einsatz von Machtmechanismen untergraben wird. Notwendig ist also eine sinnvolle Balance von hoheitlicher Durchsetzung und Vertrauen, die im Einzelnen noch nicht erforscht ist. Fest steht aber, dass die Steuerbefolgung nicht nur auf Maßnahmen hoheitlicher Steuerdurchsetzung beruht, sondern auch aus dem Vertrauen erwächst, das der Steuerpflichtige den Behörden entgegenbringt.

In diesem Zusammenhang hat die Compliance-Forschung ökonomische und psychologische Bestimmungsfaktoren der Steuerbefolgung identifiziert, die die erzwungene und freiwillige Tax Compliance fördern. Zentrale Bedeutung haben die subjektive Wahrscheinlichkeit, durch einen Betriebsprüfer geprüft zu werden, und Maßnahmen mit Sanktionscharakter (insbesondere Schätzungen, Zuschläge, Zwangsgelder oder auch Freiheitsstrafen). Daneben sind die Höhe des Steuersatzes, die Kenntnis über Steuern und die Besteuerungspraxis, die Einstellung zu Steuern,

rechtliche und soziale Normen sowie die wahrgenommene Gerechtigkeit relevant.⁶² Die subjektiv wahrgenommene Prüfungswahrscheinlichkeit ist ein Maß für die hoheitliche Durchsetzung von Compliance; diese Wahrscheinlichkeit ist bedeutsam, wenn der Steuerpflichtige den Handlungen der Behörden nur geringes Vertrauen entgegenbringt. In einem feindlichen Klima werden Sanktionen als Strafe wahrgenommen. Ist das Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörde kooperativ, dienen Strafen dem Ausgleich ungerechtfertigter Vorteile. Ist die Strafandrohung zu schwach, schreckt diese aus Sicht der ehrlichen Steuerzahler die Steuererweider nicht ausreichend von ihrem falschen Verhalten ab. Ist sie zu stark, untergräbt sie das Gefühl der ausgleichenden Gerechtigkeit in Bezug auf Steuerpflichtige, die irrtümlich Fehler machen. Die Bedeutung des Steuersatzes ist ebenfalls abhängig vom Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Staat. Besteht Vertrauen in ein verlässliches Handeln und einen legitimen Staat, ergibt sich aus der Höhe des Steuersatzes der notwendige Beitrag für die Gemeinschaft, der allen zugutekommt. Bei mangelndem Vertrauen steht die Höhe des Steuersatzes für das Ausmaß, in dem der Steuerpflichtige benachteiligt wird.

Der im Einzelfall zutreffende Vergleichspreis ist in aller Regel weder objektiv bestimmbar noch verlässlich nachzuweisen.

Der Steuersatz spielt auch im Bereich der steuerlichen Verrechnungspreise eine Rolle. Das zentrale Problem der Verrechnungspreise liegt aber in der Bemessungsgrundlage. Diese zeichnet sich durch eine besondere Komplexität aus. Sie beruht auf der Tatsache, dass der direkte Marktvergleich nur in Ausnahmefällen möglich ist, sodass der im Einzelfall zutreffende Vergleichspreis in aller Regel weder objektiv bestimmbar noch nachzuweisen ist. In der Praxis wird hierfür häufig die Feststellung bemüht, nach der es „den einen Verrechnungspreis“ nicht gibt. Verrechnungspreise lassen sich allenfalls in Bandbreiten bestimmen, deren Ränder selbst nicht klar umrissen werden können. Während die klassische Compliance-Literatur davon ausgeht, der Steuerpflichtige kenne den Wert seines tatsächlichen Einkommens X und optimiere den Wert Y des von ihm berichteten Einkommens vor dem Hintergrund der Tatsache, dass Prüfungen und Sanktionsmöglichkeiten gegeben sind, steht der Steuerpflichtige in Verrechnungspreissachverhalten vor dem Problem, dass weder er noch die Finanzbehörde den Betrag seines tatsächlichen Einkommens $X_{UL} < X < X_{UH}$ ⁶³ bestimmen können. Eine Abweichung des berichteten Einkommens Y vom tatsächlichen X mag auf Steuervermeidung, auf subjektive, interessengetriebene, aber durchaus sachgerechte Anwendung der steuerlichen Gesetze oder schlicht auf die fehlende Eindeutigkeit der Verrechnungspreise zurückzuführen sein.

62 Erich Kirchler/Erik Hoelzl/Ingrid Wahl, Enforced vs. voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework, JEP 2008, S. 214-219; zu empirischen Tests siehe Mardhiah Mardhiah/Riyana Miranti/Robert Tanton, The Slippery Slope Framework: Extending the Analysis by Investigating Factors Affecting Trust and Power, cesifo Working Paper 7494 (2019); Christoph Kogler/Stephan Muehlbacher/Erich Kirchler, Trust, Power, and Tax Compliance: Testing the ‘Slippery Slope Framework’ Among Self-Employed Taxpayers, WU International Taxation Research Paper Series Nr. 2013-05; Matthias Kasper/Christoph Kogler/Erich Kirchler, Tax Policy and the news: An empirical analysis of taxpayers’ perceptions of tax-related media coverage and its impact on tax compliance, JBEE 2015, S. 58-63.

63 U steht für Unternehmen, L für eine untere Grenze (low) und H für eine obere Grenze (high).

Zentrale Themen sind damit die Rechts- und Anwendungssicherheit. Diese stärken Vertrauen, während die fehlende Belastbarkeit der eigenen Entscheidung das Vertrauen in die Legitimität des Staates herabsetzt. In diesem Sinne bewirken eine Vereinfachung des Steuerrechts, Ausbildungsmaßnahmen und ein höheres Maß an Unterstützungsdienstleistungen durch die Steuerbehörde einen Zuwachs an Vertrauen und erhöhen die Bereitschaft der Steuerpflichtigen, die Gesetze freiwillig zu befolgen. In gleicher Weise tragen Kenntnisse über die Praxis der Besteuerung zum wahrgenommenen Maß erzwungener Steuerdurchsetzung bei. Erfahrene und kompetente Finanzbeamte wirken effektiv und durchsetzungsstark, während ineffektive Prüfer den gegenteiligen Eindruck erwecken. Eine positive Einstellung zu Steuern stärkt Vertrauen in die Finanzbehörden und erhöht das Maß an freiwilliger Befolgung steuerlicher Pflichten. Diese Einstellung ist aber auch von der Verwendung der erhobenen Steuer abhängig. Die Einstellung gegenüber Steuerbehörden hat Bedeutung für die Frage, ob hoheitliche Maßnahmen wohlwollend oder böswillig wahrgenommen werden. Normen bestimmen das Verhalten auf individueller, gesellschaftlicher und nationaler Ebene. Gesetzliche Normen determinieren die Rolle und hoheitlichen Rechte der Steuerbehörden, soziale Normen die Einstellungen der Steuerpflichtigen zum Beispiel zur Steuervermeidung (Kavaliersdelikt oder schweres Vergehen) und können dem Konsens schaden, dass steuerehrliches Verhalten allen zugutekommt. Das Selbstverständnis, einen fairen Anteil zum Steueraufkommen beizutragen, ist mit Vertrauen in die Finanzbehörde verbunden. Wahrgenommene Gerechtigkeit stärkt Vertrauen, während die Konsequenzen ausgleichender Gerechtigkeit davon abhängen, ob der Fiskus in der Lage ist, Fehlverhalten zu entdecken und zu bestrafen. Dabei kann Übertreibung als Eingriff verstanden werden, der Vertrauen zerstört.

Will man vor dem Hintergrund dieser Zusammenhänge die Möglichkeiten einer Reform des (hier Verfahrens-)Rechts, das der Verbesserung der Steuerbefolgung dient, im realen Kontext beurteilen, erscheint es hilfreich zu untersuchen, welche Wahrnehmung die Steuerpflichtigen oder Vertreter von Unternehmen in Bezug auf die Faktoren der Tax Compliance haben. Dabei muss man sehen, dass sich auf der Basis des SSF lediglich Hinweise ergeben können, wo Ansatzpunkte für Reformen liegen. Es liefert weder Empfehlungen für die konkrete Aus- oder Umgestaltung der Institutionen oder Instrumente noch lassen sich die Folgen einer verbesserten Tax Compliance in monetären Größen abbilden. Die Analyse ist gleichwohl wichtig und ein erster Schritt. Die mögliche Ausgestaltung der zu reformierenden Instrumente wird im Anschluss aus juristischer Perspektive betrachtet. Für Rechnungen ist es noch zu früh.

2. Normativer Rahmen

Das bestehende Verfahrensrecht der Verrechnungspreise ist sowohl auf der Normebene als auch bei der Anwendung des einfachen Rechts durch die Vorgaben des höherrangigen Rechts eingerahmt. Sie begrenzen auch den Spielraum für Reformen des einfachen Rechts. Nachfolgend

werden diese normativen Vorgaben des nationalen Verfassungsrechts mit Geltungsvorrang (a) und des Rechts der Europäischen Union mit Anwendungsvorrang (b) dargestellt.

Ausgeklammert aus der vorliegenden Untersuchung des Verfahrensrechts ist der Bestand des materiellen Verrechnungspreisrechts, das seine Grundlage insbesondere in § 1 AStG hat.

a) Verfassungsrecht

aa) *Kompetenzielle Vorgaben*

Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise entspricht zwar – wie Rechtsetzung, Festsetzung und Erhebung der großen Gemeinschaftssteuern insgesamt – dem Dualismus von Gesetzgebungszentralismus⁶⁴ und Exekutivföderalismus⁶⁵. In den Vollzug mischen sich aber zunehmend Elemente einer Beteiligung des Bundes am Vollzug der Steuergesetze: Durch die grenzüberschreitenden Bezüge, zusätzlich aber auch durch die Beteiligung länderübergreifender Großunternehmen verschiebt sich das Leitbild einer Vollzugskompetenz der Länder zugunsten einer spürbar höheren Zentralisierung.

(1) Gesetzgebungskompetenzen

Ebenso wie das innerstaatliche Steuerverfahrensrecht liegt auch das Verfahrensrecht für Sachverhalte mit Auslandsberührung in der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz des Bundes⁶⁶. Soweit der Bundesgesetzgeber Ermächtigungen zum Erlass von Rechtsverordnungen geschaffen hat⁶⁷, ist Delegatar stets der Bundesminister der Finanzen. Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise ist daher jedenfalls insoweit, als ihm Außenwirkung zukommt, vollständig durch Bundesgesetze und Bundesrechtsverordnungen geprägt.

(2) Vollzugskompetenzen

Zwar bleiben die steuerliche Erfassung der in Deutschland ansässigen Unternehmensträger und Betriebsstätten, die reguläre Außenprüfung, die Veranlagung und auch die Steuererhebung Sache der Landesfinanzbehörden. Ergänzend und unterstützend ist aber das Bundeszentralamt für Steuern zuständig für

64 Art. 105 Abs. 1 und Abs. 2 GG.

65 Art. 108 Absätze 2 ff. GG.

66 Art. 108 Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Art. 70 GG.

67 § 1 Abs. 6 AStG.

- die Mitwirkung an Außenprüfungen (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 19 FVG),
- die Ausübung der Funktion der „zuständigen Behörde“ (*competent authority*) auf dem Gebiet der steuerlichen Rechts- und Amtshilfe und bei der Durchführung von Verständigungs- und Schiedsverfahren.

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

(3) Bestimmtheitsanforderungen

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

1. aus den Grundrechten (Art. 12 Abs. 1, 9 Abs. 1, 2 Abs. 1 GG),
2. aus dem Rechtsstaatsprinzip,
3. speziell für das durch §§ 369 ff. AO latent strafbewehrte Steuerrecht aus den Vorwirkungen des Art. 103 Abs. 2 GG und,
4. soweit Bundesrechtsverordnungen wie insbesondere die Gewinnaufzeichnungsverordnung⁶⁸ und die Funktionsverlagerungsverordnung⁶⁹ betroffen sind, aus den in Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG besonders explizierten Anforderungen, die an die Bestimmtheit parlamentarischer Verordnungsermächtigungen zu stellen sind.

⁶⁸ Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen i. S. d. § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (GAufzV) v. 13.11.2003, BGBl. I S. 2296 i. d. F. v. 12. Juli 2017, BGBl. I S. 2367.

⁶⁹ Funktionsverlagerungsverordnung (FVerV) v. 12.08.2008, BGBl. I 1672 (1680).

*So bestimmt
wie möglich, so
unbestimmt
wie nötig*

Dabei folgt die Auslegung des Grundgesetzes einem dynamischen Ansatz: Die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe im Verfahrensrecht der Verrechnungspreise ist nicht schlechthin verboten, sondern – auch aus Sicht des Bundesverfassungsgerichts – in vielen Fällen unvermeidlich. Einerseits sind die mangelnde Vorhersehbarkeit der betriebswirtschaftlichen Gegebenheiten und der zivilrechtlichen Gestaltungen Maßstab und Grenze für die Bestimmtheit der Verfahrensrechtssetzung. Andererseits kann die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe spezifisch der Missbrauchsabwehr dienen und diese erst effektuieren. Denn Eingriffsregelungen, die zu klar formuliert und begrenzt sind, laden zu Umgehungsgestaltungen ein und sind daher wertlos. Der Gesetzgeber darf durch die Verwendung unbestimmter oder jedenfalls unscharfer Regelungen zunächst den Steuerpflichtigen und der Verwaltung, dann gegebenenfalls der Rechtsprechung die Befugnis zu eigenverantwortlicher Norminterpretation übertragen.

Die Dynamik der Bestimmtheitsanforderungen zeigt sich insbesondere dort, wo sich neue Branchen, Transaktionsarten, Leistungsbeziehungen oder Funktionen etablieren, die vorläufig nur von der Generalklausel erfasst werden, dann aber in großer Zahl auftreten. Hier können der Verfahrensgesetzgeber und/oder der Ordnungsgeber von Verfassungs wegen verpflichtet sein, die verfahrensrechtlichen Regelungen „nachzuführen“, neue verfahrensrechtliche Spezialklauseln einzuführen und die eingriffsrechtlichen Generalklauseln (auch) auf dem Gebiet des Verfahrensrechts auf diese Weise laufend von (neuen) Standardfällen und dokumentarischen Standardanforderungen freizuhalten. Die verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsanforderungen verpflichten die Gesetz- und Ordnungsgeber damit zu fortschreitender Präzisierung der Normen.

Daraus folgt eine Beobachtungspflicht des Bundesgesetzgebers und vor allem der mit dem Gesetzesinitiativrecht (Art. 76 Abs. 1 GG) und der Kompetenz zur Verordnungsgebung ausgestatteten Bundesregierung und des Bundesrates. Insofern stehen insbesondere das Bundesministerium der Finanzen und – über den Bundesrat – die Landesfinanzministerien in der Pflicht, unbestimmte verfahrensrechtliche Regelungen laufend zu überprüfen, sie dort, wo sich Anwendungsfälle häufen und das Ziel der Missbrauchsabwehr auch durch einen höheren Bestimmtheitsgrad gleich sicher erreicht werden kann, durch bestimmtere verfahrensrechtliche Regelungen zu ersetzen und auf diese Weise insgesamt für mehr Rechtssicherheit zu sorgen.

(4) Grundrechte

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

*Verfahrensrecht ist
Eingriffsrecht*

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

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

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

bb) Rechtsstaatsprinzip

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

b) Recht der Europäischen Union

Das normative Verhältnis des Rechts der Europäischen Union zum (deutschen) Verfahrensrecht der Verrechnungspreise ergibt sich aus dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung, Art. 5 Abs. 1 EUV: Die auf die Union übertragenen Kompetenzen lassen die Steuerhoheit ihrer Mitgliedstaaten im Wesentlichen unangetastet.⁷⁰ Steuererhebung und -vollzug bleiben Angelegenheit der Mitgliedstaaten.

70 Harald Schaumburg, in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. (2020), Rn. 1.1.

aa) Primärrecht

Gleichwohl wirken sich Steuern auf die Wirtschaftstätigkeit der ihnen unterworfenen Unternehmen und beim Grenzübertritt auf den Binnenmarkt aus. Dort, wo Unternehmen negativ oder positiv durch materielles Steuerrecht diskriminiert werden, greifen auf Ebene des Primärrechts Grundfreiheiten (Art. 26 Abs. 2; 28 ff. AEUV) und das Beihilfenverbot (Art. 107 ff. AEUV) zur Sicherung des „level playing field“ des europäischen Binnenmarkts. Mutatis mutandis gilt dies ebenso für das Steuerverfahrensrecht.⁷¹

(1) Grundfreiheiten

Verrechnungspreise zielen spezifisch auf das grenzüberschreitende Wirtschaften. Vergleichbare Konzepte gibt es zwar innerstaatlich durch verdeckte Gewinnausschüttung, verdeckte Einlage und Entnahme. Die Vorschriften des § 1 AStG sowie der Art. 9 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) und der deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen (dVG) sind tatbestandlich jedoch sowohl enger als auch umfassender.⁷²

Bei ausländischen Unternehmen, die in Deutschland wirtschaftlich tätig werden, schützen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV) und die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 ff. AEUV) vor verfahrensrechtlichen Belastungen als Diskriminierungen in diesen Inbound-Konstellationen und umgekehrt bei wirtschaftlichen Tätigkeiten deutscher Unternehmen im Ausland (Outbound) vor diskriminierenden Beschränkungen.

Gleichwohl ist diese Beschränkung im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nach strittiger, aber zutreffender Ansicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt.⁷³ Die Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten sichern die wirksame Steueraufsicht in grenzüberschreitenden Fällen.⁷⁴

Trotz dieser grundsätzlichen Rechtfertigung des Systems der Mitwirkung des Steuerpflichtigen auf der Normebene wirken die Diskriminierungsverbote nach dem Maßstab europäischer Verhältnismäßigkeit⁷⁵. So können einzelne Vorschriften innerhalb des Kooperationsverhältnisses zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung dennoch gegen die Grundfreiheiten

71 Johannes Becker et al., Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise. Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven (2017), S. 180. Vgl. Für die Grundfreiheiten, EuGH Urt. v. 15.05.1997 - Rs. C-250/95 - I-2492 (2500) Rn. 24 f.

72 Siehe auch Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 9. Aufl. (2023) Fünfter Teil, 3. Kapitel B. 3 c).

73 Spezifisch zu § 90 Abs. 3 AO und der Dienstleistungsfreiheit: BFH v. 10.04.2013 - I R 45/11 Rn. 43.

74 Ebd. Rn. 44.

75 Leible/Streinzi, in: Grabitz et al., 73. EU-Recht, Loseblatt (2021), Art. 34 AEUV Rn. 123 ff.

verstoßen⁷⁶ oder die Rechtsanwendung kann im Einzelfall auch über das Erforderliche hinausgehen, wenn etwa Informationsverlangen nach §§ 97; 200 AO nicht zielführend gestellt werden.

(2) Grundrechtecharta

Ebenso wirkt die nach Art. 6 des EU-Vertrages (EUV) im Rang des Primärrechts stehende EU-Grundrechtecharta (GRCh) mäßigend auf verfahrensrechtliche Vorgaben ein. Sie greift einerseits als Maßstab gegenüber sekundär- und tertiärrechtlichen Maßnahmen der Union selbst,⁷⁷ andererseits gegenüber Rechtsetzung und Verwaltung der Mitgliedstaaten bei der Durchführung des Unionsrechts, Art. 51 Abs. 1 GRCh. Bei der weiten Auslegung des Art. 51 GRCh durch den EuGH, der Durchführung als „Anwendungsbereich“ versteht,⁷⁸ hat dies gemeinsam mit dem im wirtschaftlichen Bereich flächendeckenden Diskriminierungsschutz der Grundfreiheiten die Anwendbarkeit der GRCh bei grenzüberschreitenden Sachverhalten innerhalb der Union zur Folge.⁷⁹ Damit greift die Charta national gegenüber dem deutschen Verfahrensrecht der Verrechnungspreise.

Von den Einzelgewährleistungen der Charta greifen vor allem das Recht auf Schutz personenbezogener Daten, Art. 8 GRCh, und die Berufsfreiheit, Art. 15 GRCh. Gegenüber Maßnahmen der Union tritt das Recht auf gute Verwaltung, Art. 41 GRCh, hinzu.

(3) Beihilfenrecht

Umgekehrt zum Schutz vor negativer Diskriminierung durch die Grundfreiheiten verbieten die Vorschriften des Beihilfenrechts, Art. 107 ff. AEUV, die positive Diskriminierung, die den Binnenmarkt beeinträchtigen kann. Hierzu können auch steuerrechtliche Regelungen zählen. Das betrifft zwar in erster Linie materielle Vergünstigungen, aber auch verfahrensrechtliche Instrumente, soweit sie selektiv zur Einräumung eines Vorteils genutzt werden.⁸⁰

bb) Sekundärrecht

Die Europäische Union verfügt nicht über eine spezielle Ermächtigung zum Erlass von Rechtsakten für den Bereich des Rechts der direkten Steuern. Sekundärrechtliche Regelungen in diesem Bereich sind daher in der Vergangenheit auf die allgemeine Harmonisierungskompetenz

76 Zur Frage der Vereinbarkeit von § 162 Abs. 4 AO mit der Niederlassungsfreiheit: FG Bremen, Vorlagebeschluss v. 07.07.2021 - 2 K 187/17.

77 Dazu sogleich B.II.2.b)bb).

78 EuGH v. 26.02.2013 - C 617/10 (Åkerberg Fransson).

79 Jarass, GRCh, 4. Aufl. (2021), EU-Grundrechte-Charta Art. 51 Rn. 32; Clemens Latzel, Die Anwendungsbereiche des Unionsrechts, EuZW 2015, 658, 661.

80 Vgl. etwa zu verbindlichen Auskünften: Reimer et al., Brennpunkt Beihilfenrecht, BB 2017, 1175, 1180.

des Art. 115 AEUV gestützt worden.⁸¹ Das Verfahren des Art. 115 AEUV erweist sich praktisch wegen des Einstimmigkeitserfordernisses als schwerfällig.

Diese beschränkte materiell-rechtliche Kompetenz wird weiter durch den Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten limitiert, Art. 291 Abs. 1 AEUV. Steuerverfahrensrechtliche Regelungen müssen selbst die Voraussetzungen des Art. 115 AEUV erfüllen: Dies führt dazu, dass die Union trotz teils erheblichen Gestaltungswillens auf Rechtsetzungsebene eine eher beschränkte Rolle für das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise spielt. Dennoch hat die Europäische Union neben materiell-rechtlichen Regelungen⁸² insbesondere in den letzten Jahren im Zuge der BEPS-Rezeption eine Reihe von verfahrensrechtlichen Vorschriften (Richtlinien: Art. 288 S. 3 AEUV) erlassen.

(1) Richtlinien zur Verwaltungszusammenarbeit (Directive on Administrative Cooperation, DAC)

Zentral für das Steuerverwaltungsverfahrenrecht der Mitgliedstaaten ist die Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, RL 2011/16/EU, die die ältere Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern abgelöst hat. Der ursprünglich auf Informationsaustausch und Zusammenarbeit gerichtete Rechtsakt wurde seit seinem Erlass sieben Mal geändert und um weitere Vorschriften ergänzt, die zum Teil spezifisch den Steuerpflichtigen adressieren.

Durch die Änderungsrichtlinie (EU) 2016/881 wurde die Verpflichtung über die länderbezogene Berichterstattung multinationaler Unternehmen aufgenommen (Country-by-Country-Reporting, CbCR), die Änderungsrichtlinie (EU) Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 führte die Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen ein („DAC 6“). Durch die Änderungsrichtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 wurde mit Art. 12a für Joint Audits, die bisher auf Grundlage von Art. 11 RL (EU) 2011/16 durchgeführt wurden, eine eigenständige Rechtsgrundlage geschaffen.

81 Zur Aktivierung des Art. 116 AEUV für die direkten Steuern: EU-Kommission v. 15.7.2020, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat „Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie“, COM(2020) 312 final; Einordnung bei Johannes Becker/Daniel Fehling, IStR 2020, 813-821.

82 Namentlich die ZinsRL (Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003), die Mutter-TochterRL sowie ATAD I (Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016) und ATAD II (Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017).

(2) Streitbeilegungsrichtlinie

Am 10. Oktober 2017 erließ die Europäische Union die sogenannte Streitbeilegungsrichtlinie (Richtlinie [EU] 2017/1852) mit Wirkung für Veranlagungsjahre ab 2018⁸³, die innerhalb der Europäischen Union die „alte“ Schiedskonvention ergänzt. Zentrales Anliegen der Richtlinie ist die zeitliche Straffung des Streitbeilegungsverfahrens durch verbindliche Verständigungs- und Schiedsfristen.⁸⁴ Darüber hinaus – für die vorliegende Studie weniger von Belang – sieht die Richtlinie auch eine Streitbeilegung in Fällen ohne Verrechnungspreisbezug vor.⁸⁵ Die Richtlinie sieht ein verbindliches Schiedsverfahren vor, wenn die Mitgliedstaaten sich nicht oder nicht innerhalb der Frist einigen können.⁸⁶

In Deutschland wurde die Richtlinie erst Ende 2019 durch das EU-DBA-SBG umgesetzt.⁸⁷ Bereits ab dem 01.01.2019 bestand jedoch die Möglichkeit, das Verfahren nach der Streitbeilegungsrichtlinie auf Grundlage eines BMF-Schreibens⁸⁸ einzuleiten.

III. Forschungsfragen aus ökonomischer und juristischer Sicht

1. Ökonomische Perspektive

Für die hier vorliegende Studie der „Stärkung und Straffung der Verrechnungspreisverfahren“ bildet das SSF eine konzeptionelle Grundlage zur Identifikation des Klimas, in dem die Besteuerung der Unternehmen in Deutschland gegenwärtig stattfindet, welchen Einfluss Macht und Vertrauen haben, welches Verhalten und Vertrauen die Steuerpflichtigen bei den Finanzbehörden wahrnehmen und den Finanzbehörden entgegenbringen. Diese Identifikation soll im Folgenden auf der Grundlage einer Befragung von Personen, die am Verfahren zur Verwaltung des Steuerrechts der Verrechnungspreise als Vertreter der steuerpflichtigen Unternehmen, ihrer Berater und der Finanzbehörden teilhaben, geschehen. Auf dieser Grundlage sollen Erkenntnisse darüber gewonnen werden, ob und wenn ja *wo sich Tax Compliance durch vertrauensbildende Maßnahmen verbessern lässt*. Die Art der Erkenntnisgewinnung muss sich im Rahmen der vorliegenden Studie auf Intuitionen beschränken, die sich aus den Antworten der Experten ergeben; die formale Prüfung unserer Hypothesen muss einem wissenschaftlichen Papier vorbehalten bleiben. Unabhängig davon werden die Ergebnisse unserer Befragung und aktuelle Überlegungen innerhalb der Finanzverwaltung auf der Basis des SSF beurteilt und Handlungsbedarf aufgezeigt.

(Wo) Lässt sich Tax Compliance durch vertrauensbildende Maßnahmen verbessern?

83 Art. 24 Rl. (EU) 2017/1852.

84 Erwägungsgründe 2, 3 Rl. (EU) 2017/1852.

85 Definition der Streitfrage in Art. 1 (EU) 2017/1852.

86 Art. 6 Rl. (EU) 2017/1852.

87 G. v. 10.12.2019 BGBl. I S. 2103 (Nr. 46).

88 BMF-Schreiben BMF vom 25.06.2019 - IV B 3 - S 1317/16/10058:010.

2. Rechtswissenschaft

Die rechtswissenschaftlichen Fragestellungen an das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise folgen einerseits den für das Verfahrensrecht geltenden normativen Maßstäben.⁸⁹ Andererseits knüpfen sie an die betriebswirtschaftliche Untersuchung im Rahmen des Slippery Slope Frameworks (SSF) an und suchen die Transformation der empirisch-intuitiven Ergebnisse der Interviewauswertung in das Recht.

a) SSF als Fundierung des Kooperationsprinzips

Grundlage für eine normative Rezeption des SSF bietet das dem Steuerverfahrensrecht zugrunde liegende Kooperationsprinzip:⁹⁰ Dort, wo Normbefolgung *im* ordnungsrechtlichen Vollzug durch Kooperation⁹¹ – also vertrauensvolle Zusammenarbeit zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung – erreicht oder erhöht werden kann, soll dies auch geschehen. Insofern ist das Kooperationsprinzip ein Optimierungsgebot⁹² im Sinne Robert Alexys.

Es steht allerdings nicht für sich, sondern gliedert sich in die dienende Funktion des Verfahrens ein und gehört damit zum weiteren Rahmen des Vollzugsrechts der Steuern als Staatsfinanzierung durch hoheitlichen Eingriff. Kooperation und innerhalb derselben das Vertrauen sind Mittel zum Zweck der Steuererhebung und kein Selbstzweck:⁹³ Jenseits des grundlegenden rechtsstaatlichen Vertrauens als Grundbedingung eines gemeinsamen Rechtswesens ist der Staat nicht auf das Vertrauen des Einzelnen angewiesen.⁹⁴

Das Kooperationsprinzip konkurriert in diesem Rahmen der Über- und Unterordnung mit weiteren Strukturprinzipien und Optimierungsgeboten: In der Differenzierung zwischen materiellem und formellem Recht ist das Kooperationsprinzip Teil des formellen Rechts – des Verfahrensrechts – und muss sich zunächst einer Reihe materieller Grundsätze wie der Tatbestandsmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Steuererhebung, aber auch dem der Verhältnismäßigkeit im weiteren und engeren Sinne unterordnen. Diese Beziehung lässt sich aus der Perspektive des materiellen Rechts als dienende Funktion des Verfahrens bezeichnen und umgekehrt aus der Perspektive des Verfahrensrechts als Frage nach der Effektivität bei der Umsetzung des erstgenannten verstehen.⁹⁵

89 Dazu bereits oben B.II.2.

90 Dazu unten C.I.4.; grundlegend Roman Seer, Verständigung im Steuerverfahren (1996), S. 179 ff.; Klaus-Dieter Drüen, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, 101 ff.

91 Klaus-Dieter Drüen, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, S. 101, 107.

92 Robert Alexy, Theorie der Grundrechte, 9. Aufl. (2020), S. 72-76.

93 Vgl. Klaus-Dieter Drüen, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, S. 101, 108.

94 Hierzu Hanno Kube, Vertrauen im Verfassungsstaat, AöR 146 (2021), S. 494, 506.

95 Dazu sogleich B.III.2.b).

Auf der Ebene des formellen Rechts selbst steht das Kooperationsprinzip ebenfalls neben weiteren Prinzipien, die sich in erster Linie formell auswirken. Die Kooperation zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung steht im Spannungsfeld zu dem verfassungsrechtlichen Verifikationsprinzip, wobei diese beiden Prinzipien einander nicht zwingend gegenüberstehen, sondern sich auch ergänzen (können). Ebenso verhält es sich mit den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit öffentlicher Verwaltung⁹⁶. Ist die vertrauensvolle Zusammenarbeit das ressourcenschonendste Mittel zur Erfüllung des Verifikationsauftrags, laufen also sogar alle drei Prinzipien parallel. Soweit dagegen Divergenzen drohen, kann die Abwägungsentscheidung zwischen Verifikation, Kooperation und Wirtschaftlichkeit bei Maßnahmen, die die Verwaltung zusätzlich in Anspruch nehmen, auch dazu führen, dass das Kooperationsprinzip *ex lege* zurücktreten darf oder sogar zurücktreten muss.⁹⁷

b) Effektivität des Verfahrensrechts

Aus den grundrechtlichen Gewährleistungen (Art. 2 Abs. 1; Art. 12 Abs. 1; 14 Abs. 1 GG) sowie dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) folgt die bereits oben angedeutete Frage nach der Effektivität des Verfahrensrechts. Verfahrensrecht besteht nicht um seiner selbst willen, sondern ist dem materiellen Zweck, zu dessen Verwirklichung es erlassen wurde, stets nachgeordnet; das Verfahrensrecht hat dienende Funktion.

Hieraus folgt, dass das Verfahrensrecht in besonderer Weise durch die Grundsätze von Eignung („Geeignetheit“) und Erforderlichkeit begrenzt wird: Verfahrensrechtliche Regelungen müssen einerseits zur Erfüllung ihrer Zwecke, namentlich zum Vollzug des materiellen Rechts⁹⁸ geeignet, das heißt effektiv sein. Andererseits müssen sie von allen dem Staat zu Gebote stehenden Mitteln unter den gleich effektiven („gleich sicheren“) das mildeste wählen. Der grundsätzliche Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers verringert sich für verfahrensrechtliche Regelungen durch die materiellen Vorgaben (das Vollzugsprogramm), die (das) sich der Gesetzgeber selbst gesetzt hat; der Verfahrensgesetzgeber unterliegt insoweit von Verfassungs wegen einem spezifischen Folgerichtigkeitsgebot.

Spiegelbildlich zur Effektivität des Verfahrensrechts richtet die Frage nach der Effizienz den Blick auf den praktischen Vollzug des Verfahrensrechts. Steuervollzug ist als Massenvollzug stets auch Verteilung der knappen Ressourcen der Verwaltung.⁹⁹ Hieraus folgt, dass in Rechts-

96 Für das Haushaltsrecht des Bundes: Art. 114 Abs. 2 S. 1 GG; allgemein Christoph Gröpl, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 3. Aufl. (2007), § 121 Rn. 9 ff.

97 Zu dieser Dreiecksbeziehung v. a. Roman Seer, Verständigung im Steuerverfahren (1996); für das Verwaltungsrecht insgesamt Michael Fehling, Informelles Verwaltungshandeln, in Hoffmann-Riem/Schmidt-Abmann/Voßkuhle, Grundlagen des Verwaltungsrechts (GVWR), Bd. II, 2008, § 38 Rz. 1 f., 21 sowie Jens-Peter Schneider, Kooperative Verwaltungsverfahren, VerwArch 87 (1996), 38; jeweils m. w. N.

98 Zu diesem und weiteren Zwecken des (insoweit dienenden) Verfahrensrechts näher unten S. 105 f. unter C.III.2.f).

99 Roman Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStJG 31 (2008), S. 7 ff.

staatlichkeit und Gleichheitskonformität zeitnahes Verwalten stets auch auf effizienten Einsatz der vorhandenen Verwaltungsressourcen gerichtet ist. Der verzögerte oder aufwendigere Verwaltungsvollzug belastet den Bürger in der Zeit stärker und ist zugleich nicht erforderlich, weil der effiziente Verwaltungsvollzug ebenso effektiv ist.

c) Kritische Durchsicht der sprunghaft angestiegenen Anzahl der verfahrensrechtlichen Pflichten

Ebenso aus der Perspektive der verfassungs- und europarechtlichen freiheitlichen Gewährleistungen stellt sich unter dem Topos der Verfahrensleistungsfähigkeit¹⁰⁰ die Frage, ob und ab welchem Grad der Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen für Erklärung, Dokumentation und Mitwirkung im Besteuerungsverfahren freiheitsrechtliche Grenzen gesetzt sind. Die Frage knüpft daran an, dass Kooperation *im* ordnungsrechtlichen Vollzug¹⁰¹ zu einem gewissen Grad stets auch hoheitlich und im Zweifelsfall angeordnete Mitwirkung ist. Der Steuerpflichtige muss nicht nur den materiellen Steuerzugriff erdulden, sondern ebenso bereits im Verfahren an der Schaffung der Voraussetzungen für diesen Steuerzugriff mitwirken.

Diese Frage gewinnt vor dem Hintergrund der über die vergangenen Jahrzehnte immer weiteren und auch immer schnelleren Zunahme von Verfahrenspflichten, die insbesondere in letzter Zeit durch die BEPS-Umsetzung geschaffen wurden, an Aktualität.

d) Potenzial zur Beschleunigung

Ein weiterer Fragenkomplex lotet das Potenzial für Beschleunigungen des Steuerverfahrens aus. Unternehmensträger, die einem Steuereingriff unterworfen sind, sind darauf angewiesen, möglichst zügig Sicherheit über die sie treffende Belastung zu erlangen. Ein zeitnaher Abschluss der Steuerverfahren, namentlich ein zügiger Eintritt der Bestandskraft der Steuerbescheide, ist deshalb ein zentrales betriebs- und verwaltungswirtschaftliches Desiderat, mithin ein eminent politisches Anliegen.

Zugleich besteht ein paralleles verfassungsrechtliches Gebot: Gleichheitskonform ist nur der gegenwartsnahe Steuervollzug;¹⁰² daneben steigen mit der Verfahrensdauer die Anforderungen an die grundrechtliche und rechtsstaatliche Rechtfertigung (insbesondere die Erforderlichkeit) aller nachfolgenden Verfahrensschritte. Daher ist jeweils analytisch zu prüfen, wo Verfahren zu langsam sind, obwohl sie auch schneller abgeschlossen werden könnten und inwiefern sich durch Änderung des normativen Rahmens Vorgänge beschleunigen lassen.

100 Zum Begriff: Walter Schick, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit (1980), S. 4 ff.

101 Klaus-Dieter Drüen, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, S. 101, 107.

102 Eberhard Schmidt-Aßmann, Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungs idee, 2. Aufl. (2004), Kap. 1 Rn. 30.

e) Forschungsfrage

Die rechtswissenschaftliche Analyse untersucht daher einerseits, inwiefern durch die betriebswirtschaftliche Analyse als vertrauensfördernd identifizierte Maßnahmen im Rahmen des Kooperationsprinzips bereits *de lege lata* verwirklicht werden können, zeigt andererseits aber auch auf, wo diese Maßnahmen nur – nach Maßgabe einer Abwägung mit den übrigen (verfahrens-)rechtlichen Prinzipien – durch Gesetzesänderungen getroffen werden können und wo nicht einmal Gesetzesänderungen zulässig sind.

Wie können vertrauensbildende Maßnahmen rechtlich umgesetzt werden?

IV. Forschungsmethodik

1. Qualitativ-empirisch

a) Erhebungsmethode

Um den auf Basis der rechtlichen und tatsächlichen Entwicklungen sowie öffentlich zugänglichen Statistiken gewonnenen Eindruck zu validieren und darüber hinaus Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis und Informationen über aktuelle Überlegungen innerhalb der Finanzverwaltung zu erlangen, bieten sich qualitative Forschungsansätze an. Aus dem Instrumentarium dieser Forschungsmethoden kommen grundsätzlich Case Studies, schriftliche Befragungen oder Interviews infrage. Da bei Fallstudien die Vermittlung eines tiefen Verständnisses über einen einzelnen Sachverhalt im Vordergrund steht, kommt diese Methode insofern für die zugrunde liegende Untersuchung nicht infrage, als nicht nur ein einzelner Aspekt des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise betrachtet, sondern vielmehr möglichst umfassend die aus Sicht der Gesprächspartner bestehenden Defizite und daraus resultierenden notwendigen Verbesserungen identifiziert werden sollen.¹⁰³ Schriftliche Befragungen eignen sich insbesondere zur Gewinnung von standardisiertem Datenmaterial ohne individuelle Schwerpunktsetzung und können Aussagen zu subjektiven Sichtweisen, Handlungsmotiven und Bedeutungszuschreibungen nur unzureichend erfassen. Vor dem Hintergrund, dass persönliche Erfahrungen mit und Einschätzungen zum verfahrensrechtlichen Rahmen der Verrechnungspreise und den damit verbundenen Instrumenten, zum Beispiel streitvorbeugenden und/oder streitbeilegenden Mechanismen, für die Analyse maßgebend sind, eignet sich vielmehr die mündliche Befragungsform in Form von Interviews, da aufgrund eines hohen Anteils offener Fragen in einem bestimmten Forschungsbereich auf Erfahrungen basierendes Wissen generiert werden kann.¹⁰⁴

Die Strukturierung bewegt sich in einem Spektrum zwischen „so offen wie möglich“ und „so strukturiert wie notwendig“, das heißt, stark strukturierte Interviews sehen einen weitreichenden Eingriff durch die Interviewenden vor, während Interviews mit einer geringen

103 Linda Hering/Robert Jungmann, in: Nina Baur/Jörg Blasius (Hrsg.): Handbuch Methoden der empirischen Sozialforschung (2019), Einzelfallanalyse, S. 619.

104 Thomas Heinze, Qualitative Sozialforschung. Einführung, Methodologie und Forschungspraxis (2001), S. 153-154.

Strukturierung die Erzähl- und Darstellungsformen der Befragten anregen.¹⁰⁵ Neben der Unterscheidung zwischen halb-, semi-, teil- oder partiellstrukturierten Interviews auf Basis des Grads der Strukturierung kann man zwischen narrativen, problemzentrierten und Experteninterviews differenzieren. Während das narrative Interview regelmäßig ohne vorstrukturierten Interviewleitfaden auskommt, zielt das problemzentrierte Interview durch die proaktive, das Gespräch mitgestaltende Funktion des Interviewenden auf ein kommunikativeres Miteinander ab;¹⁰⁶ im Gegensatz dazu hat das Experteninterview die von individuellen Motivationen und Begründungen unabhängige Rekonstruktion von exklusivem Expertenwissen zur Aufgabe, das durch eine klar definierte inhaltliche Ausrichtung auf Basis eines vorstrukturierten Leitfadens auf eine primär kommunikative Weise gewonnen wird.¹⁰⁷ Ein Experte im Sinne einer Expertenbefragung verfügt über detailliertes und spezialisiertes Wissen zu einem begrenzten Sachverhalt; seine Aussagen zeichnen sich durch Trennschärfe aus und stellen keine unverbindlichen Annahmen dar.¹⁰⁸ In der von Ermessens- und Interpretationsspielräumen geprägten Materie des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise dienen als Experten diejenigen, die selbst am Verfahren beteiligt sind;¹⁰⁹ insbesondere Vertretern der Beratungspraxis, Vertretern der Finanzverwaltung sowie führenden Angestellten aus Steuerabteilungen von Unternehmen kommt aufgrund ihrer Position sowie des ihnen zugeschriebenen Wissens die Aufgabe der Vermittlung von Spezialwissen zu.

Nach der ersten Kontaktaufnahme per E-Mail erhielten die Experten eine Kurzbeschreibung des Forschungsvorhabens mit der Bitte, Terminvorschläge zur Durchführung des Interviews zu unterbreiten. Die Expertenbefragung erfolgte größtenteils unter Verwendung des Videokonferenzsystems BigBlueButton der Gesellschaft für wissenschaftliche Datenverarbeitung Göttingen auf Basis eines teilstrukturierten Interviewleitfadens.¹¹⁰ Um ein hohes Maß an Präzision und Vollständigkeit zu gewährleisten und Missverständnisse auszuschließen, wurden die Gespräche nach Einholung des Einverständnisses der Experten mithilfe der Software OBS Studio¹¹¹ aufgezeichnet. Im Anschluss erfolgte der für eine inhaltliche Auswertung notwendige erste und zeitlich erhebliche Arbeitsschritt der Transkription der Experteninterviews.

105 Cornelia Helfferich, in: Nina Baur/Jörg Blasius (Hrsg.): Handbuch Methoden der empirischen Sozialforschung (2019), Leitfaden- und Experteninterviews, S. 676.

106 Sabina Misoch, Qualitative Interviews (2019), S. 37 und S. 65.

107 Cornelia Helfferich, in: Nina Baur/Jörg Blasius (Hrsg.): Handbuch Methoden der empirischen Sozialforschung (2019), Leitfaden- und Experteninterviews, S. 676.

108 Michael Meuser/Ulrike Nagel, in: Barbara Friebertshäuser/Annedore Prengel (Hrsg.): Handbuch qualitative Forschungsmethoden in der Erziehungswissenschaft (1997), Das Experteninterview – Wissenssoziologische Voraussetzungen und methodische Durchführung, S. 484.

109 Robert Kaiser, Qualitative Experteninterviews: Konzeptionelle Grundlagen und praktische Durchführung (2014), S. 38.

110 Inhaltliche Ausführungen zum semistrukturierten Leitfaden finden sich in Abschnitt B. IV. 1. a.

111 Für weiterführende Informationen zur Software OBS Studio vgl. Jim (2021).

b) Strukturierung der Experteninterviews

Das zugrunde liegende Forschungsprojekt verfolgt das Ziel, Ansatzpunkte für mögliche Verbesserungen des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise zu identifizieren. Leitender Gedanke war, dass die Ausgestaltung des Verfahrensrechts davon abhängt, welche Bedeutung die Höhe und Sicherheit von Steuerzahlungen für Entscheidungen hat. Sind Entscheidungen von der Höhe der Steuerzahlungen abhängig, spielen Vorabauskünfte eine größere Rolle. Kommen Streitbeilegungsverfahren aus Kosten-, Zeit- oder anderen Gründen (z. B. Reputation) nicht infrage, liegt ein größerer Druck auf der Einigung mit der Finanzverwaltung im Rahmen der Betriebsprüfung. Zentrale Bedeutung dürfte deshalb haben, wie gut das Verfahrensrecht ist, und hier (wenn schon die gesetzliche Vorgabe nur näherungsweise erfüllt werden kann) vor allem die Klarheit, mit der die Anforderungen formuliert sind, die im Hinblick auf unterschiedlich komplexe Unternehmensstrukturen an Berichts- und Mitwirkungspflichten gestellt werden.

Um dies zu untersuchen, wurden im Rahmen der durchgeführten Interviews qualitative Daten zu Erfahrungen mit und Einschätzungen zu den Instrumenten des Verfahrensrechts erhoben. Die Erhebung orientierte sich an den Instrumenten, die zur Ermittlung, Prüfung und Festsetzung von Verrechnungspreisen vor Verwirklichung einer Transaktion, im Rahmen des Festsetzungsverfahrens und der Betriebsprüfung sowie des Korrektur- und Rechtsbehelfsverfahrens zur Verfügung stehen. Die Interviews zielten dabei im Wesentlichen auf die Erfahrungen der Interviewpartner im Bereich des Verfahrensrechts zu Bestimmung, Festsetzung und Prüfung der Verrechnungspreise ab. Im Einzelnen wurden die Erfahrungen der Gesprächspartner in der Phase vor Verwirklichung einer Transaktion zu den Themen Preisermittlung, Verrechnungspreisdokumentation, weitere Berichtspflichten, Vorabzusagen und Vorabverständigungen sowie kooperative Compliance-Programme thematisiert; in Bezug auf die Steuerfestsetzung und Betriebsprüfung ging es um den Prüfungszeitraum, die Personen der Prüfer, den Prüfungsprozess, die Einigungsstrategien und besondere Prüfungsformate. Gegenstand der Fragen zur Phase des Rechtsbehelfsverfahrens und der Streitbeilegung waren die Erfahrungen der befragten Personen mit dem nationalen Rechtsweg sowie internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren.

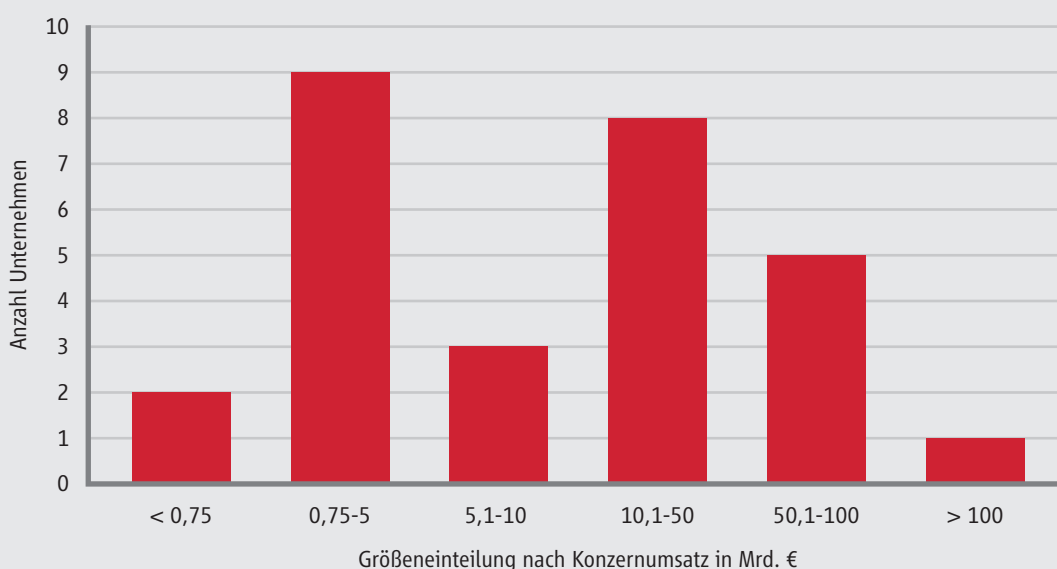
c) Beschreibung der Stichprobe

Die vorliegende Studie untersucht die Wirkungsweise des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise aus der Sicht möglichst vieler Personen, die in unterschiedlichen Funktionen an der Bestimmung, Prüfung und Festsetzung der Verrechnungspreise beteiligt sind. Zu diesem Zweck wurden insgesamt 44 Befragungen durchgeführt. Unter den 28 Unternehmen befinden sich 16 Familienunternehmen, von denen fünf börsennotiert sind; von den zwölf Unternehmen, die nicht inhabergeführt sind, sind zehn an der Börse gelistet. Abbildung 4 gibt einen Überblick über die Verteilung der teilnehmenden Unternehmen nach der Unternehmensgröße (Umsatz in Mrd. Euro). Die Stichprobe zeichnet sich nicht nur durch ein relativ ausgewogenes Verhältnis

*44 Befragungen
darunter
28 Unternehmen,
7 Beratungen und
9 Verwaltungsstellen.*

zwischen Familien- und nicht inhabergeführten Unternehmen aus; vielmehr wurden Unternehmen mit Umsätzen zwischen 300 Millionen Euro und 105 Milliarden Euro im Rahmen der Erhebung erfasst. Bei 24 der 28 teilnehmenden Unternehmen handelt es sich um deutsche Outbound-Konzerne; die verbleibenden vier Unternehmen sind deutsche Tochtergesellschaften ausländischer Inbound-Konzerne. Kleinere und mittlere Unternehmen sind in der Stichprobe nicht berücksichtigt; man wird dort aber in aller Regel nur wenig komplexe Verrechnungspreis-sachverhalte antreffen. Die Ergebnisse können aber durch die Tatsache beeinflusst sein, dass die Vertreter der befragten Unternehmen und die Behörden nur zum Teil zufällig ausgewählt wurden. Da nicht alle Personen, die um ein Interview gebeten wurden, für ein Gespräch zur Verfügung standen, kann sich eine Stichprobenverzerrung durch Selbstselektion einstellen.

Abbildung 4: Verteilung der teilnehmenden Unternehmen nach Unternehmensgröße



Quelle: eigene Darstellung auf Basis der öffentlich zugänglichen Konzernabschlüsse.

Tabelle 2 listet als Ergebnis der Datenerhebung eine Übersicht über die im Zeitraum von Februar 2021 bis August 2021 geführten Experteninterviews auf. Die Hälfte der Unternehmen ist im verarbeitenden Gewerbe und/oder Handel tätig, während die anderen 50 Prozent dem Dienstleistungssektor angehören (Finanz- und Versicherungsdienstleistungen; freiberufliche, wissenschaftliche und technische Dienstleistungen; sonstige wirtschaftliche Dienstleistungen; Informations- und Kommunikationsdienstleistungen).

*Insgesamt wurden
knapp 5.000 Minuten
Interviewmaterial
auf 1.636 Textseiten
transkribiert.*

Unter den befragten Personen befinden sich führende Angestellte aus Steuerabteilungen mittelständischer und großer Unternehmen, zu denen der Kontakt über einschlägige Arbeitskreise und Verbände hergestellt wurde. Daneben wurden Gespräche mit Vertretern der Beratungspraxis und der Finanzverwaltung geführt. Die Dauer der Experteninterviews variierte

abhängig vom jeweiligen Interviewpartner zwischen 70 und 150 Minuten; insgesamt ergaben sich 4.990 Minuten Interviewmaterial, das auf 1.636 Textseiten transkribiert wurde.

Die Berater sind Mitarbeiter von großen, international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften; die Mitarbeiter der Finanzverwaltung sind Beamte aus Bundes- und Landesbehörden unterschiedlicher Bundesländer. Eingeladen waren auch Vertreter verschiedener Referate des Bundeszentralamts für Steuern. Ziel war es, Daten zu den Erfahrungen dieser Beamten, die Aufgaben im Bereich der internationalen Streitbeilegung und der Bundesbetriebsprüfung übernehmen, zu erheben. Die Gesprächsanfragen wurden von der Leitungsebene abgelehnt. Dies gilt auch für die Beantwortung der auf Anregung des BZSt eingereichten Fragen in schriftlicher Form. Begründung ist, dass die Fragen auf weitgehend persönliche Einschätzungen abzielen, nicht aber auf eine finale Bewertung des Bundeszentralamtes für Steuern.

Tabelle 2: Übersicht Interviewpartner/innen

Gesprächspartner aus Beratung, Unternehmen und Verwaltung	Position(en) der interviewten Person(en)	Dauer (in Minuten)
B1	Partner/in Internationale Steuern	115
B2	Partner/in Verrechnungspreise	115
B3	Partner/in Steuern	110
B4	Leitung Verrechnungspreise	105
B5	Leitung Verrechnungspreise	105
B6	Partner/in Steuern	120
B7	Leitung Verrechnungspreise	85
U1	Leitung Verrechnungspreise & Leitung Betriebsprüfung	115
U2	Leitung Steuern	120
U3	Leitung Verrechnungspreise	105
U4	Leitung Verrechnungspreise	125
U5	Leitung Verrechnungspreise	120
U6	Leitung Verrechnungspreise	100
U7	Mitarbeiter/in Verrechnungspreise	100
U8	Leitung Steuern & Mitarbeiter/in Verrechnungspreise	110
U9	Mitarbeiter/in Verrechnungspreise	110
U10	Leitung Verrechnungspreise	115
U11	Leitung Verrechnungspreise	120

Gesprächspartner aus Beratung, Unternehmen und Verwaltung	Position(en) der interviewten Person(en)	Dauer (in Minuten)
U12	Leitung Verrechnungspreise	80
U13	Leitung Steuern	115
U14	Leitung Verrechnungspreise	115
U15	Leitung Steuern	120
U16	Mitarbeiter/in Verrechnungspreise	95
U17	Mitarbeiter/in Internationale Steuern	105
U18	Leitung Finanzen	110
U19	Geschäftsleitung Finanzen	115
U20	Leitung Steuern	120
U21	Leitung internationale Steuern	130
U22	Leitung Verrechnungspreise	115
U23	Leitung Verrechnungspreise & Leitung Direkte Steuern	115
U24	Leitung Steuern	120
U25	Mitarbeiter/in Steuern	125
U26	Mitarbeiter/in Internationale Steuern	115
U27	Leitung Steuern	120
U28	Leitung Finanzen	105
V1	Mittlere Landesbehörde	135
V2	Mittlere Landesbehörde	110
V3	Oberste Landesbehörde	150
V4	Untere Landesbehörde	120
V5	Untere Landesbehörde	125
V6	Untere Landesbehörde	110
V7	Oberste Bundesoberbehörde	70
V8	Oberste Bundesoberbehörde	130
V9	Untere Landesbehörde	125
Σ 44		Σ 4.990 Minuten (1.636 Textseiten)

d) Auswertungsverfahren

Die Auswertung erfolgt auf Basis einer qualitativen Inhaltsanalyse.¹¹² Diese Methode zielt darauf ab, das erhobene Interviewmaterial zu strukturieren und in ein Kategoriensystem zu

¹¹² Philipp Mayring, Einführung in die qualitative Sozialforschung: Eine Anleitung zu qualitativem Denken, 6. Aufl. (2002).

überführen. Ihre Stärke liegt in der streng methodisch kontrollierten, schrittweise durchgeführten Analyse des Materials, bei der Textstellen, die einer Kategorie zugeordnet werden können, systematisch destilliert werden. Dafür wird das transkribierte Datenrohmaterial in einem ersten Schritt gelesen und mithilfe von MAXQDA codiert. Die Kategorisierung orientiert sich an der Struktur des Interviewleitfadens – insbesondere den verfahrensrechtlichen Instrumenten in der Phase vor Verwirklichung einer Transaktion, im Festsetzungsverfahren sowie in der Phase der Streitbeilegung – sowie an einzelnen Einflussfaktoren der Tax Compliance. Im zweiten Schritt werden die codierten Textstellen analysiert und in einzelne zusammenfassende Aussagen überführt. Gegenstand des dritten Schritts ist die Beschreibung der Daten in narrativer Form (deskriptive Analyse). Zu diesem Zweck werden die zusammenfassenden Aussagen zu den Erfahrungen aller Gesprächspartner in den einzelnen Phasen des Verrechnungspreiszyklus nach inhaltlichen Gesichtspunkten konsolidiert. Die Auswertung erfolgt also manuell; sie wird durch MAXQDA unterstützt, aber nicht automatisiert.

Um Anhaltspunkte für Vorschläge zu einer Reform des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise zu gewinnen, werden die Erfahrungsberichte der Unternehmen, Berater und Vertreter der Finanzverwaltung, die im Rahmen der deskriptiven Analyse kondensiert wurden, auf ihre Bedeutung für den gegenwärtigen Stand der Tax Compliance inhaltsanalytisch untersucht. Grundlage hierfür bilden die oben beschriebenen Tax Compliance Faktoren, die als Maßstäbe für die Ausprägung erzwungener und freiwilliger Befolgung steuerlicher Vorschriften dienen. Betrachtet werden die Merkmale der subjektiven Prüfungswahrscheinlichkeit, Sanktionsmaßnahmen, die wahrgenommene Gerechtigkeit sowie vor allem die Rechts- und Anwendungssicherheit. Stellt sich heraus, dass danach erzwungene Compliance dominiert, erscheint es notwendig, dass das Vertrauen der Steuerpflichtigen durch rationale, informierte und verlässliche Handlungen der Finanzverwaltung, die die Verfolgung opportunistischer Ziele unterlässt, gestärkt wird. Dies bedeutet nicht, dass auf Prüfungen und Sanktionen zu verzichten wäre. Sie sind Maßnahmen legitimer staatlicher Kontrolle und wirken Steuerausweichhandlungen entgegen. Das staatliche Handeln muss in den Augen des Steuerpflichtigen aber gerecht und richtig sein; diese wollen darauf vertrauen können, dass alle ihren Anteil an der Finanzierung der öffentlichen Ausgaben leisten. Zeigt sich andererseits, dass die erzwungene Compliance zahllos ist, muss die Legitimität des Staats und seiner Organe gestärkt werden.

Die möglichen Defizite im Verfahrensrecht der Verrechnungspreise bleiben auch der Finanzverwaltung nicht verborgen; daher kann es nicht verwundern, dass die Finanzverwaltung über Reformen nachdenkt, die bei Abschluss des Manuskripts bereits den Status von Gesetzesvorschlägen erreicht haben.¹¹³ Im Rahmen eines abschließenden Abschnitts werden diese

Erfahrungsberichte der befragten Personen werden auf ihre Bedeutung für den gegenwärtigen Stand der Tax Compliance vor dem Hintergrund des SSF inhaltsanalytisch untersucht.

113 Referentenentwurf (RefE) des Bundesministeriums der Finanzen vom 12. Juli 2022, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts.

Reformvorschläge skizziert und auf Basis des SSF hinsichtlich ihres Beitrags zur Verbesserung der Tax Compliance analysiert.

2. Normative Analyse

Die normative Analyse des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise erfolgt vor- und nachgelagert zur qualitativ-empirischen Untersuchung in stufenweiser Verschränkung:

In einem ersten Schritt wird – orientiert an den Phasen des Verfahrens – der einfachgesetzliche Rahmen des Verfahrensrechts dargestellt. Diese Aufnahme des Bestands des geltenden Rechts aller Stufen hat juristisch-darstellenden Charakter, sucht die dogmatische Fundierung und orientiert sich damit an üblichen rechtswissenschaftlichen Methoden der Normaufbereitung, der Norminterpretation und der Rechtsfortbildung.¹¹⁴ Konkret sind dies zum einen die Auslegungskanones nach von Savigny sowie die Auflösung von Normkonflikten des einfachen mit höherrangigem Recht. Dieser Methodenkanon ist seinerseits normativ durch die Gesetzesbindung des Rechtsanwenders, aber auch die Verfassungsbindung des Reformers vorgezeichnet.¹¹⁵

Im zweiten Schritt folgt eine normative Evaluation der gewonnenen Erkenntnisse. Dies meint zum einen die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der in den Interviews geschilderten oder aus Verwaltungsanweisungen erkennbaren Rechtsanwendungspraxis, zum anderen eine Überprüfung des vorhandenen Normbestands anhand der oben skizzierten höherrangigen Vorgaben.

Als dritter und finaler Schritt werden auf Grundlage der qualitativ-empirisch ermittelten Handlungsbedarfe konkrete Optionen zur Verbesserung des Verfahrensrechts und gegebenenfalls auch zur Behebung von Defiziten aufgezeigt. Diese Reformvorhaben fußen partiell auf bereits bestehenden Vorhaben innerhalb der Finanzverwaltung, speisen sich aber auch aus eigenen Überlegungen, bereits bestehenden Vorschlägen in der wissenschaftlichen Literatur und dem Rechtsvergleich mit dem Ausland.

Diese Handlungsoptionen setzen einerseits auf Ebene der Rechtsanwendung an und drängen auf einen effizienteren und freiheitsschonenderen Einsatz des bestehenden verfahrensrechtlichen Instrumentariums. Andererseits weisen sie Möglichkeiten zur Fortentwicklung des Verfahrensrechts *de lege ferenda* auf. Dies können gesetzliche Verbesserungen im Bereich der vorhandenen Verfahrensinstrumente, aber auch mögliche „neue“ Instrumente sein, die vorhandene verfahrensrechtliche Lücken füllen sollen.

114 Diese Methodik entspricht der Vorgängerstudie, Johannes Becker et al., Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise. Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven (2017), S. 12.

115 Zur normativen Fundierung juristischer Methode, Ernst Kramer, Methodenlehre, 6. Aufl. (2019), S. 45 ff.

V. Weiteres Vorgehen

Zur Gewinnung von Handlungsempfehlungen werden die Befragungsergebnisse ausgewertet und unter Berücksichtigung des verfahrensrechtlichen Rahmens in Reformvorschläge überführt. Ausgangspunkte sind eine Darstellung des verfahrensrechtlichen Rahmens und die deskriptive Analyse der Befragungen. Diese Ergebnisse münden auf der Grundlage von Tax Compliance Faktoren und Überlegungen zur Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns in Erkenntnisse über den Stand der Tax Compliance vor allem großer Unternehmen und einen möglichen Handlungsbedarf. Sie bilden die Beurteilungsgrundlage für aktuelle Reformüberlegungen innerhalb der Finanzverwaltung und für weitergehende Handlungsoptionen. Dabei differenziert die Studie im Folgenden zwischen den unterschiedlichen Phasen des Verrechnungspreiszyklus: der Phase vor Verwirklichung einer Transaktion, der Festsetzungs- und Betriebsprüfungsphase sowie der Phase der Rechtsbehelfs- und Streitbeilegungsverfahren.

C. Phase vor Verwirklichung einer Transaktion

I. Rechtlicher Rahmen

Bei den veranlagten Steuern auf unternehmerische Gewinne beruht die Bemessungsgrundlage in Fällen grenzüberschreitenden Wirtschaftens zwischen verbundenen Unternehmen auf Verrechnungspreisen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen müssen.¹¹⁶ Während des laufenden Veranlagungszeitraums hat das Besteuerungsverfahren in der Regel noch nicht begonnen (§ 86 AO). Der Steuerpflichtige unterliegt zu diesem Zeitpunkt grundsätzlich noch keinen besonderen behördlich auferlegten Verfahrenspflichten; und auch kraft Gesetzes ist er erst nach Abschluss des Veranlagungszeitraums verpflichtet, den Umfang der Verwirklichung steuerlicher Tatbestände zu erklären (§§ 31 Abs. 1 S. 1 KStG; 25 Abs. 1 S. 1 EStG; § 14a GewStG).

Gleichwohl muss der Steuerpflichtige bereits unterjährig oder jedenfalls zeitnah nach Abschluss des Veranlagungszeitraums bestimmte Mitwirkungspflichten erfüllen, die unmittelbar aus Gesetz oder Rechtsverordnung folgen¹¹⁷; diese Pflichten begleiten also die Ausübung seiner grundrechtlichen Freiheiten (Art. 2 Abs. 1; 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG). Soweit sie Verrechnungspreise und die ihnen zugrunde liegenden Verträge, Kalkulationen und Nebenbedingungen betreffen und hierfür ein Mindestmaß an Beweisvorsorge treffen, sind sie jedenfalls zeitnah zu erfüllen (nachfolgend 1.). Teilweise zielen sie aber auch bereits auf das Außenverhältnis und gewährleisten die frühzeitige Information der Finanzverwaltung über steuerlich relevante Sachverhalte (unten 2.). Diese steuerlichen Nebenpflichten bilden zu diesem Zeitpunkt einseitige Belastungen des Steuerpflichtigen.

Da der Steuerpflichtige zugleich aber schon vor und vor allem während des laufenden Veranlagungszeitraums – namentlich im Vorfeld der Verwirklichung wirtschaftlicher Transaktionen, vor allem größerer Umstrukturierungen – ein eminentes Interesse an der Kenntnis der steuerlichen Folgen seiner Dispositionen hat, stellt ihm das geltende Verfahrensrecht bereits für diese frühe Phase bestimmte Vergewisserungsinstrumente bereit. Sie sollen dem Steuerpflichtigen Dispositionsschutz im Vorfeld der Umsetzung steuerrelevanter Transaktionen gewähren (unten 3.). Nur rudimentär bestehen daneben Ansätze einer begleitenden Zusammenarbeit der Steuerpflichtigen mit der Finanzverwaltung während des Veranlagungszeitraums (unten 4.).

116 § 1 AStG; § 4 Abs. 1 S. 2 ff. EStG, § 49 Abs. 1 EStG; § 8 Abs. 3 S. 2 f. KStG und die den Art. 7 Abs. 2, 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechenden Klauseln der deutschen DBA.

117 Ausgangspunkt: §§ 90, 137 ff., 140 ff. AO.

1. Information und Dokumentation

Der Steuerpflichtige unterliegt im Besteuerungsverfahren der allgemeinen Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 1 AO. Sofern es sich um einen Verrechnungspreissachverhalt mit grenzüberschreitenden Bezügen handelt, greifen zusätzlich die Vorgaben der Abs. 2 und 3 AO.

a) Erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten, § 90 Abs. 2 AO

Nach § 90 Abs. 2 AO trifft den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei Vorgängen außerhalb des Geltungsbereichs der Abgabenordnung. Diese Verpflichtung trifft den Steuerpflichtigen jedoch erst nach Beginn eines Besteuerungsverfahrens im weiteren Sinne.¹¹⁸ Er ist also zur Mitwirkung erst dann verpflichtet, wenn die Finanzbehörde mit ihren Ermittlungen beginnt. Nach der ständigen Praxis der Finanzverwaltung, die Verifikation erst im Anschluss an die Steuererklärung vorzunehmen,¹¹⁹ hat in der Phase vor Verwirklichung einer Transaktion das Besteuerungsverfahren in der Regel noch nicht begonnen (§ 86 AO); in dieser Zeit bestehen daher noch keine auf den laufenden Veranlagungszeitraum bezogenen Steuererklärungspflichten.

Gleichwohl entfaltet § 90 Abs. 2 AO über seinen S. 3 Vorwirkungen: Der Steuerpflichtige muss sich in die Lage versetzen, im späteren Besteuerungsverfahren Beweise für die Tatsachen, die nach der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung in seine Sphäre fallen, vorzulegen. Mit dem Einwand, die Beweise seien nicht vorhanden, wird der Steuerpflichtige im Verfahren nicht mehr gehört. § 90 Abs. 2 AO wird prozessual durch die Schätzbefugnis aus § 162 Abs. 2 S. 2 AO flankiert, die das erforderliche Beweismaß reduziert, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht verletzt. Die an die Nichterfüllung der erhöhten Mitwirkungspflicht geknüpften Rechtsfolgen legen es dem Steuerpflichtigen mittelbarfaktisch auf, sich bereits während des Veranlagungszeitraums in die Lage zu versetzen, die Pflicht später zu erfüllen, obwohl § 90 Abs. 2 AO zu diesem Zeitpunkt noch nicht anwendbar ist.

b) Verrechnungspreisdokumentation, § 90 Abs. 3 AO

Für die Steuererklärung bei Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer müssen einzelne Verrechnungspreise nicht angegeben werden; sie fließen nur in aggregierter Form in die Gewinnermittlung ein. § 90 Abs. 3 AO sieht daher vor, dass der Steuerpflichtige eine separate Dokumentation der Verrechnungspreise erstellt. Einzelheiten zu Struktur, Inhalt und Formalia ergeben sich aus der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung (GAufzV).¹²⁰ Diese gesetzlichen und verordnungsrechtlichen Vorgaben ergänzen die erhöhte Mitwirkungspflicht nach

118 Hartmut Söhn, in: Hübschmann et al. (Begr.), AO/FGO, Loseblatt (2021), § 90 AO, Rn. 9.

119 Reinhart Rüsken, in: Klein, AO, 15. Aufl. (2020), § 193 Rn. 2.

120 Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen i. S. d. § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (GAufzV) v. 13.11.2003, BGBl. I S. 2296 i. d. F. v. 12. Juli 2017, BGBl. I S. 2367.

§ 90 Abs. 2 AO, die ihrerseits nur zur Beschaffung und Verwahrung bestehender Aufzeichnungen verpflichtet, nicht jedoch zur Anfertigung eigener Aufzeichnungen.¹²¹

Nach § 90 Abs. 3 S. 6, 7 AO ist die Verrechnungspreisdokumentation grundsätzlich nur auf Verlangen im Rahmen des Besteuerungsverfahrens innerhalb von 60 Tagen zu erstellen. Nach § 90 Abs. 3 S. 5 AO soll die Verrechnungspreisdokumentation zudem im Regelfall nur für die Außenprüfung angefordert werden. Eine Ausnahme sieht § 90 Abs. 3 S. 8 AO für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle vor. Sie sind „zeitnah“ zu dokumentieren. § 3 Abs. 1 Satz 1 GAufzV definiert dieses Erfordernis der Zeitnähe als „engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall“, auf den sich die Dokumentation bezieht; nach § 3 Abs. 1 Satz 2 GAufzV gelten Aufzeichnungen als noch zeitnah erstellt, wenn sie innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres gefertigt werden, in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat.

Auch die Dokumentationsverpflichtung des § 90 Abs. 3 AO ist durch eine eigene Schätzbefugnis in § 162 Abs. 3 AO abgesichert, die anders als § 162 Abs. 1 AO die widerlegbare Vermutung mit sich bringt, dass die Gewinne höher sind, als sie erklärt wurden. Darüber hinaus sieht § 162 Abs. 4 AO einen Zuschlag im Falle nicht erstellter oder unverwertbarer Dokumentationen vor.¹²²

c) Zwischenfazit

Obwohl die Vorschriften über Dokumentation und Mitwirkung nach § 90 Abs. 2 und 3 AO veranlagungsbegleitend dem Steuerpflichtigen formal noch keine Pflichten auferlegen, greifen sie in dieses Stadium vor. Um später im Besteuerungsverfahren in der Lage zu sein, diese Pflichten zu erfüllen, muss der Steuerpflichtige bereits in dieser Phase Vorsorge treffen, Informationen und Dokumente sammeln und aufheben. Die eigentliche Dokumentationstätigkeit muss wegen der Kürze der Anforderungsfrist des § 90 Abs. 3 S. 7 AO vor der Anforderung bereits erfolgt oder jedenfalls in weiten Teilen vorbereitet sein. Die empirische Untersuchung der Dokumentationspflicht erfolgt daher in diesem Schritt „Vor Verwirklichung einer Transaktion“.¹²³ Die rechtliche Verortung geschieht dann in der Phase „Festsetzungsverfahren und Außenprüfung“.

121 BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004/171.

122 Zur Vereinbarkeit mit Unionsrecht FG Bremen v. 07.07.2021 – 2 K 187/17.

123 Dazu sogleich C.II.6.

2. Veranlagungszeitraumbegleitende Mitteilungspflichten

a) Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmen

Neben den allgemeinen, das heißt nicht spezifisch verrechnungspreisbezogenen Anzeigepflichten¹²⁴ unterliegen Steuerpflichtige seit 2016¹²⁵ bestimmten Anzeigepflichten aus §§ 138a ff. AO. In Umsetzung des OECD-Aktionspunkts 13 ordnen diese Vorschriften an, dass Konzernobergesellschaften ab einer Umsatzschwelle von 750 Millionen Euro jährlich einen aggregierten Bericht über ihre Unternehmensgruppe erstellen müssen, das sogenannte Country-by-Country-Reporting (CbCR).

Die Berichtspflicht soll der Finanzverwaltung ermöglichen, auf einer abstrakten Ebene verrechnungspreisbezogene Risiken einzuschätzen.¹²⁶ Die im CbCR enthaltenen Informationen sind für die Überprüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen ungeeignet.¹²⁷

Die ursprünglich von der OECD im Rahmen ihres BEPS-Aktionsplans erarbeitete Berichtspflicht wurde von der Europäischen Union im Rahmen der Amtshilferichtlinie¹²⁸ in den Art. 8aa ff. EU-AHiRL rezipiert. Kraft des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts¹²⁹ ist die Berichtspflicht, soweit sie sich aus den verbindlichen Teilen der Art. 8aa ff. EU-AHiRL ergibt (Art. 288 UAbs. 3 AEUV), damit der Überprüfung am Maßstab nationalen Verfassungsrechts¹³⁰ entzogen. Die Zulässigkeit der Berichtspflicht ist daher ausschließlich anhand des europäischen Primärrechts zu beurteilen.¹³¹

b) Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Nicht unmittelbar auf Verrechnungspreise gerichtet ist die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen nach § 138d ff. AO. Die in Umsetzung der RL (EU) 2018/822 zur Änderung der RL (EU) 2011/16 („DAC 6“) ergangene Regelung zielt darauf, den Gesetzgeber und die Finanzverwaltung über existierende Steuergestaltungen zu informieren und Ersteren in die Lage zu versetzen, auf Normebene Handlungsbedarf zu erkennen und Letztere zu einer entsprechenden Risikoeinschätzung im Besteuerungsverfahren zu befähigen.¹³² Die auf grenzüberschreitende Fälle beschränkte Regelung erfolgt nur in Umsetzung des

124 Namentlich aus §§ 137 ff. AO.

125 D. h. für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.2015 beginnen: Art. 97 § 31 EGAO.

126 BT-Drs. 18/9536, 39.

127 BT-Drs. 18/9536, 37.

128 Fassung durch RL (EU) 2016/881 vom 25.5.2016.

129 EuGH – Costa/ENEL, Rs. 6/64 – Slg 1964, 1141.

130 Zur verfassungsrechtlichen Würdigung: Klaus-Dieter Drüen, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Begr.), AO/FGO, Loseblatt (2021), § 138 AO Rn. 4, zum ausschließlich europarechtlichen Maßstab ebd., Rn. 5.

131 Dazu unten S. 65 unter C.1.2.a).

132 BT-Drs. 19/14685, 1.

Art. 8ab DAC. Sie unterliegt damit, ebenso wie das Country-by-Country-Reporting, nur¹³³ der Vereinbarkeitskontrolle mit europäischem Primärrecht. Mangels nationaler Umsetzungsspielräume greift das deutsche Grundgesetz als Maßstab nicht.¹³⁴

Nach § 138e Abs. 2 Nr. 4 AO gehören zu den die Mitteilungspflicht nach § 138d Abs. 2 Nr. 3 lit. b AO auslösenden Kennzeichen auch Verrechnungspreisgestaltungen, sofern sie die übrigen Voraussetzungen der Buchstaben a, b oder c erfüllen. Diese betreffen die Nutzung ausländischer Safe-Harbour-Regelungen (lit. a), die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter (lit. b) und die Funktionsverlagerung (lit. c).

Die Mitteilungspflicht trifft grundsätzlich nach § 138d Abs. 1 AO den Intermediär einer grenzüberschreitenden Gestaltung, wird aber auf den Nutzer überwältzt, sofern er selbst die Steuergestaltung konzipiert hat, § 138d Abs. 6 AO, oder kein Intermediär der Mitteilungspflicht unterliegt, § 138g Abs. 1 AO. Die Mitteilungspflicht betrifft folglich grenzüberschreitend tätige Unternehmen bei typischerweise außergewöhnlichen Transaktionen innerhalb des Konzerns. Sie ist damit im Bereich des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise eine weitere belastende Mitteilungspflicht.

3. Dispositionsschutzinstrumente

Ein weiterer entscheidender Bereich, bei dem das Verfahrensrecht in die Phase vor Verwirklichung einer Transaktion hineinwirkt, ist die Erlangung von Dispositionsschutz für den Steuerpflichtigen. Weil auf gesetzlicher Ebene das Verrechnungspreisrecht nur durch das unbestimmte Konzept des Fremdvergleichsgrundsatzes (§ 1 Abs. 1 S. 1 AStG) determiniert ist und darüber hinaus beim grenzüberschreitenden Wirtschaften die (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung durch den Steuerzugriff beider betroffenen Staaten droht, ist der grundlegende Bedarf an Dispositionsschutz im Bereich der Verrechnungspreise noch weiter erhöht. Er ist als Planungs- und Entscheidungsgrundlage für die verfassungsrechtlich geschützte wirtschaftliche Betätigung grundrechtlich geboten.¹³⁵

a) Unilateraler Dispositionsschutz

aa) *Verbindliche Auskunft, § 89 Abs. 2 AO*

Als Instrument unilateralen Dispositionsschutzes sieht § 89 Abs. 2 AO die Erteilung verbindlicher Auskünfte vor. Das zuständige Finanzamt kann auf Antrag des Steuerpflichtigen eine verbindliche Auskunft über einen bestimmten, aber noch nicht verwirklichten Sachverhalt

133 Die nationale Umsetzung bleibt dicht an den Vorgaben der Richtlinie, Christian Engelen, in: Hans Flick et al., Außensteuerrecht, Loseblatt (2021), Vor §§ 138d–k AO, Rn. 55 m. w. N.

134 Zur verfassungsrechtlichen Würdigung gleichwohl Bernd Rätke, in: Klein (Hrsg.), AO, § 138d Rn. 5 ff.

135 Roman Seer, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Begr.), AO/FGO, Loseblatt (2022), § 89 AO Rn. 23 m. w. N.

erteilen. Normative Grundlagen sind die Regelung in § 89 Abs. 2 AO und die auf Grundlage von § 89 Abs. 2 S. 4 AO ergangene Steuerauskunftsverordnung (StAusKV). Die Finanzverwaltung hat zudem ihre Rechtsauffassung zur verbindlichen Auskunft im AEAO zu § 89 AO¹³⁶ und im sogenannten APA-Merkblatt¹³⁷ veröffentlicht.

Die verbindliche Auskunft wird auf Antrag des Steuerpflichtigen erteilt. Sie wird im Grundsatz von dem Finanzamt erteilt, das zum Zeitpunkt der Realisierung des Sachverhalts für diesen zuständig sein würde, § 89 Abs. 2 S. 2 AO.

Der geplante Sachverhalt darf im Wesentlichen bis zur Erteilung der Auskunft noch nicht realisiert sein.¹³⁸ Insofern unterscheidet sich die verbindliche Auskunft von bilateralen APAs, bei denen es gängige Praxis ist, dass die ersten Sachverhaltsjahre zum Zeitpunkt der Entscheidung über das APA bereits verwirklicht sind.¹³⁹

Die verbindliche Auskunft ist normativ als Rechtsauskunft konzipiert. Der Steuerpflichtige erklärt den geplanten Sachverhalt („Tatbestand“) und seine eigene Rechtsauffassung, § 1 Abs. 1 StAusKV, die Finanzverwaltung sodann die anwendbaren Rechtsfolgen – wenngleich sich diese scheinbar scharfe Trennung gerade mit Blick auf das Verschwimmen der Grenzen zwischen Sachverhalt und Rechtsfolge in allen Bewertungsfragen in der Praxis als brüchig erweist.

Die verbindliche Auskunft soll nach § 89 Abs. 2 S. 4 AO innerhalb von sechs Monaten erteilt werden. Diese Fristenregelung wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (StVfModG) vom 18.07.2016¹⁴⁰ eingefügt, um das Auskunftsverfahren zu beschleunigen. Für die Erteilung der Auskunft wird nach den Abs. 3 bis 7 eine Gebühr erhoben. Diese soll den durch die Auskunftserteilung entstandenen Mehraufwand der Finanzverwaltung abgelten,¹⁴¹ ist jedoch ob ihrer Verfassungsmäßigkeit umstritten.¹⁴²

136 Anwendungserlass zur AO 2014 (AEAO) v. 31.1.2014, BStBl I S. 290, zuletzt geändert durch BMF-Schreiben v. 28.1.2021, BStBl I S. 145.

137 BMF, Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen („Advance Pricing Agreements“ - APAs), IV B 4 – S. 1341 - 38/06.

138 Tz. 3.4.2, 3.5.2 AEAO zu § 89 AO.

139 Siehe unten C.II.9.

140 G. v. 18.07.2016 BGBl. I S. 1679 (Nr. 35).

141 BFH v. 30.03.2011 - I R 61/10, BStBl. II 2011, 536 - Rz. 8 f.

142 Siehe dazu Roman Seer, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO Kommentar, Loseblatt (2021) § 89 AO Rn. 64 f. m. w. N.

bb) Unverbindliche Auskünfte

Ohne eigenständige normative Grundlage existieren daneben sogenannte unverbindliche Auskünfte, die bisweilen von der Finanzverwaltung erteilt werden.¹⁴³ Bei diesen unverbindlichen Auskünften handelt es sich um lediglich informatorisches, informelles Verwaltungshandeln. Die Verwaltung teilt dem Steuerpflichtigen ihre – vorläufige – Rechtsauffassung mit, ohne sich allerdings rechtlich an diese Rechtsauffassung zu binden. Eine Rechtsbindung kann auch nicht über den Grundsatz von Treu und Glauben konstruiert werden, da sich der Amtswalter durch die Informalität der Handlungsform die Änderung der Einschätzung gerade vorbehält.¹⁴⁴

b) Bi- und multilateraler Dispositionsschutz

aa) Horizontale Abstimmung: Vorabverständigungen, insbesondere Advance Pricing Agreements (APAs)

Für grenzüberschreitende Sachverhalte ist allerdings die verbindliche Auskunft im innerstaatlichen Staat-Bürger-Verhältnis unzureichend. Selbst wenn der Steuerpflichtige sie parallel in beiden oder allen beteiligten Staaten beantragt, besteht die Gefahr der Doppelbesteuerung oder anderer *mismatches* – etwa der beidseitigen Versagung des Betriebsausgabenabzugs – fort. Wirksamer Dispositionsschutz setzt deshalb eine zwischenstaatliche Abstimmung voraus.

Ihre Rechtsgrundlage findet sich in den abkommensrechtlichen Regelungen über Verständigungsverfahren (Art. 25 Abs. 1 Satz 1¹⁴⁵ bzw. Abs. 3¹⁴⁶ OECD-MA, Art. 24 Abs. 1 Satz 1 bzw. Abs. 3 dVG¹⁴⁷). Diese Regelungen gehören zu den wenigen verfahrensrechtlichen Regelungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Ihr Anwendungsbereich beschränkt sich nicht auf bereits verwirklichte Sachverhalte oder gar bereits eingetretene Steuerbelastungen¹⁴⁸, sondern erstreckt sich ausdrücklich auch auf diejenigen Belastungen, die erst in der Zukunft zu erwarten sind; insofern können sie – als sogenannte Vorabverständigungsverfahren – bei rechtzeitigem Antrag und zügiger Verfahrensdurchführung präventive Funktion erlangen. Für diesen Fall läuft die Drei-Jahres-Frist aus Art. 25 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA, die nur Verständigungsverfahren über bereits verwirklichte Sachverhalte betrifft, leer.

143 Dazu unten C.II.7; Henning Scheibe/Tim Weyer, in: C.-Alexander Neuling et al., Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung (2020), C Teil 1 Rn. 109.

144 Hartmut Maurer/Christian Waldhoff, Allgemeines Verwaltungsrecht, 20. Aufl. (2020), § 15 Rn. 20 m. w. N.

145 „Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of either Contracting State.“

146 „The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.“

147 Zu Unterscheidung zwischen diesen beiden möglichen Rechtsgrundlagen Roland Ismer/Sophia Piotrowski, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 5. Aufl. (2022), Bd. 2 Art. 25 Rn. 28, 163 ff.

148 Dazu ausführlich unten S. 185 ff. unter E.I.3.b).

Gegenstand von Vorabverständigungsverfahren können grundsätzlich alle Fragen der Abkommensauslegung und -anwendung sein. Dazu zählen neben den Rechtsfragen, die allein die Obersatzbildung betreffen, auch Fragen zu Methodik und Ergebnissen (tatsächlichen Feststellungen) der Sachverhaltsermittlungen. Daher sind auch Bewertungsfragen, insbesondere alle Fragen zur Wahl einer passenden und zwischenstaatlich akzeptierten Verrechnungspreismethode taugliche Gegenstände völkerrechtlicher Vorabverständigungen.

Hat der prospektiv betroffene Steuerpflichtige das Vorabverständigungsverfahren¹⁴⁹ eingeleitet, ist es Sache der zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten (Art. 3 Abs. 1 lit. f OECD-MA; in Deutschland: des Bundeszentralamts für Steuern), sich miteinander ins Benehmen zu setzen und sich in schriftlichen oder mündlichen Verhandlungen um eine einvernehmliche Lösung zu bemühen. Art. 25 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 OECD-MA begründen allerdings – ebenso wie auch die Verfahren nach Art. 25 Abs. 3 OECD-MA – keine Pflicht der Vertragsstaaten des DBA zu einer Einigung.¹⁵⁰ Dem zwischenstaatlichen APA-Verfahren ist – anders als bei den nachträglichen Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 1 OECD-MA – kein Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA nachgeschaltet.¹⁵¹ Deshalb sind nach einem Scheitern der zwischenstaatlichen Einigungsbemühungen bestenfalls unilaterale verbindliche Vorabauskünfte, zwischenstaatlich dagegen nur noch nachträgliche Streitbeilegungsverfahren denkbar.

bb) Vertikale Einbettung in das Staat-Bürger-Verhältnis

Innerstaatlich waren Vorabverständigungsverfahren bislang interpretatorisch in den allgemeinen Rahmen des Rechts der verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 1 AO eingebettet. Erst mit der Einführung eines neuen § 89a AO im Jahr 2021 hat der Gesetzgeber eine eigenständige innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Staat-Bürger-Beziehung während und nach einem Vorabverständigungsverfahren geschaffen¹⁵²; diese Norm findet auch auf Vorabverständigungen in Verrechnungspreisfragen (APAs) Anwendung.

149 Dazu nachfolgend S. 70 unter bb).

150 Einzelheiten: Ziff. 5.1, 52 ff. und passim des amtlichen Kommentars zu Art. 25 OECD-MA; Ziff. 4.134 ff. der OECD-Transfer Pricing Guidelines v. 20.01.2022, S. 213 ff.; Michelle Markham, *Advance Pricing Agreements: Past, Present and Future* (2012); Pia Vollert u. a., *Advance Pricing Agreements (APAs) als Instrument zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten – eine kritische Betrachtung*, *StuW* 2013, 367; und Roland Ismer/Sophia Piotrowski, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 5. Aufl. (2022), Bd. 2 Art. 25 Rn. 10, 28, 163 ff.

151 Roland Ismer/Sophia Piotrowski (Fn. 149), Rn. 28, 164.

152 Gesetz v. 2.6.2021, BGBl. I 2021, S. 1259. Die Vorschrift ist erstmals auf Anträge anzuwenden, die nach dem 8.6.2021 bei der zuständigen Behörde eingegangen sind (§ 34 Satz 1 EGAO). Bislang liegen noch keine Verwaltungsanweisungen zu § 89a AO vor; insbesondere hat die Neuregelung noch keinen Eingang in das amtliche AO-Handbuch 2021 oder den AEAO gefunden. Auch das Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BMF v. 27.08.2021 – IV B 3 – S 1304/21/10004 :007; und v. 10.08.2021 – IV B 3 – S 1366/21/10001 :002; 2021/0846436; BStBl. I 2021, 1495, Rn. 3) klammert Vorabverständigungsverfahren nach § 89a AO thematisch noch aus, weist aber darauf hin, dass die Grundsätze dieses Merkblattes aufgrund der Vergleichbarkeit der Verfahren sinngemäß übertragen werden können, soweit § 89a AO dieser Übertragung nicht entgegensteht.

Nach § 89a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 AO müssen sich Anträge von Steuerpflichtigen auf Einleitung von Vorabverständigungsverfahren auf die Beurteilung von genau bestimmten Sachverhalten beziehen, die im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklicht sind. Zu den Bestimmtheitsanforderungen zählen neben den privatrechtlichen Gegebenheiten (v. a. schuld-, gesellschafts- und sachenrechtliche Lage) vor allem Personen-, Orts-, Zeit- und Preisangaben. Die Zeitangaben sind tatbestandsseitig durch den sogenannten Geltungszeitraum der beantragten Vorabverständigung begrenzt, der nach § 89a Abs. 1 Satz 1 AO in der Regel fünf Jahre nicht überschreiten soll.

Nach § 89a Abs. 1 Satz 4 AO kann das Vorabverständigungsverfahren nur von allen betroffenen Abkommensberechtigten gemeinsam beantragt werden, wenn der Sachverhalt – wie es gerade für Verrechnungspreisfragen verbundener Unternehmen typisch ist – „mehrere Abkommensberechtigte“ betrifft, steuerlich aber nur einheitlich beurteilt werden kann. Der Wortlaut der Norm lässt zwar nicht klar erkennen, ob sich die danach erforderliche Betroffenheit allein auf die Anwendung deutschen Steuerrechts bezieht oder ob ein gemeinsamer Antrag auch dann erforderlich ist, wenn für den oder die weiteren Abkommensberechtigten von vornherein keine steuerliche Belastung in Deutschland in Betracht kommt, sodass für sie die Vorabverständigung allein Auswirkungen auf die Höhe der Besteuerung im anderen Vertragsstaat hätte; die sprachliche Anknüpfung an die Abkommensberechtigung und vor allem der Sinn des völkerrechtlichen Verständigungsverfahrens sprechen aber für die Erforderlichkeit eines gemeinsam gestellten Antrags auch in diesen Fällen.

cc) Vertikale Einbettung in das bundesstaatliche Verhältnis

Ebenso wie die klassischen nachlaufenden Verständigungsverfahren¹⁵³ bedürfen auch Vorabverständigungsverfahren praktisch und rechtlich der Mitwirkung der Landesfinanzbehörde, die für die Veranlagung und reguläre Betriebsprüfung des Steuerpflichtigen zuständig ist. Die Verwaltungspraxis ist durch ein zwischen Bund und Ländern vereinbartes Erfordernis des Einvernehmens von BZSt und der jeweiligen obersten Landesbehörde (oder der Landesfinanzbehörde, an die das Landesfinanzministerium die Zuständigkeit delegiert hat) geprägt.¹⁵⁴

4. Cooperative Compliance

Unter dem Begriff der „Cooperative Compliance“ sammeln sich Formen der Zusammenarbeit zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem, die – in der Regel nach ausländischen Vorbildern¹⁵⁵ – auf ein vertrauensvolleres Verhältnis zwischen den Beteiligten des Steuerrechtsverhältnisses zielen. Diese Verfahrensarten sind – anders als die Ausprägungen des

153 Dazu ausführlich unten S. 185 ff. unter E.I.3.b).

154 Ziff. 35 des BMF-Merkblatts (oben Fn. 151).

155 Statt vieler die Bestandsaufnahmen bei Jeffrey Owens/Jonathan Leigh Pemberton (Hrsg.), *Cooperative Compliance: A Multistakeholder and Sustainable Approach to Taxation*, 2021; dazu Dennis de Widt, *BTR* 2022, 241 ff.

Kooperationsprinzips¹⁵⁶ des § 90 Abs. 2 AO im Steuervollzug¹⁵⁷ – typischerweise vor dem Ablauf des Veranlagungszeitraums angesiedelt und verstehen sich als begleitende Maßnahmen.

a) Osnabrücker Modell und Horizontal Monitoring

Das ursprünglich in den Niederlanden entwickelte Modell eines Horizontal Monitorings¹⁵⁸ wurde auch in Deutschland insbesondere im vergangenen Jahrzehnt intensiv unter dem Stichwort „Osnabrücker Modell“ diskutiert.¹⁵⁹ Die Abgabenordnung lässt mit § 193 AO, der die Zulässigkeit der Außenprüfung weder vom Abschluss des Veranlagungszeitraums noch von der Abgabe einer Steuererklärung abhängig macht, eine „begleitende“ Außenprüfung im Grundsatz zu.¹⁶⁰ Gleichwohl entschied man sich 2011 für das Modell einer zeitnahen Außenprüfung. Normativ wurde die zeitnahe Betriebsprüfung nur untergesetzlich umgesetzt, indem ein neuer § 4a in die Betriebsprüfungsordnung (BpO), eine allgemeine Verwaltungsvorschrift des Bundes nach Art. 108 Abs. 7 GG, eingefügt wurde.¹⁶¹

Der normative Bestand an zeitlich dichter am Veranlagungszeitraum orientierten Verifikationsmaßnahmen ist seitdem unverändert. Gleichwohl gewann die Diskussion um zeitgleiche Betriebsprüfungen durch die Einführung der begleitenden Kontrolle im Nachbarland Österreich wieder an Aktualität.¹⁶²

b) ICAP

Eine Ausnahme zum grundsätzlichen Ausschluss von veranlagungsbegleitenden Maßnahmen der Finanzverwaltung ist das International Compliance Assurance Programme (ICAP) der OECD, an dem inzwischen auch Deutschland teilgenommen hat. Das ICAP-Projekt wurde zunächst in zwei zeitlich aufeinanderfolgenden Pilotphasen in verschiedenen OECD-Staaten erprobt.

An der ersten Pilotphase ICAP 1.0 ab dem Jahr 2018 nahmen zunächst nur Australien, Kanada, Italien, die Niederlande, Spanien, Großbritannien und die USA teil. Deutschland hat dieser Phase als Beobachter beigewohnt, hatte aber gegen eine aktive Partizipation an einem

156 Zum Begriff: Paul Kirchhof, in: Handbuch des Staatsrechts, Bd. V, 3. Aufl. (2007), § 118 Rn. 32.

157 Siehe hierzu Klaus-Dieter Drüen, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, 101-113.

158 Hierzu van der Hel-van Dijk/Poolen, Horizontal Monitoring in the Netherlands: At the Crossroads, BIT 2013 (67), No. 12; auch schon die Vorgängerstudie Becker et al., Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise. Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven (2017), S. 241 ff.

159 Siehe Klaus-Dieter Drüen, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469 (2011).

160 Zu den rechtlichen Problemen: Klaus-Dieter Drüen, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469 (2011), S. 33-38.

161 3. Allg. Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Betriebsprüfungsordnung v. 20.07.2011, BStBl. I S. 710. Zur systematischen Einordnung noch unten S. 125 unter D.I.3.d)aa).

162 Siehe etwa die Beiträge zum 75. Berliner Steuergespräch v. 07.09.2020, FR 2020, 937 ff; auch Roland Macho, in: Alexander Vögele/Thomas Borstell/Lorenz Bernhardt, Verrechnungspreise, 5. Aufl. (2020), Rn. 766 ff.

kooperativen Compliance-Programm wegen des verfassungsrechtlichen Verifikationsprinzips Bedenken.¹⁶³

Nachdem die OECD den Verlauf der ersten Pilotphase als grundsätzlich positiv eingeordnet hat, initiierte sie 2019 eine zweite Phase des Projekts. Für diese wurde das Verfahren auf Grundlage der Erfahrungen mit dem ersten Piloten verbessert und zugleich der Kreis der beteiligten Staaten erweitert. Neben den Teilnehmern der ersten Phase haben sich nun auch Deutschland, Belgien, Dänemark, Finnland, Irland, Luxemburg, Norwegen, Österreich und Polen an dem Projekt beteiligt.

Nach Auffassung der OECD soll ICAP unter anderem:¹⁶⁴

1. Vorhandene Risikoinformationen wie etwa die CbC-Reports einer gezielten und informierten Nutzung zuführen,
2. die Ressourcen von Unternehmen und Finanzverwaltung durch zeitgleiche und gemeinsame Erörterung der Problempunkte effizient nutzen,
3. einen schnellen und klaren Weg zu multilateraler Tax Certainty bieten und
4. die kooperative Beziehung zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltungen verbessern.

Die OECD hat ICAP inzwischen aus der Pilotphase herausgeführt und ordnet es inzwischen als festes verfahrensrechtliches Instrument ein.¹⁶⁵ Sie zielt auf eine halbjährliche Durchführung des Programms und hat Unternehmensteilnahmen zum 30.09.2021, 21.03.2022 und 30.09.2022 ausgeschrieben. Eine Evaluierung der zweiten Pilotphase wurde jedoch bisher¹⁶⁶ nicht veröffentlicht.

Die OECD bietet für das ICAP nur den international-organisatorischen Rahmen. ICAP ist dabei anders als zahlreiche andere Instrumente des internationalen Steuerverfahrensrechts nicht zuvörderst ein bilaterales, sondern ein echtes multilaterales Instrument.¹⁶⁷ Den rechtlichen Rahmen setzt aber das jeweils anwendbare Verfahrensrecht der beteiligten Staaten. Jede Finanzverwaltung agiert nach eigenem Recht.

163 So die Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der FDP-Fraktion, BT-Drucks. 19/3842, S. 1 f.; siehe unten S. 96.

164 OECD, International Compliance Assurance Programme – Handbook for tax administrations and MNE groups, 2021, Rn. 3.

165 Vgl. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm>, abgerufen am 09.08.2021.

166 Stand September 2021.

167 Eva Oertel, International Compliance Assurance Programme 2.0, in: IWB Nr. 24 vom 27.12.2019, S. 977.

In Deutschland ist das Instrument *de lege lata* noch nicht verankert. Für die Pilotphase ab 2019 genügte als Verfahrensgrundlage im Verhältnis zum Steuerpflichtigen dessen Einwilligung in die Datenerhebung und Verarbeitung seitens der Finanzverwaltung und im Verhältnis zu den übrigen teilnehmenden Finanzverwaltungen die Vorschriften über den internationalen Informationsaustausch (insbes. § 117 AO).

II. Deskriptive Analyse

1. Unbestimmtheit des Fremdvergleichsgrundsatzes

Bei konzerninternen Geschäftsvorfällen sind die Bedingungen, insbesondere Preise, zugrunde zu legen, die im Geschäftsverkehr mit oder zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen für vergleichbare Transaktionen vereinbart würden, § 1 Abs. 1 AStG. Diese Preise sind nur dann objektiv bestimmbar, wenn vergleichbare Transaktionen mit oder zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen stattfinden. Zwar werden konzernintern gelegentlich Markttransaktionen durchgeführt, für den weit überwiegenden Teil der konzerninternen Transaktionen kann dieser Marktvergleich aber nicht oder nur näherungsweise durchgeführt werden. Hierbei sind zahlreiche Preisbildungsfaktoren zu berücksichtigen, für die es zwar konzeptionelle Hinweise, nicht aber belastbare Algorithmen oder Daten gibt. Vor diesem Hintergrund ist der Steuerpflichtige bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen auf Hilfestellungen angewiesen, die den Grundsätzen der Rechtssicherheit und Tatbestandsbestimmtheit genügen. Im Unterschied dazu zeigt die Erfahrung der befragten Unternehmen, dass diese Voraussetzungen in vielen Fällen nicht erfüllt sind. Schwierigkeiten bereiten vor allem die unklaren Begriffe und Anforderungen sowie fehlende Taxonomien in Bezug auf die Messung von Wertbeiträgen.¹⁶⁸ Folge sind (mitunter interessengetriebene)¹⁶⁹ Auslegungsdifferenzen sowohl zwischen verschiedenen Personen im Unternehmen als auch im Verhältnis zur Finanzverwaltung, die ihre Auslegung „vage und unspezifisch“¹⁷⁰ formuliert und sich durch die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe „die Tür ein Stück weit offen [hält]“¹⁷¹. Dies führt zu Rechts- und Anwendungsunsicherheit, zumal Verrechnungspreise stets mindestens zwei Jurisdiktionen berühren.¹⁷² Die Komplexität wird durch die Tatsache verstärkt, dass sich die zahlreichen Regelungen und Empfehlungen auf viele verschiedene Gesetze, Verordnungen und Richtlinien erstrecken, die gedanklich zusammengeführt und in ihrer Gesamtheit verstanden werden müssen,¹⁷³ und auch interne Verwaltungsanweisungen bestehen, die dem Steuerpflichtigen nicht bekannt sind.¹⁷⁴ Viele Unternehmen geben zwar zu Protokoll, „alles richtig machen und Doppelbesteuerung

168 U4, Abs. 33, 36.

169 V5, Abs. 10.

170 U21, Abs. 11.

171 U11, Abs. 22.

172 U7, Abs. 10f; U10, Abs. 73; U15, Abs. 14; U20, Abs. 11, 44; U23, Abs. 108; B7, Abs. 81.

173 B2, Abs. 15.

174 V3, Abs. 90.

Rechts- und Anwendungsunsicherheit machen es für die Steuerpflichtigen schwierig, die Erwartungen der Finanzbehörde zu erfüllen.

vermeiden“¹⁷⁵ zu wollen, die dargestellte Rechts- und Anwendungsunsicherheit macht es für die Steuerpflichtigen aber schwierig, die Erwartungen der Finanzbehörde, die diese an die Einhaltung steuerlicher Vorschriften hat, zu erfüllen. Lediglich ein Unternehmen räumt ein, die Unsicherheit im Interesse einer Optimierung der Verrechnungspreise zu nutzen.¹⁷⁶

2. Tax Compliance Management System

Um die Einhaltung steuerlicher Vorschriften in diesem Umfeld zu unterstützen, wendet die überwiegende Anzahl befragter Unternehmen ein Tax Compliance Management System an.¹⁷⁷ Diese Systeme zeichnen sich im Einzelnen durch einen unterschiedlichen Reifegrad aus und erstrecken sich auch auf den Bereich Verrechnungspreise, können aber den Datenumfang nur in begrenztem Maße verarbeiten.¹⁷⁸ Zum Teil wird die Befolgung von Verrechnungspreisvorschriften, aber auch vom allgemeinen Compliance-Management erfasst¹⁷⁹. Tax Compliance Management Systeme dienen der Prozessprüfung,¹⁸⁰ der Überwachung von Dokumentationsfehlern und -lücken,¹⁸¹ der Bereitstellung von Informationen¹⁸² sowie der Unterstützung bei Änderungen im Geschäftsmodell und Funktionsverlagerungen,¹⁸³ sind aber abhängig von Umfang und Qualität der eingespeisten Daten.¹⁸⁴ Die Bedeutung von Tax Compliance Management Systemen sowie internen Kontrollsystemen (IKS) wird verwaltungsseitig unterstrichen; sie können den Weg zu einer effizienten und risikoorientierten Prüfung ebnen.¹⁸⁵

3. Rolle der Steuerabteilung

Die Organisation und Rolle der Steuerabteilung sind vielschichtig. Für den Bereich Verrechnungspreise werden zum Teil gesondert beauftragte Personen (Experten, Koordinatoren) oder eigenständige Teams eingesetzt¹⁸⁶; in vielen Unternehmen liegt die Verantwortlichkeit für Verrechnungspreise aber in der allgemeinen Steuerfunktion.¹⁸⁷ Unabhängig davon kommen die Informationen zu Verrechnungspreisen bei nahezu allen Unternehmen aus dem Controlling,¹⁸⁸

Die Finanzverwaltung misst Tax Compliance Management und internen Kontrollsystemen eine erhebliche Bedeutung bei.

175 U8, Abs. 33; so auch: U2, Abs. 64; U5, Abs. 10; U10, Abs. 24; U11, Abs. 19; U21, Abs. 17, 19; U28, Abs. 155.

176 U9, Abs. 24.

177 U1, Abs. 48; U3, Abs. 51; U5, Abs. 23; U7, Abs. 31; U8, Abs. 55; U11, Abs. 33; U14, Abs. 81; U15, Abs. 131; U17, Abs. 80, 111, 115, U19; Abs: 75; U20, Abs. 61; U24, Abs. 40; B1, Abs. 39; B6, Abs. 38.

178 B1, Abs. 41.

179 U14, Abs. 81.

180 U2, Abs. 53.

181 U1, Abs. 70.

182 U17, Abs. 80, 111, 115; U20, Abs. 61.

183 U8, Abs. 67, 73.

184 U7, Abs. 31, U10, Abs. 13, U11, Abs. 33.

185 V4, Abs. 50.

186 U6, Abs. 48, 49.

187 U17, Abs. 104.

188 U4, Abs. 29; U6, Abs. 48, 49; U14, Abs. 29; U17, Abs. 70, 74; U19, Abs. 74; U20, Abs. 63; U22, Abs. 22; U26, Abs. 16, 18; U27, Abs. 11.

was nicht nur für Transaktionen problematisch ist, die aus Sicht des Controllings nicht steuerungsrelevant sind, zum Beispiel Services oder Lizenzen,¹⁸⁹ sondern aufgrund der unterschiedlichen Perspektiven von Controlling und Steuerfunktion auch für die steuerungsrelevanten Transaktionen (insbesondere Material und Erzeugnisse).¹⁹⁰ Organisatorisch ist die Steuerabteilung in aller Regel Teil des Finanzbereichs; sie wird aber nicht immer in alle Informationsflüsse und Unternehmensentscheidungen eingebunden. Zum Teil ist die Steuerfunktion über alle Transaktionen informiert.¹⁹¹ Andere Unternehmen ziehen die Steuerabteilung nur bei Entscheidungen über größere Transaktionen hinzu,¹⁹² während die Informationsbeschaffung in einer dritten Kategorie von Unternehmen für die Steuerabteilung den Charakter einer Holschuld hat.¹⁹³ Dies kann nicht nur Auswirkungen auf die Qualität und Vollständigkeit einer Dokumentation haben, es reduziert auch das „Standing“ in den Augen der Finanzbehörde und kann Auswirkungen auf die Intensität der Prüfung haben.¹⁹⁴ Durch die Pflicht zur Meldung grenzüberschreitender Steuergestaltungen nach DAC 6 nimmt die Notwendigkeit der Einbindung der Steuerfunktion aktuell zu.¹⁹⁵ Diese Berichtspflichten führen für die Steuerabteilung zu weiteren Unsicherheiten und Kosten, die auch dann entstehen, wenn sich der Steuerpflichtige ausschließlich legaler Mittel bedient.¹⁹⁶ Die Zunahme an administrativem Aufwand erstreckt sich auch auf die Seite der Finanzverwaltung;¹⁹⁷ ein Gesprächspartner bezweifelte die Notwendigkeit der aus DAC 6 resultierenden Berichtspflichten im Hinblick auf Vorgaben des nationalen Verfahrensrechts.¹⁹⁸

4. Rechnungswesen

Generell werden die Daten in erster Linie für Zwecke der betrieblichen Steuerung und des Rechnungswesens erzeugt¹⁹⁹, während Zweikreissysteme, die zwischen rechtlicher Einheit und Geschäftseinheit unterscheiden, in den befragten Unternehmen selten zum Einsatz kommen²⁰⁰. Rechnungssysteme, die auf die Ermittlung von Ergebnissen für Geschäftseinheiten im Konzern ausgerichtet sind, müssen für Steuerzwecke aufbereitet oder im Rahmen eines Operational Transfer Pricing parallel gesteuert werden,²⁰¹ sie lassen aber auch in aller Regel keine Segmentierung auf Ebene der Nettogewinne (EBIT-Margen) zu.²⁰²

189 U21, Abs. 23.

190 V9, Abs. 10.

191 U8, Abs. 63; U11, Abs. 31, 35; U15, Abs. 16; U28; Abs. 93, 95.

192 U7, Abs. 35; U9, Abs. 14; U23, Abs. 95; U24, Abs. 48; B4 Abs. 54.

193 U4, Abs. 49, 50-53; U7, Abs. 35; U21, Abs. 23; U26, Abs. 24, 28, 36; B3, Abs. 65.

194 V2, Abs. 78.

195 U4, Abs. 105.

196 U8, Abs. 166; U12, Abs. 95.

197 V2, Abs. 96.

198 V3, Abs. 40.

199 U4, Abs. 31.

200 U9, Abs. 16; U20, Abs. 65; U24, Abs. 44, 46.

201 U4, Abs. 67; U14, Abs. 31, 35; U15, Abs. 14, 16, 18; U17, Abs. 76; U22, Abs. 22; U23 Abs. 22.

202 U10, Abs. 33.

5. Verrechnungspreismethoden

Zur Bestimmung der Verrechnungspreise sehen die Leitlinien der OECD und die Grundsätze der Finanzverwaltung in Konkretisierung von § 1 Abs. 1 AStG und den Vorgaben der GAufzV verschiedene Methoden vor. Der Steuerpflichtige hat dabei die im Einzelfall beste Methode anzuwenden. Andererseits wählen die Finanzverwaltungen die richtige Verrechnungspreismethode selbst aus; sie sind an die Wahl des Steuerpflichtigen nicht gebunden. Von diesem Recht machen die Finanzverwaltungen auch Gebrauch, sodass bereits die Wahl der am besten geeigneten Methode zu Diskussionen führen kann.²⁰³ Die hiermit verbundene Unsicherheit verschärft sich noch, wenn die Finanzverwaltungen international unterschiedliche Methoden präferieren.²⁰⁴ Vor diesem Hintergrund zeigt sich, dass die befragten Unternehmen vorzugsweise einseitige Verrechnungspreismethoden verwenden.²⁰⁵ Diese sind in ihrer Anwendung klar. In diesem Sinne sind für die betrachteten Unternehmen die Ermittlung der Kostenbasis und die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zur Ermittlung von Verrechnungspreisen für konzerninterne Dienstleistungen aufgrund langjähriger Erfahrungen unproblematisch.²⁰⁶ In gleicher Weise sind auch die Wiederverkaufspreismethode sowie die geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode für die Unternehmen einfach, da der Fremdvergleich in Bezug auf Vertriebs- oder Nettomargen für Routineleistungen vergleichsweise leicht zu führen ist.²⁰⁷ Praktische Probleme stellen sich aber bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen nach der vonseiten der Finanzverwaltung bevorzugten²⁰⁸ Preisvergleichsmethode und der Anwendung von Mehrjahresvergleichen und Jahresendadjustierungen.²⁰⁹ Zum Teil wird angeführt, dass die Preisvergleichs- und die Kostenaufschlagsmethode in Deutschland zu Diskussionen mit der Finanzbehörde führen können.²¹⁰ Kritikpunkte sind die fehlende Vergleichbarkeit oder bessere Eignung von nur den Finanzbehörden bekannten Vergleichsdaten.²¹¹ Eine Möglichkeit, diese hiermit verbundene Rechtsunsicherheit zu beseitigen und Vereinfachung zu erreichen, besteht für einen Teil der Unternehmen in der Anwendung standardisierter Gewinnmargen.²¹² Ihre Anwendung könnte sich auf einfache Transaktionen beschränken. Um die Folge abzufedern, dass standardisierte Gewinnmargen die Rechtssicherheit vor die ökonomische Richtigkeit im Einzelfall stellen, kann die Umsetzung branchenabhängig erfolgen.²¹³ Bei Lichte betrachtet

Die befragten Unternehmen ziehen einseitige Verrechnungspreismethoden den transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden vor.

203 U22, Abs. 15; U28, Abs. 13, 114, 155; V5, Abs. 8, 24, 28, 30; V7, Abs. 31.

204 U22, Abs. 15.

205 U9, Abs. 24; U21, Abs. 21.

206 U14, Abs. 97; U16, Abs. 11; V5, Abs. 20.

207 U22, Abs. 15; U26, Abs. 40; U27, Abs. 35, 41; U28, Abs. 13, 76, 114; B1, Abs. 49.

208 V4, Abs. 8.

209 U8, Abs. 28.

210 U26, Abs. 40.

211 U15, Abs. 24; U16, Abs. 21; U28, Abs. 13; B1, Abs. 49.

212 U1, Abs. 88; U9, Abs. 55; U10, Abs. 115, 122, 125; U17, Abs. 17; U19, Abs. 14; U21, Abs. 38; U28, Abs. 149; B3, Abs. 18; B4, Abs. 18; B7, Abs. 37, 38.

213 U1, Abs. 88; U9, Abs. 55; B3, Abs. 18.

bedeuten sie eine Sollertragsbesteuerung und müssen multilateral abgestimmt sein.²¹⁴ Geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden werden vonseiten der Unternehmen weitgehend vermieden; sie machen „das Leben sehr kompliziert“.²¹⁵ Die Schwierigkeiten liegen hier vor allem in der Zuordnung von Funktionen und der Ermittlung ihrer relativen Beiträge zum Nettoerfolg.²¹⁶

6. Verrechnungspreisdokumentation

Bei seiner Preisermittlung muss der Steuerpflichtige den Grundsatz des Fremdvergleichs nicht nur beachten, er muss auch dokumentieren, wie er diesen Grundsatz angewendet hat, § 90 Abs. 3 AO.²¹⁷ Die entsprechenden Vorgaben wirken auf die Genauigkeit ein, mit der konzerninterne Sachverhalte identifiziert werden, und definieren die Art und Weise, wie Verrechnungspreise bestimmt werden und der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten wird. Daher kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Verrechnungspreise nur so gut sind wie die Informationen und Nachweise, die der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes vorlegen muss. Über den Zweck der Dokumentation bestehen unterschiedliche Auffassungen; die Vertreter der Finanzverwaltung sehen hierin einen „high-level“-Einstieg in die Betriebsprüfung.²¹⁸

Lässt man die Steuerpflichtigen ihre Verrechnungspreisdokumentationen in Schulnoten bewerten, ergibt sich folgendes Bild: Offensichtlich zielen die Unternehmen darauf ab, diesen „Test“ mit mindestens der Note „ausreichend“ zu bestehen.²¹⁹ In Ausnahmen ist das Ziel ein Prädikat „gut“.²²⁰ Die überwiegende Anzahl der befragten Unternehmen strebt ein befriedigendes Ergebnis an.²²¹ Dieses Bild wird vonseiten der befragten Berater im Wesentlichen bestätigt, wenngleich es den Anschein hat, dass die Messlatte in den Augen der Berater höher liegt.²²² Hintergrund dürften die aus Sicht der Unternehmen hohen Kosten sein.²²³ Sie liegen zwar bei den befragten Unternehmen noch unterhalb der Kosten für die Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses, machen aber mitunter einen namhaften Teil des Budgets der Steuerabteilung aus,²²⁴ sodass Möglichkeiten der Kostensenkung durch interne (Servicecenter, Operational Transfer Pricing) oder externe Vergabe der Dokumentationserstellung geprüft

Ziel ist vielfach, die Dokumentationspflicht mindestens mit der Note „ausreichend“ zu bestehen.

214 U5, Abs. 17; U17, Abs. 17.

215 U9, Abs. 24; U10, Abs. 218; U16, Abs. 11; U21, Abs. 21; V3, Abs. 8.

216 U16, Abs. 11.

217 Siehe oben S. 64 ff. unter C.I.1.b).

218 V7, Abs. 17. Zur Zweckbestimmung des historischen Gesetzgebers siehe unten S. 154 ff. unter D.III.2.a).

219 U26, Abs. 10.

220 U19, Abs. 38.

221 U12, Abs. 46; U20, Abs. 46; U25, Abs. 39.

222 B3, Abs. 67; B4, Abs. 40.

223 U4, Abs. 65; U15, Abs. 14; U24, Abs. 174; B3, Abs. 67.

224 U19, Abs. 122; U24, Abs. 170, 172; U25, Abs. 41; U26, Abs. 26.

werden.²²⁵ Dies führt zulasten der Qualität bei einfachen Dokumentationen zu einer Reduktion der Ressourcen im Unternehmen²²⁶ und hat eine abwärtsgerichtete Preisspirale auf dem Beratermarkt zur Folge.²²⁷ Anspruch ist aber auch hier, dass die Anforderungen an die Inhalte einer Verrechnungspreisdokumentation erfüllt werden.²²⁸ Die befragten Teilnehmer aus der Finanzverwaltung sehen eine größere Ergebnisbandbreite und auch Dokumentationen, die nach Schulnoten mit „nicht bestanden“ oder sogar „ungenügend“ zu bewerten wären.²²⁹ Auch hier entsteht der Eindruck, dass Budget, Zeitpunkt der Erstellung, Autor (Unternehmen oder Beratung) und Aussagegehalt in einem Zusammenhang stehen²³⁰ und unzureichende Inhalte gelegentlich nach dem Motto „viel hilft viel“ kompensiert werden.²³¹ Zum Teil wird eine unzureichende Digitalisierung des Dokumentationsprozesses dafür verantwortlich gemacht.²³² Ziel dieser Kritik dürfte aber die Forderung nach digitalem Zugang zum Informationssystem der Unternehmen sein, das auf diese Weise nach Belieben ausgewertet werden könnte. Dies würde die geforderte Präzisierung der Dokumentationsanforderungen zugunsten einer „Ermittlung ins Blaue“ auf den Kopf stellen.

Das Kostenargument gibt wohl auch den Ausschlag dafür, dass die Frage, ob eine Präzisierung der Dokumentationsanforderungen hilfreich wäre, von den befragten Unternehmen weit überwiegend verneint wird.²³³ Gründe dafür sind, dass die Präzisierung zu einer Verschärfung der Anforderungen führt²³⁴, schwierig umsetzbar ist²³⁵, den Aufwand für die Informationsbeschaffung erhöht²³⁶ und über das Ziel hinausschießt²³⁷. Verwaltungsseitig bestehen zusätzlich Bedenken, dass zulasten einer sachgerechten Orientierung am allgemeinen Grundsatz des Fremdvergleichs eine weitergehende Präzisierung der Dokumentationsanforderungen nicht alle Einzelfälle erfassen kann.²³⁸ Andere Unternehmen und Berater lehnen eine Präzisierung ab, da der Status quo als ausreichend erscheint²³⁹. Im Unterschied dazu findet nur ein kleiner Teil der befragten Unternehmen eine Präzisierung der Anforderungen hilfreich, zumal die Un-

Präzisere Dokumentationsanforderungen werden von den meisten befragten Unternehmen nicht gewünscht.

225 U4, Abs. 89, 70; U14, Abs. 95; U25, Abs. 41; U27, Abs. 27.

226 B6, Abs. 42.

227 B4, Abs. 42.

228 U25, Abs. 41; U28, Abs. 104; B1, Abs. 15; B4, Abs. 44.

229 V2, Abs. 58; V8, Abs. 24.

230 V2, Abs. 56; V5, Abs. 14, 16; V6, Abs. 10, 18.

231 V2, Abs. 62; V3 Abs. 8; V4, Abs. 8; V7, Abs. 27.

232 V7, Abs. 25; V9, Abs. 8.

233 U1, Abs. 16; U4, Abs. 77, 78; U6, Abs. 30; U7, Abs. 18f.; U8, Abs. 43; U10, Abs. 35; U12, Abs. 87, 95; U14, Abs. 57; U15, Abs. 55; U16, Abs. 21, 25; U17, Abs. 27; U19, Abs. 27, 36; U20, Abs. 59; U21, Abs. 29; U22, Abs. 17; U24, Abs. 10; U25, Abs. 37; U26, Abs. 8, 14; B1, Abs. 29, 62, 63; B2, Abs. 9; B3, Abs. 53; B4, Abs. 14.

234 U1, Abs. 20; U4, Abs. 77, 78.

235 U15, Abs. 55; U16, Abs. 25; U21, Abs. 29; U26, Abs. 8, 14; B2, Abs. 29, 62, 63; B3, Abs. 53.

236 U10, Abs. 35; so auch verwaltungsseitig: V3, Abs. 24.

237 U12, Abs. 95.

238 V4, Abs. 10, 12, 16; V5, Abs. 18.

239 U6, Abs. 30; U8, Abs. 43; U15, Abs. 30; U19, Abs. 27; U22, Abs. 17, U24, Abs. 10; U25, Abs. 37; U26, Abs. 8; U28, Abs. 149; B2, Abs. 9; B4, Abs. 14; so auch verwaltungsseitig: V6, Abs. 42.

ternehmen in den Betriebsprüfungen Prüfungsanfragen erhalten.²⁴⁰ Dafür sprechen aus Sicht dieser Unternehmen, dass unnötige Arbeit zur vermeintlichen Erfüllung der nicht immer klaren Dokumentationsanforderungen vermieden würde,²⁴¹ dass Unsicherheit herabgesetzt wird, wenn Unternehmen, vor allem im Bereich der immateriellen Werte sowie der Funktions- und Risikoanalyse, genau wissen, was zu tun ist,²⁴² dass Nachfragen in der Betriebsprüfung zurückgehen²⁴³ und dass die Erwartungen der Finanzverwaltungen, insbesondere im Bereich der Hilfs- und Nebenrechnung, deutlicher werden.²⁴⁴ Inhaltlich werden Präzisierungsmöglichkeiten insbesondere in den Bereichen Funktions- und Risiko- sowie Angemessenheitsanalyse identifiziert.²⁴⁵ Aus Sicht der Verwaltung wäre die verfahrensrechtliche Verankerung einer Pflicht hilfreich, nach der die Informationen, die für die Dokumentation aufbereitet werden, im Unternehmen vorzuhalten und zugänglich zu machen sind.²⁴⁶

Die betrachteten Unternehmen organisieren ihre Pflicht zur Dokumentation der Verrechnungspreise in unterschiedlicher Art und Weise. Das Spektrum reicht von der Vergabe an Beratungsunternehmen²⁴⁷ über erfahrungsbasierte Berichte,²⁴⁸ Standarddokumentationen, die sich an den Mustern der OECD orientieren,²⁴⁹ und über Dokumentationen, die mithilfe von Templates erstellt werden,²⁵⁰ bis hin zu einer global, mit Textmodulen und Automatisierungstools zentral gesteuerten Verrechnungspreisdokumentation.²⁵¹ Letztere beruht auf konzernweit verbindlichen Vorgaben zu Format und Inhalt sowie einer digitalen Infrastruktur.²⁵² Sie findet auf größere Unternehmen der Stichprobe Anwendung. Andere Unternehmen beschränken sich auf die Nutzung von IT-Tools. Zum Teil wird berichtet, dass die Erstellung frühzeitig durchgeführt wird und jährliche Aktualisierungen erfolgen.²⁵³ Inhaltliches Kernthema ist die Verrechnungspreisanalyse.²⁵⁴

240 U2, Abs. 18, 24; U5, Abs. 16; U25, Abs. 31, 33, 35.

241 U2, Abs. 18, 24.

242 U5, Abs. 16; U8, Abs. 43; U21, Abs. 11, 12; U25, Abs. 63; U26, Abs. 8; B4, Abs. 14, 16, 36, 38, 50, 119.

243 U10, Abs. 38; U26, Abs. 12.

244 U16, Abs. 29, 39; U17, Abs. 27, 172.

245 B4, Abs. 14, 16, 20-22, 36.

246 V3, Abs. 55; V9, Abs. 10.

247 U12, Abs. 18; U18, Abs. 16.

248 U3, Abs. 17, 18; U23, Abs. 22, 27.

249 U4, Abs. 31ff.; U6, Abs. 32.

250 U24, Abs. 8; U26, Abs. 8.

251 U8, Abs. 26, 59, 106; U9, Abs. 14, 43; U10, Abs. 24; U25, Abs. 31.

252 U4, Abs. 67, 69; U8, Abs. 59; U9, Abs. 43.

253 U18, Abs. 16; U19, Abs. 25, U25, Abs. 31; B2, Abs. 11-13.

254 U9, Abs. 14; U10, Abs. 118; U19, Abs. 60; U24, Abs. 28.

7. Verbindliche Auskunft

Zur Herabsetzung der Rechts- und Anwendungsunsicherheit sieht das deutsche Steuerrecht verbindliche Auskünfte und Vorabverständigungsverfahren vor. Die deutsche Finanzverwaltung beschränkt die verbindliche Auskunft entgegen dem Wortlaut der gesetzlichen Vorschrift auf die Beantwortung von Rechtsfragen, sodass erbetene Auskünfte über Verrechnungspreissachverhalte vielfach die von der Finanzverwaltung geforderten Voraussetzungen nicht erfüllen. In diesem Sinne wusste ein Unternehmen zu berichten, dass der Antrag auf verbindliche Auskunft über die Rechtmäßigkeit eines risikoorientierten Ansatzes bei der Erstellung einer Dokumentation explizit abgelehnt wurde.²⁵⁵ Dies führt offensichtlich dazu, dass Unternehmen das Instrument der verbindlichen Auskunft kaum nutzen. Der weit überwiegende Teil der im Rahmen dieser Studie befragten Unternehmen zieht verbindliche Auskünfte für Verrechnungspreisfragen jedenfalls nicht in Erwägung.²⁵⁶ Ein weiterer Grund besteht in der strengen Voraussetzung, dass der Sachverhalt noch nicht verwirklicht worden ist.²⁵⁷ Unternehmen müssen deshalb auf die Expertise ihrer Berater vertrauen, wenn sie Rechts- und Anwendungsunsicherheit vor Durchführung einer Transaktion durchsetzen wollen – und tun dies auch.²⁵⁸

Die befragten Unternehmen nutzen die verbindliche Auskunft kaum.

8. Unilaterale Vorabverständigung

Ein großer Teil der befragten Unternehmen und Berater würde sich auch die Möglichkeit einer unilateralen Vorabverständigung mit der deutschen Finanzverwaltung wünschen.²⁵⁹ Wenn gleich unilaterale Vorabverständigungen Doppelbesteuerungsrisiken final nicht ausschließen können,²⁶⁰ bieten sie für die Unternehmen eine wertvolle Indikation in Bezug auf die auch aus Sicht der Finanzverwaltung zutreffende Behandlung eines Verrechnungspreissachverhalts.²⁶¹ Dabei wird nicht verkannt, dass dieses Instrument bei Anwendung der geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode und der Gewinnabgrenzung nach dem AOA weniger hilfreich ist.²⁶² Die deutsche Finanzverwaltung verweigert aber unilaterale Vorabverständigungsverfahren ausdrücklich²⁶³ und ist auch nur bereit, ausländische unilaterale Vorabverständigungsvereinbarungen anzuerkennen, wenn „ohne besonderen Aufwand festgestellt werden kann, dass

255 U21, Abs. 33.

256 U5, Abs. 7; U7, Abs. 7; U10, Abs. 73, 83; U15, Abs. 38; U17, Abs. 46; U20, Abs. 12; U21, Abs. 33; U24, Abs. 88; U25, Abs. 69; U26, Abs. 44; U27, Abs. 41; U28, Abs. 97; B1, Abs. 27; B2, Abs. 23; B4, Abs. 64; B5, Abs. 21.

257 U20, Abs. 12.

258 U16, Abs. 29; U18, Abs. 10, 12.

259 U1, Abs. 20; U6, Abs. 40; U9, Abs. 34, 45; U10, Abs. 73, 83; U11, Abs. 108, 111; U15, Abs. 42; B1, Abs. 16; B2, Abs. 23; B4, Abs. 83; B6, Abs. 11; z. T. auch verwaltungsseitig für hilfreich, an anderer Stelle aber für nicht denkbar, erachtet: V4, Abs. 24; V5, Abs. 40.

260 U8, Abs. 90; U15, Abs. 42; U24, Abs. 96; U25, Abs. 55; B6, Abs. 17.

261 U9, Abs. 45; U15, Abs. 42; U24, Abs. 96.

262 U14, Abs. 63.

263 V6, Abs. 54; V9, Abs. 32.

(...) deutsche Besteuerungsinteressen nicht beeinträchtigt²⁶⁴ werden.²⁶⁵ Danach können nicht unmittelbar anerkannte Verfahren in Deutschland nur nach Ablauf einer Betriebsprüfung bestätigt werden.²⁶⁶ Dies führt dazu, dass auf entsprechende Anträge offensichtlich verzichtet wird.²⁶⁷ Ein Teil der Unternehmen konnte berichten, dass informelle Absprachen mit der deutschen Finanzverwaltung stattfinden.²⁶⁸ Im Ausland werden unilaterale Vorabverständigungsverfahren in Abhängigkeit von Land und Sachverhalt erteilt²⁶⁹ und dienen zum Beispiel in Italien vor allem der Abwehr strafrechtlicher Konsequenzen.²⁷⁰ Zum Teil kommen verbindliche Vorabauskünfte für die befragten Unternehmen nicht infrage, weil sie teuer sind und im anderen Staat keine Rechtsverbindlichkeit entfalten.²⁷¹

9. Advance Pricing Agreement

Das von den Finanzbehörden bevorzugte Instrument der Vorabverständigung ist das bi- oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren (APA),²⁷² wengleich sich für die Finanzbehörde das wenig vertraute Problem einer rechtlichen Beurteilung von nicht verwirklichten Sachverhalten stellt.²⁷³ Der geringe Bestand abgeschlossener APAs in Deutschland spiegelt sich auch in den Antworten der befragten Unternehmen. Nach deren Erfahrungen erscheinen APAs in erster Linie bei komplexen, strittigen, nicht das Tagesgeschäft betreffenden, wesentlichen Transaktionen sinnvoll,²⁷⁴ während im Übrigen die Kosten den mit einem APA verbundenen Nutzen in Form von höherer Sicherheit²⁷⁵ und der Vermeidung von Doppelbesteuerung²⁷⁶ grundsätzlich übersteigen. Wesentliche Gründe für den Verzicht auf die Nutzung von APAs zur Vorabverständigung über Verrechnungspreise sind ein höherer Aufwand (Kosten des APAs, Beraterhonorare).²⁷⁷ Der Zeitbedarf für ein APA begründet sich zum einen in der Beschaffung von Informationen aufseiten der Unternehmen und zum anderen in der Bearbeitung des

*Advance Pricing
Agreements bleiben
hinter ihrem
Potenzial zurück.*

264 BMF-Schreiben v. 5. Oktober 2006, Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen („Advance Pricing Agreements“ - APAs), IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I S. 594.

265 U1, Abs. 20; U3, Abs. 37.

266 I. d. S.: V9, Abs. 43.

267 U3, Abs. 37.

268 U3, Abs. 37; U11, Abs. 62; B6, Abs. 17; bestätigt durch: V5, Abs. 44.

269 U6, Abs. 60; U8, Abs. 90; U9, Abs. 41; U24, Abs. 96.

270 U8, Abs. 90.

271 U9, Abs. 32, 45; U16, Abs. 43, 45, 47.

272 V4, Abs. 20.

273 V4, Abs. 20.

274 U8, Abs. 96; U9, Abs. 41; U12, Abs. 7, 40, 121; U17, Abs. 42; U22, Abs. 28; U23, Abs. 45; U25, Abs. 47; B4, Abs. 71; so auch: V5, Abs. 32; anders: V9, Abs. 30, indem die Eignung für einfache Sachverhalte herausgestellt wird.

275 U7, Abs. 9; U8, Abs. 96; U22, Abs. 28.

276 U7, Abs. 66; U8, Abs. 138-147; U21, Abs. 14.

277 U1, Abs. 30; U8, Abs. 94; U19, Abs. 9, 15; U21, Abs. 14, 17; U24, Abs. 70, U27, Abs. 11, B4, Abs. 71-77, 81; so auch: V4, Abs. 21; V6, Abs. 62.

Antrags aufseiten der zuständigen Behörden im In- und Ausland,²⁷⁸ wobei das Bundeszentralamt für Steuern auf die Geschwindigkeit der ausländischen Behörden keinen direkten Einfluss nehmen kann.²⁷⁹ Der verwaltungsseitige Zeitaufwand in Deutschland begründet sich aus Sicht der Unternehmen in der Feststellung, dass das Bundeszentralamt für Steuern über beschränkte Ressourcen verfügt²⁸⁰ und „trotz aller Kapazitätsmehrungen immer noch mit dem Kopf gerade so über Wasser schwimmt“.²⁸¹ Daneben wird die Dauer des Verfahrens durch eine fehlende Entscheidungsbereitschaft der zuständigen Mitarbeiter in Bezug auf unsichere, komplexe und andere Transaktionen, die für das Steueraufkommen von Bedeutung sind, kritisiert.²⁸² Bedauert wird auch, dass APAs in Bezug auf kritische Staaten nicht ohne Weiteres verhandelt werden oder zum Abschluss kommen.²⁸³ Gleichwohl kommt eine Einigung in einer hohen Anzahl von Fällen zustande.²⁸⁴ Der Nutzen würde in den Augen der befragten Unternehmen steigen, wenn Entscheidungen schneller getroffen würden, eine Verpflichtung zur Einigung zwischen den beteiligten Staaten bestünde,²⁸⁵ die Ergebnisse transparent gemacht würden (Veröffentlichungspflicht)²⁸⁶ und eine Verlängerung des APAs bei im Übrigen unveränderten Verhältnissen einfach zu erhalten wäre.²⁸⁷

10. International Compliance Assurance Programme

Die internationale Entwicklung im Bereich kooperativer Compliance-Programme hat über das ICAP inzwischen auch Deutschland erreicht.²⁸⁸ Deutschland hat am Pilotprojekt ICAP 2.0 der OECD teilgenommen. Aus deutscher Sicht ist ICAP ein Verfahren, das der Prüfung vorgelagert ist und im Austausch mit anderen Finanzverwaltungen, die an diesem Projekt teilnehmen, der Einschätzung steuerlicher Risiken dient. An diesem Programm hat nur eine geringe Anzahl der im Rahmen dieser Studie befragten Unternehmen Erfahrungen gesammelt. Die Berichte sind überwiegend positiv; zu den Vorteilen zählen ein effizientes Vorgehen durch qualifiziertes Personal, die Identifikation von Prüfungsschwerpunkten und die Möglichkeit der Vertrauensbildung zu den Finanzverwaltungen.²⁸⁹ Als nachteilig wahrgenommen

Die Einschätzungen der befragten Unternehmen zum Nutzen des ICAP-Verfahrens unterscheiden sich zum Teil erheblich.

278 U1, Abs. 30; U3, Abs. 14; U5, Abs. 8; U9, Abs. 45; U10, Abs. 42; U11, Abs. 51; U12, Abs. 7, 33; U16, Abs. 43, 45; U19, Abs. 9, 15; U20, Abs. 19; U21, Abs. 14, 17; U22, Abs. 28; U23, Abs. 15; U24, Abs. 70; U25, Abs. 61; U26, Abs. 34; U27, Abs. 59, 111; B1, Abs. 16; B2, Abs. 6, 23; B4, Abs. 79; B5, Abs. 25, 27; B6, Abs. 32; so auch V5, Abs. 34; V6, Abs. 62; V7, Abs. 49.

279 V3, Abs. 8, 22, 61, 71.

280 U5, Abs. 29; U6, Abs. 65, 95; U7, Abs. 11; U12, Abs. 7, 30; U15, Abs. 14; U20, Abs. 13; U21, Abs. 58; U27, Abs. 55; B2, Abs. 23; B4, Abs. 79; V5, Abs. 34.

281 V1, Abs. 87; vergleichbar: V3, Abs. 71; V7, Abs. 51.

282 U7, Abs. 13; B3, Abs. 31.

283 U21, Abs. 14; V3, Abs. 61; V9, Abs. 30.

284 V5, Abs. 32.

285 U8, Abs. 99; B7, Abs. 55.

286 U7, Abs. 15; B4, Abs. 177; V3, Abs. 228 stellt den individuellen Sachbezug verbindlicher Auskünfte heraus, der eine Veröffentlichung schwierig macht.

287 U3, Abs. 39; U25, Abs. 47; auch aus Sicht eines befragten Finanzbeamten sinnvoll: V7, Abs. 49.

288 Ausdrückliche Begrüßung durch: V7, Abs. 47.

289 U3, Abs. 85, 88; U5, Abs. 11f., 14; U8, Abs. 166; B5, Abs. 35.

werden die im Pilotverfahren zufällige Auswahl der an den einzelnen Verfahren beteiligten Finanzbehörden, das noch fehlende Verfahrensrecht, das zum Teil unterschiedliche Verständnis sowie das unklare Verhältnis zwischen dem Tax Assurance-Prozess und der laufenden Betriebsprüfung. Die Intensität dieses Verwaltungsverfahrens bringt Zweifel mit sich, ob eine massentaugliche Ausgestaltung gelingen kann.²⁹⁰ Auch für die befragten Unternehmen, die bisher keine Erfahrung gesammelt haben, erscheint das ICAP als grundsätzlich nützlich, da zeitnah Teilrechtssicherheit oder Risikoeinschätzungen möglich sind und das Verfahren der Stärkung von Kooperation zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung dienen kann.²⁹¹ Andere Unternehmen, die zu diesem Punkt Stellung genommen haben, sehen den Mehrwert der Teilnahme am ICAP noch nicht, da dieses Verfahren die zukünftige Prüfung schwieriger Sachverhalte nicht verhindert,²⁹² die rechtliche Qualität des Ergebnisses noch unklar ist,²⁹³ der Nutzen im Vergleich zum Aufwand gering erscheint²⁹⁴ und die Massentauglichkeit infrage steht.²⁹⁵ Zwei Unternehmen tragen ohne Angabe von Gründen vor, dass ein Bedarf an kooperativen Compliance-Programmen nicht besteht.²⁹⁶ Dagegen hält die prüfende Praxis die durch ein ICAP vorgelagerte Risikoeinschätzung für zielführend.²⁹⁷ Das Konzept der Tax Assurance muss aber vom prüfenden Personal gegenwärtig noch verinnerlicht werden und setzt auch ein im internationalen Auftritt ausgebildetes Personal voraus.²⁹⁸ Daneben erscheint aus Sicht der Finanzverwaltung die Massentauglichkeit noch infrage zu stehen, sodass man sich vorstellen kann, den Zugang an ein entsprechendes Tax Compliance-Verhalten zu knüpfen.²⁹⁹

III. Zwischenfazit

1. Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis

Verrechnungspreise fügen der Komplexität des Steuerrechts eine weitere Dimension hinzu. Die zugrunde liegenden Regelungen sind vielfach nicht eindeutig. Diese mangelnde Bestimmtheit der Normen und ebenso vieler behördlicher Einzelakte spiegelt sich in den Klagen der Unternehmen und Berater über unklare Begriffe und Anforderungen sowie über fehlende Taxonomien in Bezug auf die Messung von Wertbeiträgen.³⁰⁰ Die fehlende Eindeutigkeit der zugrunde liegenden Normen erschwert aber auch die Arbeit der Finanzverwaltung. Sie erschwert ihr die Angabe von Gründen für ihre Bitten und Prüfungsanordnungen und bürdet

290 U5, Abs. 13; U8, Abs. 155-159; U3, Abs. 85, 86; B5, Abs. 35.

291 U7, Abs. 9; U11, Abs. 70, 72, U15, Abs. 47; U24, Abs. 92; B1, Abs. 37; B4, Abs. 97; B6, Abs. 34.

292 U19, Abs. 43.

293 U17, Abs. 62; V2, Abs. 131.

294 U21, Abs. 31; U23, Abs. 47.

295 B3, Abs. 61.

296 U12, Abs. 46, 52; U16, Abs. 53.

297 V3, Abs. 69.

298 V4, Abs. 30.

299 V3, Abs. 30, V4, Abs. 32.

300 Vgl. Abschnitt C. II. (Unbestimmtheit des Fremdvergleichsgrundsatzes).

(auch) der Finanzverwaltung rechtliche Risiken auf, da der Grundsatz des Fremdvergleichs die Prüfung von Preisbildungsfaktoren verlangt, für die es weder Rechenwege noch Daten gibt.

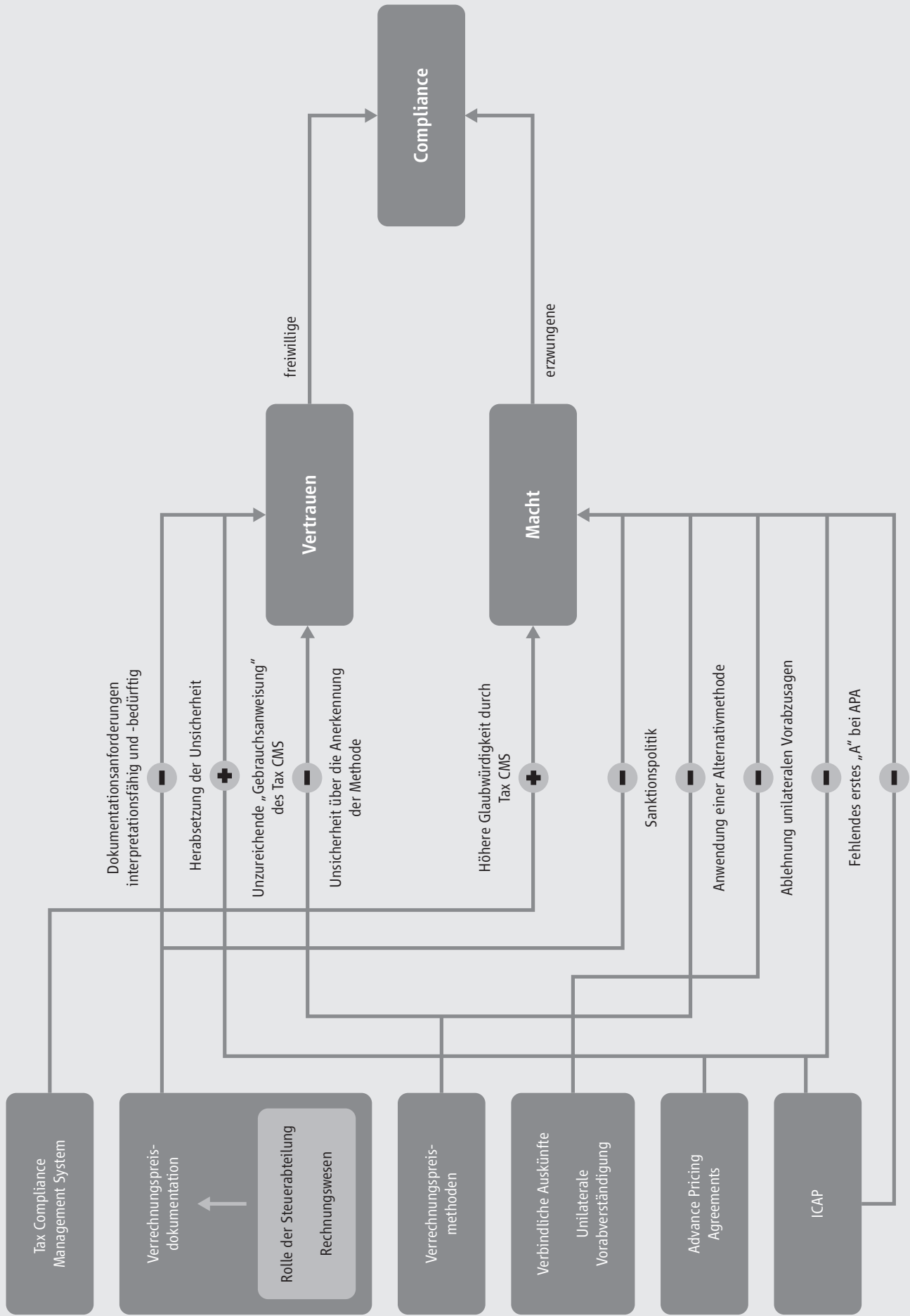
Die Dimension der Unsicherheit spielt in der Compliance-Forschung eine untergeordnete Rolle. Zwar wird in der Literatur darauf hingewiesen, dass Rechts- und Anwendungsunsicherheit die Möglichkeiten der Einhaltung von steuerlichen Normen beschränken; die Modelle der Compliance-Forschung gehen aber davon aus, dass das zu versteuernde Einkommen eindeutig ist. Will man den eben dargestellten Status quo der Einschätzungen von Unternehmen, Beratern und Vertretern der Finanzverwaltung nach den Faktoren der Tax Compliance-Forschung beurteilen, muss aus diesem Grund das SSF um die fehlende Eindeutigkeit der Verrechnungspreise in ihrer Wirkung auf Tax Compliance ergänzt werden.

Dies geschieht hier im Rahmen der Einflussgröße „Kenntnis über Steuern und die Besteuerungspraxis“, die mit Vertrauen korreliert. Danach ist die fehlende Eindeutigkeit der Verrechnungspreise eine zentrale Ursache für Misstrauen der Steuerpflichtigen in Maßnahmen der Finanzverwaltung und die Legitimität staatlichen Handelns. Diesem Misstrauen kann durch Vereinfachungen oder unterstützende Maßnahmen der Finanzverwaltung im Rahmen des Besteuerungsverfahrens begegnet werden. In diesem Sinne ist es hilfreich, dass die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise zahlreiche Verwaltungsschreiben konsolidieren und dass sie sich materiell an den Grundsätzen der OECD orientieren.

Zur Illustration der dargestellten Zusammenhänge sind die Konsequenzen, die das Verwaltungshandeln nach Wahrnehmung der Anwendungspraxis auf die Tax Compliance hat, in Abbildung 5 in grafischer Form zusammengefasst. Die Wirkungsrichtungen einzelner Bestandteile und Instrumente des Verrechnungspreiszyklus auf Tax Compliance wird in Abbildung 5 symbolisch durch die Rechenoperatoren „+“ (positive Wirkung) und „-“ (negative Wirkung) dargestellt. Daraus ergibt sich, dass das Tax Compliance Management System auf die Befolgung steuerlicher Vorschriften einen positiven Einfluss hat, das Vertrauen in das Verwaltungshandeln aufgrund der Glaubwürdigkeit, die den Unternehmen durch die verwaltungsseitige Akzeptanz von Tax CMS verliehen wird, stärkt und die Bereitschaft zu Tax Compliance erhöht. Dies wird in der Grafik durch das Pluszeichen in der Verbindungslinie zur Ausübung hoheitlicher Macht zum Ausdruck gebracht. Gemeint ist, dass der Steuerpflichtige bei der Befolgung der steuerlichen Vorschriften durch den Fiskus in positivem Sinne unterstützt wird. Der Nutzen dieser verwaltungsseitigen Hilfestellung wird aber für Verrechnungspreise insofern eingeschränkt, als jedes Unternehmen für sich entscheiden muss, wie das System auszugestalten ist. Die damit verbundene Unsicherheit wird in der Grafik mit einem negativen Vorzeichen konnotiert. In gleicher Weise sind die übrigen Zusammenhänge zu lesen und zu interpretieren.

SSF muss um die fehlende Eindeutigkeit der Verrechnungspreise ergänzt werden.

Abbildung 5: Zusammenhang zwischen Verwaltungshandeln und Tax Compliance in der Phase vor Verwirklichung einer Transaktion



Auswahl der teilnehmenden Unternehmen

Quelle: Eigene Übersicht in ihrer Darstellungsform angelehnt an: Mardhia Mardhiah/Riyana Miranti/Robert Tanton, "The Slippery Slope Framework: Extending the Analysis by Investigating Factors Affecting Trust and Power", cesifo Working Papers 7494 (2019), S. 15.

In den Augen der Finanzbehörde genießt ein Steuerpflichtiger, der ein Tax Compliance Management System nutzt, erhöhte Glaubwürdigkeit. Damit hat der Steuerpflichtige ein Instrument zur Verfügung, Unsicherheit und negative Steuerfolgen für sich zu reduzieren (Abbildung 5, Verbindungslinie Tax CMS – Macht). Dieses Instrument kann aber nur so gut sein wie die Anforderungen, die an seine Nutzung gestellt werden. Hier sehen die befragten Unternehmen erhebliche Defizite, die vor allem darin liegen, dass weitgehend offen ist, welche Informationen dieses Instrument enthalten muss und in welcher Form Verrechnungspreise abzubilden sind (Abbildung 5, Verbindungslinie Tax CMS – Vertrauen).

Die Anforderungen, die die Finanzverwaltung an die Dokumentation der Verrechnungspreise stellt, sind interpretationsfähig und -bedürftig, wenngleich die Unternehmenspraxis gut mit dieser Mitwirkungspflicht umgehen kann. Präzisierungen werden überwiegend nicht für notwendig gehalten. Andererseits zeigt sich, dass Informationen zu Verrechnungspreisen bei nahezu allen Unternehmen aus dem Controlling kommen und die Steuerabteilung nicht immer in alle Informationsflüsse und Unternehmensentscheidungen eingebunden ist. Hinzu kommt eine Erwartungslücke aufseiten der Finanzbehörden. Fast alle Prüfer, die im Rahmen der Studie dazu befragt wurden, bringen zum Ausdruck, dass die Informationen einer Verrechnungspreisdokumentation für die Prüfung nicht sehr hilfreich sind. Die plakative Erkenntnis lautet, dass „die Geschichte dort zu Ende ist, wo es interessant wird“.³⁰¹

Diese Erwartungslücke spiegelt sich in der Verteilung der Schulnoten, die die befragten Unternehmen für ihre Verrechnungspreisdokumentation ausstellen würden. Danach können Unternehmen offensichtlich hart am Wind segeln, ohne mit Sanktionen rechnen zu müssen, die bei unvollständiger oder unverwertbarer Dokumentation möglich sind. Eine Ursache hierfür mag darin liegen, dass die Behörden nachsichtig sind; die Orientierung an Mindestanforderungen kann aber ihren Grund auch in der Tatsache haben, dass die Behörden die für die Ermittlung, Dokumentation und Prüfung von Verrechnungspreisen notwendigen Daten nicht allgemein präzisieren können oder wollen. Ihre Nachsicht hat aber Grenzen. So entsteht nach den Verwaltungsgrundsätzen 2020 eine Schätzbefugnis, wenn in der Dokumentation die Anwendung der gewählten Methode nicht dargestellt wird. Ist die Schätzung inhaltlich nicht rational, können Maßnahmen dieser Art das Vertrauen in die Arbeit der Finanzverwaltung herabsetzen oder zerstören (Abbildung 5, Verbindungslinie Verrechnungspreisdokumentation – Macht).

Die Steuerpflichtigen haben bei der Bestimmung ihrer Verrechnungspreise die nach dem Sachverhalt und der Verfügbarkeit von Vergleichsdaten jeweils beste Verrechnungspreismethode anzuwenden. Unsicherheit über die Anerkennung der gewählten Methode durch die Finanzverwaltung führt dazu, dass die Unternehmen vorzugsweise einseitige Verrechnungspreismethoden

Erwartungslücke der Finanzverwaltung in Bezug auf die Erfüllung der Dokumentationspflicht zu Verrechnungspreisen

301 V2, Abs. 62.

verwenden. Ob diese Strategie auch in Zukunft trägt, muss offenbleiben. Um ein Beispiel zu geben, sehen die Verwaltungsgrundsätze 2020 jedenfalls vor, dass die Finanzverwaltung eine Alternativmethode zugrunde legen kann, wenn die Ergebnisse wahrscheinlicher werden. Sieht der Steuerpflichtige diese Wahrscheinlichkeit nicht, kann die insoweit erzwungene Compliance das Vertrauen in das Verwaltungshandeln vermindern (Abbildung 5, Verbindungslinie Verrechnungspreismethoden – Macht).

Der Wunsch nach Anwendungssicherheit im komplexen Umfeld der Verrechnungspreise wird durch das Interesse der Unternehmen an verbindlichen Auskünften, unilateralen Vorabverständigungen und APAs unterstrichen. Alle Maßnahmen sind in der Abgabenordnung vorgesehen und daher grundsätzlich möglich. Im Unterschied dazu werden verbindliche Auskünfte und unilaterale Vorabverständigungsverfahren in Deutschland grundsätzlich abgelehnt. Wird berücksichtigt, dass in einem komplexen Umfeld die Herabsetzung von Unsicherheit Vertrauen stärkt, hat die strikte Ablehnung unilateraler Auskünfte zur Folge, dass das Vertrauen in legitimes Handeln des Staates abnimmt. (Abbildung 5, Verbindungslinie Verbindliche Auskünfte/ Unilaterale Vorabverständigung – Macht). Zwar tragen die Finanzbehörden durch Verhandlung bi- und multilateraler Vorabverständigungsverfahren zum Abbau von Unsicherheit bei; das Verfahren ist aber langwierig, kostenintensiv, mit zahlreichen Mitwirkungspflichten verbunden und kommt in aller Regel zum Abschluss, nachdem die Laufzeit ihr Ende bereits fast erreicht hat. Auf diese Weise verliert eine vielversprechende Maßnahme an Wert. Lange Wartezeiten und fehlende Transparenz im Hinblick auf die vereinbarten Ergebnisse tragen nicht dazu bei, dass Unsicherheit herabgesetzt wird und Verwaltungshandeln nachvollziehbar ist. (Abbildung 5, Verbindungslinie Advance Pricing Agreements – Macht). Man muss aber sehen, dass der deutsche Fiskus keinen Einfluss auf die Verhandlungsbereitschaft und -geschwindigkeit der anderen Staaten nehmen kann.

Positive Akzente setzt das International Compliance Assurance Programme. Die zeitnahe Identifikation von „low-risk“-Transaktionen, die in einer anschließenden Betriebsprüfung mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht geprüft werden, setzt die Rechts- und Anwendungsunsicherheit herab (Abbildung 5, Verbindungslinie ICAP – Vertrauen). Bleibt dieses Verfahren allerdings ausgewählten Unternehmen vorbehalten, eignet es sich nur bedingt zur Stärkung eines kooperativen Klimas (Abbildung 5, Verbindungslinie ICAP – Macht).

2. Rechtmäßigkeit der Anwendungspraxis

a) Verbindliche Auskunft

Die Praxis der Finanzverwaltung, bei grenzüberschreitenden Sachverhalten im Anwendungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens keine verbindlichen Auskünfte zu erteilen, ist gesetzeswidrig. Im APA-Merkblatt in Tz. 1.2 Abs. 5 legt sie die Auffassung dar, dass im Anwendungsbereich von DBA eine verbindliche Vorabzusage nur nach erfolgtem

Verständigungsverfahren mit dem anderen Staat erfolgen soll.³⁰² Die pauschale Ablehnung der Auskunftserteilung in Verrechnungspreisfragen ist ohne Würdigung des Einzelfalls stets als Ermessensausfall fehlerhaft, §§ 89 Abs. 2 S. 1; 5 AO.³⁰³

Sollte die Finanzbehörde in einem konkreten Verfahren bei Vornahme einer Einzelfallprüfung dennoch die Auskunft unter Verweis auf das APA-Merkblatt nicht erteilen, läuft die Auskunftsverweigerung hilfsweise dem Zweck des § 89 Abs. 2 AO zuwider. Dieser soll dem Steuerpflichtigen ermöglichen, gegen Gebühr Planungs- und Entscheidungssicherheit für einen bestimmten zukünftigen Sachverhalt zu erlangen.³⁰⁴ Die Einschätzung der Verwaltung, in grenzüberschreitenden Fällen seien nur bilaterale Lösungen zielführend, geht an der Wirtschaftsverfassung des Grundgesetzes (Art. 2 Abs. 1; 12 Abs. 1; 14 Abs. 1 GG) vorbei. Ob eine unilaterale Auskunft über die Anwendung des nationalen Rechts für den Steuerpflichtigen in grenzüberschreitenden Fällen ihm als Grundlage für seine Dispositionen ausreichende Planungssicherheit gewährt, vermag er selbst zu beurteilen. Solange die Rechtsanwendung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten in Veranlagung und Außenprüfung nicht von Amts wegen mit dem ausländischen Staat koordiniert wird, ist die Verweigerung der Auskunft über diese bloß nationale Rechtsanwendung unter Verweis auf die Internationalität des Sachverhalts widersprüchlich und neben dem Ermessensausfall zugleich ein Ermessensfehlgebrauch.

In der Sache geht auch der Hinweis ins Leere, die in einem späteren Verständigungsverfahren erforderliche Flexibilität gehe durch die vorherige unilaterale Festlegung verloren. Auf die Möglichkeit eines Widerrufsvorbehalts nach § 120 Abs. 2 Nr. 3 AO ist bereits in der ersten Studie hingewiesen worden.³⁰⁵

b) Advance Pricing Agreement

aa) *Nutzung der gesetzlichen Möglichkeiten*

Dass die Finanzbehörden ihr Entschließungsermessen zur Einleitung von Vorabverständigungsverfahren (APAs) inzwischen in jedem Einzelfall ausüben und eine – auf niedrigem Niveau steigende – Zahl von APAs abschließen, steht mit dem geltenden Recht ebenso in Einklang wie das Bestehen auf der Einhaltung der Zulässigkeitsvoraussetzungen, die § 89a Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 2 AO an die zugrunde liegenden Anträge stellt³⁰⁶.

302 Siehe zur Kritik bereits: Johannes Becker et al., Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise. Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven (2017), S. 236 ff.

303 Johannes Becker et al., Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise. Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven (2017), S. 237.

304 Roman Seer in Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Begr.), AO/FGO, Loseblatt (2021), § 89 AO Rn. 23.

305 Johannes Becker et al., Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise. Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven (2017), S. 238. Ähnlich, aber mit Verweis auf eine auflösende Bedingung, Henning Scheibe/Tim Weyer, in: C.-Alexander Neuling et al., Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, 2020, C Teil 1 Rn. 103; Michael Hendricks, in: Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise, 2014, Rn. 10_133.

306 Oben C.I.3.b)bb).

*Die pauschale
Ablehnung der
Erteilung einer ver-
bindlichen Auskunft
ist fehlerhaft.*

*Durch in der Praxis
überlange Verfah-
rensdauern ver-
kommt § 89a AO zu
einer Art begleiten-
den Betriebsprüfung.*

bb) Überlange Verfahrensdauer

Allerdings setzen das Rechtsstaatsprinzip und die Grundrechte der Verfahrensdauer normative Grenzen. Der gesetzliche Anspruch der Steuerpflichtigen auf ermessensfehlerfreie Entscheidung und die objektive Sinnhaftigkeit von APAs werden verkürzt, soweit es durch überlange Verfahrensdauern strukturell dazu kommt, dass eine hohe Zahl unerledigter APA-Anträge im Ergebnis erst in der Betriebsprüfung bearbeitet wird. Durch eine derartige Praxis verkommt § 89a AO zu einer Art begleitenden Betriebsprüfung, die nicht dem gesetzlichen Leitbild von § 89a AO, Art. 9 Abs. 1 OECD-MA beziehungsweise Art. 9 Abs. 1 dVG entspricht. Soweit der parlamentarische Gesetzgeber – wie im Fall des § 89aAO – den potenziell von einer verrechnungspreisbedingten Doppelbesteuerung Betroffenen verfahrensrechtliche Instrumente zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Verfügung stellt, müssen diese auch ausübbar sein.

Daran fehlt es namentlich in Fällen überlanger Verfahrensdauer. Wenn sich das Verfahren nach § 89a AO über die betroffene Transaktion und/oder über den Ablauf des gegenständlich betroffenen Veranlagungszeitraums hinaus erstreckt, verliert selbst eine nachträglich noch zustande gekommene Verständigungsvereinbarung ihren Charakter als *Vorab*verständigung; streng genommen entfällt dann sogar die gesetzliche Zulässigkeitsvoraussetzung, dass die Doppelbesteuerung durch das Verständigungsverfahren wahrscheinlich zu vermeiden ist (§ 89a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 lit. a AO); sie wird nun allenfalls nachträglich (ggf. rückwirkend) beseitigt.

Vor allem aber verfehlt das Verfahren nach § 89a AO für diese Fälle seinen zentralen Sinn, den Steuerpflichtigen bereits im Vorfeld einer Transaktion – und zu einem Zeitpunkt, zu dem diese zivilrechtlich noch verändert oder unterlassen werden kann – Rechtssicherheit über die beidseitigen steuerlichen Belastungen zu geben: Gelingt die Verständigung erst nach Abschluss der Transaktion oder scheitert sie gar (§ 89a Abs. 3 Sätze 4 bis 6 AO), liegt das Risiko einer unerwarteten steuerrechtlichen Beurteilung im Zeitpunkt der Transaktion noch vollständig bei den Steuerpflichtigen, obwohl § 89a AO ihnen gerade dieses Risiko abnehmen soll.

cc) Anforderung von Unterlagen

Zu beachten ist daneben das Prinzip grundrechtlicher und rechtsstaatlicher Verhältnismäßigkeit in Bezug auf den finanzbehördlichen Umgang mit den Darlegungs- und Beweisanforderungen, die den Steuerpflichtigen (den verbundenen Unternehmen) im Einzelfall auferlegt werden. § 89a Abs. 1 Satz 1 AO verlangt, dass der Sachverhalt, auf den sich die Verständigungsvereinbarung beziehen soll, „genau bestimmt“ wird. Ergänzend begründet § 89a Abs. 2 Satz 2 AO eine Obliegenheit der Steuerpflichtigen, dem Antrag „die erforderlichen Unterlagen beizufügen, insbesondere solche, die zur Würdigung des Sachverhalts erforderlich sind“.

Mit diesen Formulierungen verzichtet der Gesetzgeber (trotz der Verwendung des scheinbar nur ein Regelbeispiel ankündigenden Adverbs „insbesondere“ in § 89a Abs. 2 Satz 2 AO) letztlich auf jede materielle Konkretisierung; er geht also nicht über das grundrechtlich und rechtsstaatlich ohnehin bestehende Erforderlichkeitserfordernis hinaus. Verfassungsrechtlich ist diese fehlende Bestimmtheit von § 89a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 AO zwar hinzunehmen; ein höheres Maß an Bestimmtheit dürfte dem Gesetzgeber angesichts der Vielfalt möglicher Verfahrensgegenstände ohnehin kaum möglich gewesen sein. Damit muss aber eine verfassungskonforme, insbesondere verhältnismäßigkeitswahrende Auslegung dieser Vorschriften verbunden sein.

Danach darf die Zulässigkeit eines Antrags nicht am Fehlen von Unterlagen scheitern, deren Erforderlichkeit nicht offensichtlich war. Vielmehr ist die Behörde von Verfassungs wegen nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, fehlende Unterlagen unverzüglich, jedenfalls zügig³⁰⁷ und möglichst in einem Durchgang nachzufordern. Diese behördlichen Nachforderungen sind nach Art und Maß auf Unterlagen zu beschränken, die zur innerstaatlichen und zwischenstaatlichen Beurteilung des geplanten Sachverhalts erforderlich sind.

c) Grundsätzliche Zulässigkeit begleitender Verfahrenselemente

Das Steuerverfahrensrecht verbietet die oben angesprochenen,³⁰⁸ begleitenden und damit neuartigen verfahrensrechtlichen Elemente nicht. Im Sinne von Effizienz und Zweckmäßigkeit (§ 88 Abs. 2 AO) sind dem Gesetz und namentlich den §§ 193 ff. AO insbesondere keine strikten Beschränkungen der grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Verifikationspflicht der Finanzverwaltung auf die Zeit nach Abschluss des Veranlagungszeitraums zu entnehmen. Gleichwohl beschränkt sich die bisherige Praxis der Finanzämter auf die Prüfungstätigkeit nach Ende des Veranlagungszeitraums und regelmäßig nach der Abgabe der Steuererklärung. Sachverhaltsbegleitende Maßnahmen der Finanzverwaltung sind in Deutschland nicht üblich.

Evident ist es aber im Sinne (bereits) des geltenden Verfahrensrechts, wenn der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung offen und transparent gegenübertritt und den Nachweis führt, sich um Regeltreue zu bemühen. Im Gegenzug darf die Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen gesteigertes Vertrauen entgegenbringen. Sie ist berechtigt, bereits während des laufenden Veranlagungszeitraums Auskünfte und Risikoprognosen zur Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen zu erteilen.

*Begleitende
Verfahrenselemente
(wie z. B. kooperative
Compliance
Programme)
laufen dem geltenden
Verfahrensrecht
nicht zuwider.*

307 Oben bb).

308 Siehe S. 72 ff. unter C.I.4.

Durch diese – zum Teil informelle – Vorbefassung der Finanzverwaltung wird eine spätere Betriebsprüfung zwar nicht dem Grunde nach entbehrlich oder gar unzulässig. In Ausübung ihres Auswahlermessens in den Fragen,

- welche kleinen und mittleren (d.h. nicht ohnehin anschlussgeprüften) Unternehmen für die betroffenen Veranlagungszeiträume geprüft werden sollen,
- wo im Fall einer Außenprüfung die sogenannten Prüfungsschwerpunkte gesetzt werden und/oder
- ob es zu einer Beschränkung auf eine abgekürzte Außenprüfung nach § 203 AO kommt,

kann die Finanzbehörde aber die Vorbefassung im Sinne einer Reduktion ihrer nachlaufenden Verifikationspflicht ohne Verstoß gegen § 5 AO ermessensleitend berücksichtigen. Damit kann sie sich zielgenau auf die verbleibenden problematischen Fälle beziehungsweise Prüfungsschwerpunkte konzentrieren und die Außenprüfung damit jedenfalls schneller abschließen.

d) ICAP

aa) *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit*

Die ursprünglich von der Bundesregierung im Rahmen einer kleinen Anfrage der FDP zum Verifikationsprinzip geäußerten Bedenken gegen das ICAP-Verfahren³⁰⁹ verfangen nicht. Das Verifikationsprinzip ist verfassungsrechtliche Ausprägung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung: Durch die Überprüfung der angegebenen Besteuerungsgrundlagen wird sichergestellt, dass es zu keinem strukturellen Vollzugsdefizit kommen kann.³¹⁰ Die Verifikation ist aber keine absolute Vorgabe. Sie sucht den verhältnismäßigen Ausgleich mit den bei den Finanzbehörden vorhandenen Ressourcen, deren wirtschaftlichen Einsatz³¹¹ und der Rechtssicherheit in der Zeit.³¹² Demnach muss eine Verifikation der Besteuerungsgrundlagen nie bei allen Steuerpflichtigen und nie bezüglich aller Umstände erfolgen.³¹³ Sie darf sich auf das Wesentliche und die risikobehafteten Sachverhalte beschränken, vgl. §§ 88 Abs. 5; 194 Abs. 1 S. 2; 196 AO.

Folglich verstößt es nicht gegen das Verifikationsprinzip, wenn in einer international abgestimmten Risikoeinschätzung bestimmte Punkte während oder vor ihrer Verwirklichung als „low risk“ eingeordnet werden. Das Risk Assessment im Rahmen des ICAP-Prozesses kann kein Verzicht auf eine spätere Prüfung und auch keine Vorabprüfung des Veranlagungszeitraums sein, sondern nur eine derzeit unverbindliche – *de lege ferenda* aber als verbindlich

*Das ICAP-Verfahren
ist mit dem
Verifikationsprinzip
vereinbar.*

309 BT-Drucks. 19/3842.

310 BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 – Leitsatz 2.

311 Vgl. BVerfG, v.09.03.2004 - 2 BvL 17/02, Rn. 72 f.

312 Dazu auch unten D.III.2.d), S. 159 ff.

313 Roman Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen, DStJG 31 (2008), S. 9 ff. m. w. N.

einzuordnende – Vorabschätzung über den späteren Umfang und Schwerpunkt einer späteren Außenprüfung.³¹⁴

Von Verfassungs wegen ist lediglich erforderlich, einen *de lege ferenda* am Ende des ICAP-Verfahrens zu erteilenden „Outcome Letter“ unter den Vorbehalt der veränderten Sachlage – also die wesentliche Abweichung der späteren Umsetzung von den der Risikoeinschätzung zugrunde liegenden Tatsachen – und nach Maßgabe der Zulässigkeit der unechten Rückwirkung³¹⁵ der geänderten Rechtslage zu stellen.

bb) Zugang zum Verfahren

(1) Gleicher Zugang zum Verfahren

Im Grundsatz fordert der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, dass den Steuerpflichtigen der gleiche Zugang zu solchen begünstigenden Verfahren gewährt wird.³¹⁶ Das ICAP-Verfahren ist – soweit aus der Pilotphase ersichtlich – auf Steuerpflichtige beschränkt, die zum einen der Berichtspflicht des § 138a AO unterliegen³¹⁷ und sich zum anderen durch eine positive Steuervita als „compliant“ erwiesen haben. Obwohl Steuervollzug stets Massenvollzug³¹⁸ ist, ist der Anwendungsbereich auf eine privilegierte Gruppe großer Steuerpflichtiger beschränkt.³¹⁹

Die Beschränkungen lassen sich durch die Ausrichtung des ICAP-Verfahrens rechtfertigen: Durch die frühe Risikoeinschätzung durch den Steuerpflichtigen und mehrere beteiligte Finanzverwaltungen soll der Umfang später erforderlicher Verifikation reduziert werden.³²⁰ Es ist also auf Effizienz im Sinne eines optimierten Verwirklichungsgrads des Rechts³²¹ gerichtet. Eine solche Verbesserung des Verwirklichungsgrads des Rechts lässt sich durch eine vorherige Risikoeinschätzung dort erreichen, wo eine wegen hoher Transaktionsvolumina und komplexer konzerninterner Geschäftsbeziehungen besonders komplexe Außenprüfung im Umfang reduziert werden kann, indem Transaktionen mit niedrigem Risiko bereits früh aus der Prüfung ausgeklammert werden. Die Einsparung steuerfinanzierter Prüfungsressourcen ist bei solchen Sachverhalten dann am größten. Die Ausrichtung des ICAP-Verfahrens auf große Unternehmensgruppen ist damit sachlich gerechtfertigt; die Konkretisierung auf die Berichtspflicht

314 „Under ICAP, an MNE group may obtain comfort that multiple covered tax administrations do not anticipate dedicating compliance resources to a further review of the covered risks.“ OECD, ICAP Handbook (2021), Rn. 7.

315 BVerfG v. 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05 - BVerfGE 127, 1 ff.

316 So etwa bei der verbindlichen Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) und bei APAs (§ 89a AO). Dort bestehen Beschränkungen in sachlicher, nicht aber in personeller Hinsicht.

317 Vgl. OECD, ICAP-Handbook (2021), Rn. 22, 89.

318 Roman Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen, DStJG 31 (2008), S. 7 ff.

319 Siehe oben, S. 76.

320 OECD, ICAP-Handbook (2021), Rn. 4.

321 Roman Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen, DStJG 31 (2008), S. 18 m. w. N.

des § 138a AO zutreffend, weil dann der Country-by-Country-Report als Grundlage³²² der Risikoeinschätzung zur Verfügung steht.

Ebenso ist die Beschränkung auf Unternehmensgruppen mit positiver Steuervita gerechtfertigt. Die deutsche Außenprüfung leidet unter den überkommenen Anforderungen der Total- und Anschlussprüfung.³²³ Die Berücksichtigung der Steuervita im ICAP-Verfahren bedeutet hingegen ein Risikomanagement der Finanzverwaltung, das sich sachgerecht am objektiven, aber individuellen Kontrollbedürfnis des Steuerpflichtigen³²⁴ ausrichtet. Durch die positive Steuervita verstärkt sich der im Besteuerungsverfahren ohnehin zugunsten des Steuerpflichtigen bestehende Vertrauensvorschuss³²⁵ und schafft die Grundlage für die frühe Risikoeinschätzung im ICAP-Verfahren. Fehlt ein solches Vertrauen, kann auf die spätere Verifikation nicht verzichtet werden und die bezweckte Ressourcenschonung entfällt.

Das ICAP-Verfahren führt dabei allerdings nicht zu einem Wohlverhaltensrabatt beim materiellen Steueranspruch, sondern nur zu einem dem Ausfallrisiko des Steuerpflichtigen angemesseneren Ressourceneinsatz durch die Finanzverwaltung. Idealerweise führt die Kapazitätsersparnis³²⁶ durch das ICAP-Verfahren dazu, dass auch die nicht teilnahmeberechtigten Steuerpflichtigen vom optimierten Vollzug profitieren. Die Beschränkung des ICAP-Verfahrens auf nach § 138a AO berichtspflichtige Unternehmensgruppen mit positiver Steuervita ist daher nicht zu beanstanden.

Gleichheitsrechtlich muss daher allen Steuerpflichtigen der Zugang zu ICAP zustehen, die die Voraussetzung einer positiven Steuervita und zum Beispiel die CbC-Berichtspflichtigkeit erfüllen.

(2) Auswahlentscheidung der Finanzverwaltung

Gleichwohl besteht ein Kapazitätsproblem: Weder hat die Finanzverwaltung ausreichende personelle Kapazitäten, um das ICAP-Verfahren in der Fläche anbieten zu können, noch werden die ausländischen Steuerbehörden bei jeder deutschen Unternehmensgruppe bereit sein, sich an einem ICAP-Verfahren zu beteiligen. Die Finanzverwaltung muss daher bei der Zulassung eine Kapazitäts- und Auswahlentscheidung treffen und ihre knappen personellen Ressourcen gegenüber den am ICAP-Verfahren interessierten Steuerpflichtigen verteilen. Dies

322 OECD, ICAP-Handbook (2021), Rn. 90.

323 Zur Kritik: Roman Seer et al., Reform der Außenprüfung (2021), S. 16 ff.

324 Eckehard Schmid/Michael Schmitt, in: FS Spindler (2011), Risikomanagement, S. 534 f.

325 Roman Seer, Der Vollzug von Steuergesetzen, DStJG 31 (2008), S. 16.

326 Zum Zusammenhang zwischen Verwaltungskapazität und Gesetzesvollzug: Eckehard Schmid/Michael Schmitt, in: FS Spindler (2011), Risikomanagement, S. 530.

ist gleichheitsrechtlich auch zulässig: Können bestehende Kapazitäten nicht allen gleichermaßen zugutekommen, genügt es, wenn sie sachgerecht verteilt werden.³²⁷

Aus einem Antrag des Steuerpflichtigen kann daher nicht automatisch die Einleitung des ICAP-Verfahrens folgen, sondern er muss zu einem Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung über die Einleitung des Verfahrens führen. Dies schwächt zwar seinerseits das Vertrauen in die Finanzverwaltung,³²⁸ lässt sich aber durch einen Verfahrensanspruch, der von der Verwaltung dann nicht erfüllt werden kann und nur zu verschleppten und abgebrochenen Verfahren führt, nicht verhindern, solange ein weiterer Ressourcenaufbau bei der Finanzbehörde an beschränkten Budgets scheitert. Der Vertrauensverlust sollte jedoch dadurch kompensiert werden, dass die Leitlinien für die Zweckmäßigkeitentscheidung auf Ebene des Gesetzes festgeschrieben und so für die Steuerpflichtigen auch offen kommuniziert werden.

e) Veranlagungsbegleitende Berichtspflichten

aa) *Country-by-Country-Reporting*

Das Country-by-Country-Reporting muss sich als europäische Maßnahme am Maßstab der Grundrechtecharta (Art. 6 Abs. 1 EUV) und dort in erster Hinsicht an den Vorgaben zum Schutz personenbezogener Daten nach Art. 8 GRCh messen lassen. Fraglich war seit den ersten Vorschlägen zum Country-by-Country-Reporting die Geeignetheit der Berichtspflicht, weil die zu berichtenden Informationen nur schwerlich verwertbar seien.³²⁹

Zum Zeitpunkt des Richtlinienerlasses war der Europäischen Union im Rahmen des europäischen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes eine Einschätzungsprärogative³³⁰ hinsichtlich der tatsächlichen Verwertbarkeit zuzugestehen, die sich jedoch in der späteren Anwendung bestätigen muss.

Bisher sind Erkenntnisse aus den CbC-Reports jedoch kaum in der Außenprüfungspraxis angekommen,³³¹ was in weiten Teilen auf den großen zeitlichen Abstand zwischen Veranlagung und Außenprüfung zurückzuführen ist. Obwohl die Berichtspflicht seit einigen Jahren besteht, führen die langsame Außenprüfungspraxis und schleppende Auswertung³³² dazu,

327 BVerfG Beschluss vom 11.10.2010 - 1 BvR 1425/10, NVwZ 2011, 113; Friedrich Schoch, in: Friedrich Schoch/Jens-Peter Schneider, Verwaltungsrecht, 41. Lieferung (Juli 2021), Einleitung Rn. 690.

328 Siehe oben C.III.1.

329 Klaus-Dieter Drüen, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO, Loseblatt 2021, § 138a AO Rn. 4 m. w. N.

330 EuGH Vereinigtes Königreich/Rat, Rs. C-84/94 – Slg. 1996 I Rn. 58.

331 So von den interviewten Unternehmen mitgeteilt, ebenfalls Dietmar Gosch et al., Country-by-Country-Report: Aktuelle Zweifelsfragen, IStR 2021, 2609.

332 Dietmar Gosch et al., Country-by-Country-Report: Aktuelle Zweifelsfragen, IStR 2021, 2609.

dass sich jedenfalls für Deutschland die Einschätzung der Geeignetheit weder bestätigen noch widerlegen lässt.

bb) Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, §§ 138d ff.

Bezüglich der Mitteilungspflicht nach §§ 138d ff. AO sind die Erwägungen vergleichbar: Erkennt man den Zweck der Pflicht, Verwaltung und Parlament über Praktiken der Steuervermeidung zu informieren, als legitim an, so liegt es erneut in der Einschätzungsprärogative des Richtliniengebers, inwiefern die Berichtspflicht zur Ermöglichung der Bekämpfung von Steuervermeidung geeignet ist. Für die Beurteilung der Zweckmittelrelation kommt es dann entscheidend darauf an, in welchem Umfang legale, aber rechtspolitisch unerwünschte Steuervermeidung tatsächlich berichtet wird und inwiefern die mitgeteilten Informationen durch Verwaltung und Legislative umgesetzt werden. Auch hier wird sich die Einschätzung über die Zeit bestätigen müssen.

Rechtspolitisch lässt sich bemängeln, dass die veranlagungsbegleitende Berichtspflicht nach § 138e Abs. 2 Nr. 4 lit. a AO die verfahrensrechtliche Entlastungswirkung³³³ durch Safe-Harbour-Rules konterkariert.

f) Kumulative Verfahrenslasten und Verfahrensleistungsfähigkeit

Kritisch zu würdigen ist darüber hinaus die Kumulation und Zunahme solcher Berichtspflichten. Unter dem Topos des additiven Grundrechtseingriffs³³⁴ führt die Zunahme von Verfahrenslasten im Zuge der Umsetzung des BEPS-Programms von G20, OECD und der daraus abgeleiteten EU-Richtlinien zu einer erheblichen Belastung der Steuerpflichtigen. Ebenso wie der Steuerzugriff in die materielle Leistungsfähigkeit³³⁵ eingreift und durch sie begrenzt wird, steht der Auferlegung und Erweiterung verfahrensrechtlicher Pflichten die Verfahrensleistungsfähigkeit³³⁶ als verfassungs- und unionsrechtliche Begrenzung der Verfahrenspflichten gegenüber³³⁷. Die Verfahrensleistungsfähigkeit ist Gradmesser der Belastung des Steuerpflichtigen *im* Verfahren; sie schränkt ein, inwieweit der Staat an der Fähigkeit der Unternehmen zur Mitwirkung im Steuerverfahren teilhaben darf.

333 So auch Engelen, in: Flick et al., Außensteuerrecht, Loseblatt (2020), § 138e AO, Rn. 286.

334 Zum Begriff: Jörg Lücke, Der additive Grundrechtseingriff sowie das Verbot der übermäßigen Gesamtbelastung des Bürgers, DVBl 2001, 1469 ff.

335 Zum Verhältnis materieller Leistungsfähigkeit zum kumulierten Steuerzugriff im Vielsteuersystem: Hanno Kube, Verfassungsrechtliche Grenzen kumulierter Steuerlasten, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2020/21. HFSt Bd. 15, 2020, S. 7 ff. Internet: <https://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/article/view/78036> (24.01.2022).

336 Erstmalig: Werner Schick, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit, 1980.

337 Stefan Grunow, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung (2017), S. 19.

aa) Absoluter, freiheitsrechtlicher Maßstab

Die Verfahrensleistungsfähigkeit stellt auf einer ersten Stufe einen absoluten, freiheitlichen Maßstab dar, der der Gesamtbelastung durch steuerliche Verfahrenspflichten Grenzen setzt. Sie knüpft an den Eingriffsverbund der vorhandenen Verfahrenspflichten an, die ihrerseits aber jeweils für sich verhältnismäßig und verfassungsrechtlich gerechtfertigt sind. In der Folge ist der absolute Maßstab ein zurückhaltender: Die Kumulation der isoliert zulässigen Verfahrenslasten wird in Anlehnung an die Judikatur zur Erdrosselungssteuer³³⁸ als Eingriffsverbund in die Freiheit wirtschaftlicher Betätigung³³⁹ erst dann unverhältnismäßig, wenn die Summe der vorhandenen Verfahrenslasten die Wirtschaftlichkeit einer Tätigkeit strukturell verhindert und so die Berufsausübung nicht mehr möglich ist.³⁴⁰

Hiervon ist im Rahmen der steuerlichen Verfahrenspflichten auch im Bereich der Verrechnungspreise nicht auszugehen: Der vorhandene Compliance-Aufwand hat in den vergangenen Jahren durch neue, zusätzliche Verfahrenspflichten³⁴¹ zugenommen, allerdings ist eine Erdrosselung der von diesen Regelungen betroffenen Unternehmen infolgedessen weder eingetreten noch ersichtlich. Der nationale und der europäische Gesetzgeber nutzen hier bestehende verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume.

bb) Relativer, gleichheitsrechtlicher Maßstab

Auf einer zweiten Stufe ist die Verfahrensleistungsfähigkeit dogmatische Konkretisierung eines gleichheitsrechtlichen Maßstabs, der sich national – ebenso wie das materielle Leistungsfähigkeitsprinzip aus Art. 3 Abs. 1 GG – speist. Insofern soll die Verfahrensleistungsfähigkeit nicht die Erdrosselung abwehren, sondern dient als Maßstab dafür, wie stark der Staat an der Verfahrensleistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen im Verhältnis zu den übrigen Steuerpflichtigen teilhaben kann.

Herkömmlich ist die Verfahrensleistungsfähigkeit überwiegend zur Differenzierung nach unten herangezogen worden: Für kleinere und mittlere Unternehmen müssen typisierende und vereinfachende Verfahrensregelungen³⁴² zu einer geringeren Inanspruchnahme der Verfahrensleistungsfähigkeit führen als bei größeren Unternehmen,³⁴³ weil diese nicht in gleichem Maße Personal vorhalten (können), um solche Pflichten zu erfüllen.

338 BVerfG Urteil vom 22. 5. 1963 - 1 BvR 78/56, NJW 1963, 1243, 1244.

339 Verfassungsrechtlich Art. 12 Abs. 1 GG und unionsrechtlich Art. 15 Abs. 1 GRCh.

340 Ebenfalls zur Weite dieses verfassungsrechtlichen Maßstabs, Stefan Grunow, Die Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung (2017), S. 259.

341 Siehe oben S. 50 unter B.III.2.c).

342 Beispielhaft: § 140 AO i. V. m. § 241a HGB und § 141 AO.

343 Klaus-Dieter Drüen, Unternehmensgröße im Steuervollzug, HFSt 7 (2018) S. 126 ff., 140.

Ebenso greift die begrenzende Funktion der Verfahrensleistungsfähigkeit aber auch am anderen Ende der Skala zum Schutz größerer Unternehmen. Grundsätzlich zutreffend ist, dass besonders große Steuerpflichtige wegen einer höheren Verfahrensleistungsfähigkeit stärker in Anspruch genommen werden können. Das typisierende Anknüpfen an bestimmte Schwellen ist zulässig und auch sachlich angemessen. Ein Problem besteht jedoch dort, wo eine Vielzahl von Verfahrenslasten an dieselbe Schwelle geknüpft wird.

Eine solche problematische Schwelle ist der Grenzüberschritt durch eine Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte, der erstmalig die erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO zur Folge hat, die Einbeziehung von Verrechnungspreisen in die steuerliche Bemessungsgrundlage erfordert und den Steuerpflichtigen zur Dokumentation seiner Verrechnungspreise verpflichtet, § 90 Abs. 3 AO. Weiterhin können die DAC 6-Berichtspflicht und neuerdings die Meldepflicht nach § 12 des Steueroasen-Abwegesetzes (StAbwG) hinzukommen. Ebenso würde die Belastung der Verfahrensleistungsfähigkeit weiter verstärkt, wenn in Form der „Anlage Verrechnungspreise“ eine weitere Dokumentationspflicht hinzukäme.³⁴⁴

In weiten Teilen sind diese Pflichten sachlich auch in ihrer Kumulation gerechtfertigt, weil die zutreffende Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage einschließlich der Verrechnungspreise jenseits des Hoheitsgebiets der Bundesrepublik Deutschland nur durch die Amtshilfe des anderen Staates oder eine stärkere Mitwirkung des Steuerpflichtigen möglich ist. Um diesen Sprung in der Verfahrenslast abzufedern, ist die Entlastung des Steuerpflichtigen eben an dieser Schwelle geboten: Instrumente hierfür finden sich in Maßnahmen kooperativen Verwaltungshandelns wie der verbindlichen und unverbindlichen Auskunft, dem APA und den Joint Audits. Hier spiegelt sich die bereits in der ersten Studie skizzierte Belastung des Steuerpflichtigen *im* Verfahren und der Entlastung *durch* Verfahren wider:³⁴⁵ Weil die Mehrbelastung *im* Verfahren bestimmter – hier grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger – erforderlich ist, ist zugleich geboten, dass diese gesteigerte Inanspruchnahme der Verfahrensleistungsfähigkeit durch eine Entlastung *durch* Verfahren kompensiert werden soll.

Als weitere Schwelle, die zukünftig nähere Beachtung verdient, kristallisiert sich mit Verrechnungspreisbezug die Umsatzmarke von 750 Millionen Euro für noch weiter erhöhte Mitwirkungspflichten heraus.³⁴⁶ Insofern entspricht es der gebotenen Abmilderung der Verfahrenslast,

344 Dazu unten S. 111 unter C.IV.2.a).

345 Dazu oben S. 16 unter A)II.2.

346 Klaus-Dieter Drüen, Die Unternehmensgröße im Steuerrecht, HFSt 7 (2018), S. 123, 128 ff. Hierzu auch die Pläne der G20/OECD zur globalen Mindestbesteuerung, die ebenfalls an die 750 Millionen €-Schwelle anknüpfen und zum Vollzug mit weiteren Verfahrenspflichten einhergehen werden, OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, Rn 1.1.1.1.

Die verfahrensrechtliche Mehrbelastung des Steuerpflichtigen muss durch kooperative Verfahren abgedeckt werden.

wenn an dieser Stelle auch erste spezielle, kooperative Instrumente – wie ICAP – angesiedelt werden.³⁴⁷

cc) Normative Grundlage bei verschränkten Hoheitsgewalten

Nur skizziert werden kann hier das Problem des fragmentierten normativen Maßstabs bei der Kumulation nationaler Verfahrenspflichten (insbes. § 90 Abs. 3, 3 AO) und Maßnahmen der Europäischen Union (CbCR und DAC 6-Berichtspflicht). Während für den Eingriffsverbund nationaler Maßnahmen der Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG, die Differenzierung nach der Verfahrensleistungsfähigkeit erfordert, lässt sich dies für Maßnahmen der Europäischen Union aus dem Gleichbehandlungsgebot der Grundrechtecharta, Art 6 Abs. 3 EUV in Verbindung mit Art. 20 GRCh, ableiten. Diese lassen jedoch nur die kumulative Betrachtung der Maßnahmen des jeweils verpflichteten Hoheitsträgers³⁴⁸ zu. Sofern nicht die Voraussetzungen des Art. 51 Abs. 1 GRCh für die Mitgliedstaaten vorliegen, fehlt es an einem einheitlichen Gebot, das die Differenzierung nach der Verfahrensleistungsfähigkeit für den Eingriffsverbund aus nationalen und unionalen Maßnahmen fordert. Ein solcher allgemeiner Gleichbehandlungsgrundsatz – der zugleich stets Differenzierungsgebot ist³⁴⁹ – ließe sich dann allenfalls aus gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten, Art. 6 Abs. 3 EUV³⁵⁰, mit Wirkung für die Union und die Mitgliedstaaten ableiten.

dd) Konkretisierungen

Für die Steuerpflichtigen und erst recht für diejenigen, die als „Dritte“ verfahrensrechtliche Pflichten im Dienste eines fremden Steuerschuldverhältnisses zu erfüllen haben, begründen die Auferlegung und Erfüllung von Mitwirkungs-, Dokumentations- und Erklärungspflichten zusätzliche Belastungen.³⁵¹ Unabhängig davon, ob diese zusätzlichen Belastungen in einer eigenhändig zu erfüllenden Tätigkeit oder einer Erhöhung der (nur) finanziellen Compliance-Kosten liegen,³⁵² bedürfen sie stets grundrechtlicher Rechtfertigung. Dazu muss jede einzelne verfahrensrechtliche Pflicht ins Verhältnis zu einem oder mehreren Zwecken gesetzt werden, denen sie dient. Typischerweise – und klassisch – dienen Verfahrenspflichten der Durchsetzung des materiellen Steuerrechts desselben Staates in dem betroffenen Steuerrechtsverhältnis.³⁵³

347 Dazu oben S. 97 ff. unter C.III.2.d)bb).

348 Art. 1 Abs. 3 GG für die Bundesrepublik und Art. 51 Abs. 1 GRCh für die Europäische Union.

349 Für Art. 3 Abs. 1 GG. Paul Kirchhof, in: Günter Dürig/Roman Herzog/Rupert Scholz, Grundgesetz (Juli 2021), Art. 3 Rn. 75.

350 Der Verweis auf die EMRK läuft an dieser Stelle ins Leere, weil dort kein allgemeiner Gleichheitssatz enthalten ist.

351 Werner Schick, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit (1980), S. 3 f.

352 Auch hierzu bereits Werner Schick, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit (1980), S. 6.

353 Für das deutsche Steuerrecht: Hartmut Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, § 90 Mitwirkungspflichten der Beteiligten, Rn. 16.

Dieses Leitbild einer dienenden Funktion des Verfahrensrechts für das materielle Steuerrecht desselben Staates trägt aber gerade bei Verrechnungspreisfragen (und ebenso zahlreichen anderen Sachverhalten mit Auslandsberührung) nur einen Teil der Verfahrenspflichten. Für andere, zum Teil gravierend belastende Verfahrenspflichten kommt eine Rechtfertigung von vornherein erst in Betracht, wenn als (weitere) Zwecke

- die Durchsetzung des materiellen Steuerrechts eines anderen Staates,³⁵⁴
- die rechtspolitische Identifikation von Defiziten oder Schwachstellen in der innerstaatlichen Gesetzgebung oder im Abkommensrecht³⁵⁵ und/oder
- die Beihilfenkontrolle durch die Generaldirektion Wettbewerb der EU-Kommission (Art. 108 AEUV)³⁵⁶

berücksichtigt werden. Diese Vierspurigkeit möglicher Zwecke verfahrensrechtlicher Regelungen ist nicht nur ein Komplexitätstreiber für das Verfahrensrecht selbst, sondern prägt (und vermehrt) auch die Prüfungsschritte für die Beurteilung verfahrensrechtlicher Innovationen am Maßstab der deutschen und europäischen Grundrechte.

Das Verhältnis von materieller Leistungsfähigkeit zur Verfahrensleistungsfähigkeit ist mithin vielschichtig. Sofern sich die Verfahrenspflichten in monetärem Erfüllungsaufwand widerspiegeln, greifen sie grundsätzlich ebenso auf die materielle finanzielle Leistungsfähigkeit zu. Sie sind wiederum häufig als Lohnkosten oder Kosten für externe Steuerberatung als Betriebsausgaben abzugsfähig, § 4 Abs. 4 EStG gegebenenfalls in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG. Sie belasten den Steuerpflichtigen damit umso stärker, je geringer sein (Grenz-)Steuerersatz ist. Sie bilden echte Substanzeingriffe, soweit die Erfüllung von Dokumentations- und Erklärungspflichten (etwa nach § 90 Abs. 3 AO, § 138a AO) Kosten in Veranlagungszeiträumen verursacht, in denen der Steuerpflichtige Verluste erwirtschaftet hat, materiell also nicht leistungsfähig ist. Ebenso kann etwa der Dokumentationsaufwand und damit die Belastung durch Pflichten aus § 90 Abs. 3 AO in einem dezentralen Konzern deutlich höher ausfallen als in einem stark zentralisierten Konzern, in dem typischerweise die Muttergesellschaft (oder eine ihr unmittelbar zugeordnete Servicegesellschaft) die konzernweiten Verfahrenslasten trägt, obwohl die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Konzerngesellschaften in der Summe gleich ist.

354 Beispiel: § 138a AO.

355 Beispiel: §§ 138d ff. AO.

356 Beispiel: § 138e Abs. 2 Nr. 4 lit. a AO.

Ein weiteres Element, das die Inanspruchnahme der Verfahrensleistungsfähigkeit intensiviert, ist die Dauer des Vollzugs von Verfahrenslasten.³⁵⁷ Problematisch ist vor diesem Hintergrund die erhebliche Belastung der Unternehmen durch langdauernde Betriebsprüfungen.³⁵⁸

3. Handlungsbedarf

Aus den Erkenntnissen aus der Anwendungspraxis folgt, dass die Finanzverwaltung zur Tax Compliance vor allem durch Information beitragen kann, indem sie bereits in der ersten Phase des Verrechnungspreiszyklus transparent darstellt, welche eigenen Erwartungen sie an die Ermittlung und Dokumentation steuerlicher Verrechnungspreise aufseiten des Steuerpflichtigen hat. Man wird an dieser Stelle kaum einwenden können, dass diese Erwartungen in den Richtlinien der OECD und der Bundesfinanzverwaltung bereits klar zum Ausdruck kommen; diese Richtlinien sind hochkomplex und werden wohl nur von einer Handvoll Experten vollständig durchdrungen. Daneben sind sie vielfach abstrakt, sodass sie in der Anwendungspraxis nicht ohne Weiteres auf den Einzelfall übertragen werden können. Konkret hieße dies, dass die Finanzverwaltung deutlich macht, welche Erwartungen sie an die Ausgestaltung eines Tax CMS im Bereich Verrechnungspreise hat. In gleicher Weise wäre deutlich zu machen, welche Daten im Rechnungswesen für Zwecke einer Verrechnungspreisdokumentation im Einzelnen ermittelt, aufbereitet und vorgehalten werden müssen. Klar und zugleich abschließend formulierte Anforderungen an vorzuhaltende Daten würden die Kommunikation zwischen Finanzbehörde und Unternehmen und die unternehmensinterne Durchsetzung dieser Anforderungen vereinfachen. Kontraproduktiv und vertrauensschädigend erscheint aber der Wunsch der Finanzbehörde nach frei zugänglichen Datenräumen, die nach dem Vorbild investigativer Journalisten „ins Blaue“ durchsucht werden können, um Auffälligkeiten zu identifizieren.

Daneben ist aus den Antworten der Unternehmen herauszulesen, dass sie sich mehr Sicherheit bei ihren Verrechnungspreisentscheidungen wünschen. Es wird nicht verkannt, dass das deutsche Verfahrensrecht auf Deklaration und Verifikation ausgerichtet ist; die fehlende Eindeutigkeit der Verrechnungspreise trägt aber vor dem Hintergrund unterschiedlicher Interessen den Konflikt in sich. Eine Lösung erscheint einfacher, wenn die Parteien ihre Positionen und Argumente austauschen, bevor eine der beiden Parteien (Unternehmen) Fakten schaffen und Jahre später Korrekturen akzeptieren muss, die sie inhaltlich häufig nicht mittragen kann. Konkret hieße dies eine größere Bereitschaft zu verbindlichen Auskünften und unilateralen Vorabverständigungen, kürzere Verfahrensdauern und höhere Transparenz bei APAs sowie Antragsrechte zur Teilnahme an internationalen Compliance-Programmen. Bei Auskünften, aber vor allem APAs, ließen sich kürzere Verfahrensdauern wohl nur realisieren, wenn mehr Ressourcen zur Verfügung stehen und die Behörden vom Verifikationsprinzip abrücken dürfen.

Die Finanzverwaltung kann durch eine transparente Darstellung der eigenen Erwartungen in der ersten Phase zur Tax Compliance beitragen.

Wünschenswert wäre ein besserer Service in Bezug auf Maßnahmen der Streitvorbeugung.

357 Werner Schick, Besteuerungsverfahren und Verfahrensleistungsfähigkeit (1980), S. 17.

358 Dazu unten D.III.2.d), S. 154.

IV. Handlungsoptionen

1. Reformüberlegungen der Finanzverwaltung

a) Reformansätze

Die Finanzverwaltung erlebt den aus ihrer Sicht notwendigen Handlungsbedarf auf zwei Ebenen. Er zeigt sich in der Verwaltungspraxis der Bundes-, Landes- und lokalen Behörden, die mit der Veranlagung, Prüfung und Verhandlung von Verrechnungspreisfällen befasst sind. Dieser Bedarf resultiert aber auch aus internationalen Anstößen und Verpflichtungen auf politischer Ebene, die im Interesse der Verwaltungseffizienz, einer verbesserten Tax Compliance und der internationalen Verwaltungszusammenarbeit in neue oder weiterentwickelte Instrumente und deutsches Recht umzusetzen sind. Zu diesen Instrumenten gehört zum Beispiel das ICAP, das im Rahmen der OECD Tax-Certainty-Agenda entwickelt wurde und inzwischen eine zweite Pilotphase abgeschlossen hat. (Neue) Verpflichtungen erwachsen zum Beispiel aus der siebten Erweiterung der EU-Amtshilferichtlinie, die in einem Abschnitt über „gemeinsame Prüfungen“ eine rechtsverbindliche Regelung zu Joint Audits vorgibt.

Vor diesem Hintergrund geben die Ausführungen dieses Abschnitts zu Reformüberlegungen innerhalb der Finanzverwaltung die Gedanken wieder, die im Rahmen der Expertengespräche vonseiten der Vertreter dieser Verwaltung zum Ausdruck gebracht wurden. Sie spiegeln weder die maßgebenden Überlegungen vollständig wider, die in den Finanzverwaltungen des Bundes und der Länder gegenwärtig angestellt oder auf den Weg gebracht werden, noch beziehen sie sich auf amtliche Quellen. Man wird aber davon ausgehen dürfen, dass sie den Kern dieser Überlegungen treffen.

Zentraler Leitgedanke von Reformüberlegungen ist die frühe Steuersicherheit.

Zentraler Leitgedanke dieser Reformüberlegungen ist für die Phase vor Verwirklichung einer Transaktion die frühe Steuersicherheit, die durch die Sicherung und Vorlage spezifischer Daten, die Stärkung von APAs und den Ausbau kooperativer Compliance-Programme erreicht werden soll. Zum ersten Komplex gehören die Ideen einer „Anlage Verrechnungspreise“ zur Steuererklärung und die gesetzliche Pflicht der Unternehmen zur Einrichtung eines internen Kontrollsystems. Die „Anlage Verrechnungspreise“ dient der Abfrage von erklärten Informationen – zum Beispiel zu konzerninternen Umsätzen, Finanzierungsbeziehungen, immateriellen Werten –, soll größenunabhängig jedes grenzüberschreitend tätige Unternehmen treffen und die Unternehmen motivieren, ihre Dokumentation zeitgleich mit der Steuererklärung zu erstellen.

Die gesetzliche Verankerung einer Pflicht zur Einrichtung eines internen Kontrollsystems wäre verbunden mit einer Beschreibung des geforderten Leistungsumfangs und würde die Finanzverwaltung verpflichten zu prüfen, inwieweit ein internes Kontrollsystem den Leistungsanforderungen genügt oder Nachbesserungen erforderlich macht. Im Unterschied zum

Tax CMS hätte das interne Kontrollsystem keine Schutzschirmfunktion zugunsten der Organe oder Mitarbeiter des Unternehmens im Hinblick auf straf- und ordnungswidrigkeitsrechtliche Risiken, sondern zielt stattdessen auf die Herstellung einer Basis für die Entwicklung eines interaktiven Prüfungsansatzes.

In Bezug auf die Advance Pricing Agreements gehen die Überlegungen dahin, feste Vertragslaufzeiten aufzugeben und die Gültigkeit der APAs bis zum Zeitpunkt einer möglichen Änderung des zugrunde liegenden Sachverhalts, das heißt einer Verletzung der Gültigkeitsbedingungen, zu erstrecken.

Der Ausbau des International Compliance Assurance Programme zielt darauf ab, dieses Verfahren im deutschen Recht ausdrücklich zu verankern, es im Detail zu regeln und vor allem auch die Grundlagen und Konsequenzen der Risikoanalyse und Risikoeinstufung festzulegen. Hier wären die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen, der Beurteilungsvorgang auf Ebene der Finanzverwaltung, der auf Prüfungshandlungen verzichten muss (das heißt zum Beispiel, Verträge zur Kenntnis zu nehmen, sich deren Gegenstände erläutern zu lassen, sie aber nicht zu prüfen) und der Grad der Wahrscheinlichkeit, dass der Verwaltungsakt unverändert in Bestandskraft erwachsen wird,³⁵⁹ sowie verbleibende Verifikationsaufgaben und -befugnisse zu regeln. Ein Roll-Forward des Risk Assessments ist nicht vorgesehen.

Daneben wäre im Interesse der internationalen Verwaltungszusammenarbeit, zum Beispiel im Rahmen eines „Letter of Intent“ gegenüber der OECD, rechtsverbindlich zu dokumentieren, welche verfahrensrechtlichen Möglichkeiten das deutsche Abgabenrecht in Bezug auf ein multilaterales Risk Assessment bietet, um auf diese Weise identifizieren zu können, welche Verpflichtungen Deutschland in den auf Reziprozität ausgelegten bilateralen Verhältnissen eingehen kann.

Diese Überlegungen sind komplex und noch nicht vollständig ausgereift. Ihre Umsetzung bedürfte eines großen Wurfes des Gesetzgebers, alternativ einer inkrementell vorgehenden, also gleichsam tastenden und lernenden Aktualisierung der gesetzlichen Regelungen der §§ 88 ff., 193 ff. AO und der darauf bezogenen Verwaltungsanweisungen, namentlich der BpO.

b) Beurteilung auf Basis des ermittelten Handlungsbedarfs

Misst man diese Überlegungen der Finanzverwaltung an dem Handlungsbedarf, der sich aus der am SSF gespiegelten Analyse der Expertengespräche ergibt, zeigen sich positive Entwicklungen, die sich allerdings mit einigen Wermutstropfen mischen. Positiv erscheint die generelle

359 Eva Oertel, Das International Compliance Assurance Programme 2.0, IWB 2019, S. 979 f.

Orientierung der skizzierten Reformpläne an früher Steuersicherheit. Frühe Sicherheit ist ein viel geäußerter Wunsch. Wenn es schon nicht möglich ist, das Regelwerk steuerlicher Verrechnungspreise in einer Weise zu gestalten, dass die zu befolgenden Vorgaben eindeutig sind, sollte selbstverständlich sein, dass die hiermit verbundene Unsicherheit am besten schon im Rahmen der Preisermittlung aufgelöst wird. Das hebt die gesetzlichen Verifikationspflichten der Verwaltung (§ 88 Abs. 1 AO, Art. 20 Abs. 3, 3 Abs. 1 GG) nicht auf, reduziert aber den Aufwand zu ihrer Erfüllung: Gegenstand der – dann bereits vorinformierten – Betriebsprüfung ist allein die Kontrolle, ob die betroffene Transaktion tatsächlich so ins Werk gesetzt worden ist wie in dem jeweiligen Exante-Verfahren (ICAP, verbindliche Auskunft, APA) avisiert. Soweit dies der Fall ist, findet keine erneute rechtliche Würdigung mehr statt.

In diesem Sinne trägt die Spezifikation der Anforderungen, die an ein internes Kontrollsystem zu stellen ist, zur Verminderung von Unsicherheit bei, erhöht das Vertrauen in das Verwaltungshandeln und sollte damit auch das Ausmaß freiwilliger Befolgung der steuerlichen Vorschriften steigern. Im Unterschied dazu bedeutet das Instrument der „Anlage Verrechnungspreise“ eine weitere Berichtspflicht, die den Unternehmen zur Erfüllung steuerlicher Pflichten auferlegt wird, die, soweit sie vergleichbar den länderbezogenen Berichten mit impliziten Botschaften verbunden werden, Misstrauen erzeugen kann.

Eine generelle Gültigkeit von APAs bis zum Eintritt einer möglichen Änderung des der Regelung zugrunde liegenden Sachverhalts dürfte die durchschnittliche Laufzeit dieser Vereinbarungen erhöhen und damit auch die mit dem Antrag verbundenen Kosten erworbener Sicherheit reduzieren. Zwar wäre im Einzelnen zu sehen, welche zusätzlichen Prüfungs- und Berichtspflichten zu erfüllen sind, diese Maßnahme wäre jedoch ebenfalls geeignet, Vertrauen zu stärken. Noch besser wäre es, wenn zugleich die Ablehnung verbindlicher Zusagen und unilateraler Vorabauskünfte überdacht würde. Es wird nicht verkannt, dass sich Verrechnungspreise auf den Gewinn mindestens eines weiteren Staates auswirken; dieser Umstand ist aber auch den Adressaten einer Auskunft bekannt und sollte, da Vorabzusagen die nationale Rechtswertung wiedergeben, für eine sich anschließende Einigung im internationalen Kontext keine Belastung darstellen.

Das International Compliance Assurance Programme ist ein weiteres Verfahren, das auf die Verminderung von Unsicherheit auf Ebene der Unternehmen ausgerichtet ist; dessen verfahrensrechtliche Verankerung trägt zur Normenklarheit bei und sollte schon aus diesem Grund das Vertrauen der Unternehmen in den legitimen Staat erhöhen. Wird dieses Verfahren ressourcenbedingt auf wenige Fälle beschränkt, ist die Frage zu entscheiden, wie der Zugang geregelt wird. Ein Auswahlermessen kann das Vertrauen der Unternehmen in staatliches Handeln herabsetzen, wenn taugliche Maßstäbe fehlen. Aus der Perspektive des SSF sollte ein Antragsrecht das Mittel der Wahl sein.

2. Ergänzende Reformüberlegungen

Über diese verwaltungsinternen Überlegungen hinaus erhält die Reformdebatte zahlreiche Impulse aus dem jüngeren Schrifttum³⁶⁰. Sie drängen insbesondere auf eine substanzielle Stärkung der Institute der verbindlichen Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) und der verbindlichen Zusage (§§ 204 ff. AO³⁶¹) bis hin zu einer Anspruchsunterlegung, aber auch auf Dispositionsschutz in Steueranmeldungsverfahren³⁶² und auf eine Stärkung des Rechtsschutzes gegen Nicht- und Negativauskünfte³⁶³. Darüber hinaus verdienen – speziell mit Blick auf Verrechnungspreisverfahren – vier weitere Elemente besondere Aufmerksamkeit:

a) Anlage Verrechnungspreise

Kritisch sind die Überlegungen der Finanzverwaltung³⁶⁴ zur Einführung einer Anlage Verrechnungspreise zu würdigen: Das Vorhaben dient nicht dazu, Verrechnungspreise durch zusätzliche Informationen an Amtsstelle bei der Veranlagung nachprüfbar zu machen, sondern soll den Steuerpflichtigen – genauer: den Verantwortlichen innerhalb der Körperschaft, vgl. § 34 Abs. 1, 3 AO – dazu veranlassen, sich spätestens zum Zeitpunkt der Erstellung der Steuererklärung mit den Verrechnungspreisen zu befassen und die für die Dokumentationspflicht nach § 90 Abs. 3 AO erforderlichen Unterlagen zu erstellen. In erster Linie geht es um eine Hochzoning des Themas Verrechnungspreise innerhalb der Körperschaftshierarchie.

Der Zweck der Anlage Verrechnungspreise ist folglich nicht die Umsetzung des materiellen Steueranspruchs, sondern die Lenkung des Steuerpflichtigen, sich für die spätere Erfüllung seiner Verfahrenspflichten aus § 90 Abs. 2, 3 AO bereitzuhalten. Eine solche Anlage ist demnach nicht durch die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nach amtlichem Vordruck (§ 150 AO) getragen und bedürfte nach dem grundrechtlichen Vorbehalt des Gesetzes einer eigenen Ermächtigungsgrundlage. Mit der informationellen Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 1 Abs. 2 GG) und dem europarechtlichen Erfordernis der Datenminimierung (Art. 5 Abs. 1 lit. c DSGVO) lässt sich eine Erklärungspflicht, die nicht auf Verarbeitung durch die Finanzverwaltung, sondern auf die Informationsaufbereitung im Vorfeld durch den Steuerpflichtigen gerichtet ist, wohl noch vereinbaren lassen, weil die Informationen in einer späteren Außenprüfung ohnehin vorgelegt werden müssten und auch verwertet werden würden; der Eingriff ist daher keine absolute Mehrbelastung, sondern nur eine zeitliche. Diese lässt sich durch den verfolgten Lenkungszweck rechtfertigen.

360 Statt aller Roman Seer/Wissenschaftlicher Arbeitskreis Steuerrecht, *Recht auf Information und Auskunft im Besteuerungsverfahren unter besonderer Berücksichtigung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016 und der EU-Datenschutz-GrundVO vom 27. April 2016 mit nachfolgenden Änderungen der AO*. Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater (DWS) e.V., Berlin 2017.

361 Dazu ausführlich unten D.IV.2.f) S. 177.

362 Roman Seer et al. (oben Fn. 359), S. 24 ff.

363 Roman Seer et al. (oben Fn. 359), S. 31 ff.

364 Siehe oben C.IV.1.a).

Die Anlage Verrechnungspreise würde jedoch den Umfang der Verfahrenspflichten mit Verrechnungspreisbezug erhöhen und stellte einen weiteren Zugriff auf die Verfahrensleistungsfähigkeit dar.³⁶⁵

b) Cross-Border-Dialogue

Der sogenannte Cross-Border-Dialogue ist ein aus Finnland stammender, neuartiger Ansatz zur Anwendung vorhandener verfahrensrechtlicher Regelungen.³⁶⁶ Der Cross-Border-Dialogue soll bewusst ein wenig formales Verfahren sein.³⁶⁷ Auf Antrag des Steuerpflichtigen treten die Finanzverwaltungen miteinander in einen Dialog und tauschen sich über ihr jeweiliges Verständnis zur vom Steuerpflichtigen im Antrag formulierten Doppelbesteuerungsfrage aus. Die Erörterung erfolgt dabei – in Abgrenzung zu Joint Audits – nicht über einen bereits vergangenen Veranlagungszeitraum, sondern parallel zur Verwirklichung des Sachverhalts.³⁶⁸ Am Ende des Austauschprozesses teilen die jeweiligen Verwaltungen dem Steuerpflichtigen ihre Einschätzung des Sachverhalts und ihre Rechtsauffassung mit. Die beiden Staaten können sich dabei einig sein, aber auch unterschiedliche Standpunkte einnehmen.³⁶⁹

Normativ stützt sich das Verfahren auf Vorschriften zum internationalen Informationsaustausch. Im bilateralen Verhältnis kommen insbesondere die Auskunfts-klauseln aus Doppelbesteuerungsabkommen, die Art. 26 Abs. 1 OECD-Musterabkommen nachgebildet sind, in Betracht. Taugliche Grundlage kann des Weiteren Art. 5 Abs. 1 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25. Januar 1998 und innerhalb der Europäischen Union auch Art. 5 RL 2011/16/EU (DAC) sein.

Der Cross-Border-Dialogue bleibt auf Ebene des Informationsaustausches und hat grundsätzlich keine weiteren Auswirkungen auf ein später folgendes Besteuerungsverfahren. Die Ergebnisse werden als solche nicht in einer bindenden Form festgehalten.³⁷⁰ Es handelt sich somit um ein Instrument informeller Abstimmung. Für die Steuerpflichtigen können sie dennoch einen erheblichen Mehrwert haben: Die unverbindlichen Mitteilungen gestatten ihnen, frühzeitig noch während oder vor der Verwirklichung des Steuertatbestandes weiteren Handlungsbedarf zu erkennen. So kann ein Steuerpflichtiger bei divergierenden Rechtsauffassungen einen

365 Dazu oben C.III.2.f).

366 Zu bereits bestehenden Praktiken informellen Austausches zwischen den Finanzbehörden: Noemi Strotkemper, Das Spannungsverhältnis zwischen Schiedsverfahren in Steuersachen und einem Internationalen Steuergerichtshof 2017, S. 173 ff.

367 Johanna Waal/Juha Lindgren, Finland's Cross-Border Dialogue Initiative: A Practical Step towards International Tax Certainty, BIT 2019, 482.

368 Stefan Greil, in: FS Baumhoff, Rechtssicherheit im internationalen Steuerrecht, S. 81, 91.

369 Details zum Verfahren: Waal/Lindgren, Finland's Cross-Border Dialogue Initiative: A Practical Step towards International Tax Certainty, BIT 2019, 482.

370 https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/konserniverokeskuksessa_hoidetaan_suome/pre-emptive-discussion-and-cross-border-dialogue/, abgerufen am 08.04.2022.

Folgeantrag für ein APA stellen, um eine verbindliche Verständigung zu erhalten. Alternativ kann er bei unterschiedlichem Sachverhaltsverständnis schon früh Joint Audits anregen, während in beiden Staaten die Veranlagungsjahre noch ungeprüft sind.

Der Cross-Border-Dialogue kann als „Frühwarninstrument“ die bestehenden Instrumente des Verfahrensrechts funktional ergänzen. Deshalb sollte auch Deutschland dazu übergehen, bestehende Auskunftsklauseln in DBA für dieses Verfahren zu nutzen.

c) Unverbindliche Auskunft

Vergleichbar dem Cross-Border-Dialogue in der internationalen Abstimmung empfiehlt sich unilateral die Institutionalisierung sogenannter unverbindlicher Auskünfte. Obwohl sie dem Steuerpflichtigen keine Rechtssicherheit bieten, erlauben sie es ihm, im Rahmen einer weichen „Tax Assurance“ seine Dispositionen danach auszurichten.

Verbindliche Auskünfte und bilaterale APAs werden stets mit Geltungsbedingungen versehen (§§ 89a Abs. 4 S. 1 Nr. 1 AO; § 2 Abs. 1 S. 1 StAusKV), unter denen die Bindung der Finanzverwaltung an den Inhalt der Vorabverständigung Bestand hat. Bei dem im Bereich für Verrechnungspreise typischerweise dynamischen, grenzüberschreitenden Wirtschaften kann in der Folge die Frage, ob eine verbindliche Auskunft oder ein APA noch anwendbar ist, selbst mit erheblicher Unsicherheit verbunden sein. Als Alternative zu den strikten Formen der Vorabverständigung sollten die Finanzbehörden flächendeckend informelle Auskünfte erteilen und die zugehörigen Rechtsfragen vorab mit dem Steuerpflichtigen erörtern.³⁷¹ Ein solches informelles Auskunftssystem wirkt positiv auf das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung ein.³⁷²

Die Auskunft sollte zügig und unbürokratisch erteilt werden. Sie soll jedoch umgekehrt auch keine abschließende rechtliche Würdigung des vom Steuerpflichtigen geschilderten Sachverhalts sein, sondern nur eine grobe Einschätzung der Amtsperson wiedergeben. Dies hält die zusätzliche Inanspruchnahme der Finanzbehörden gering, gestattet aber dem Steuerpflichtigen, mit einem gewissen Maß an Tax Certainty seine Dispositionen hiernach auszurichten und gegebenenfalls die erforderlichen Dokumente für die spätere abschließende Würdigung des Vorgangs vorzuhalten oder zu erstellen.

Der Cross-Border-Dialogue kann als „Frühwarninstrument“ die bestehenden Instrumente ergänzen.

Ein informelles Auskunftssystem wirkt sich positiv auf das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung aus.

371 Vorbild kann hier das finnische Modell einer informellen Pre-Emptive-Discussion sein, https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/konserniverokeskuksessa_hoidetaan_suome/pre-emptive-discussion-and-cross-border-dialogue/, zuletzt abgerufen am 08.04.2022.

372 Philipp Thiele, Steuerrechtliche Auskünfte und Zusagen (2016), S. 176.

Die Umsetzung sollte, um dieses informelle Instrument hinreichend flexibel zu halten, durch Weisung auf Bundesebene erfolgen (Art. 108 Abs. 3 S. 2 in Verbindung mit 85 Abs. 3 GG). So würde die bestehende, aber noch vereinzelt Praxis verfahrensrechtlich eingerahmt und zugleich der gleichheitskonforme³⁷³ Zugang der Steuerpflichtigen gewährleistet.

Die Auskunft sollte parallel zu § 89 Abs. 2 S. 2 AO vom zuständigen Finanzamt und dort innerbehördlich von der Veranlagungsstelle erteilt werden. Sofern zur Zeit des Auskunftersuchens eine Außenprüfung beim Steuerpflichtigen für die gegenständliche Steuer durchgeführt wird, sollte die Erörterung und Erteilung der Auskunft im Benehmen mit den Prüfern stattfinden, die aus der Außenprüfung mit dem Steuerpflichtigen vertraut sind.³⁷⁴

d) ICAP

De lege ferenda ist die Verankerung des ICAP-Verfahrens im nationalen Recht abzusehen. Insbesondere werden hier die Regelung des Zugangs und die Sicherung der Ergebnisse des ICAP-Verfahrens im „Outcome Letter“ von Bedeutung sein:

aa) *Verfahrenszugang*

Über den Zugang zum Verfahren sollte die Finanzverwaltung auf Antrag des Steuerpflichtigen nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden. Die herangezogenen Voraussetzungen der Berichtspflichtigkeit der Unternehmensgruppe nach § 138a AO und die positive Steuervita³⁷⁵ sind nicht zu beanstanden. Ersteres sollte jedoch nicht gesetzliche Voraussetzung des Verfahrens sein, sondern lediglich ermessensleitend berücksichtigt werden. So bleibt der Zugang zu ICAP auch für Unternehmen eröffnet, die die Schwelle des § 138a Abs. 1 Nr. 2 AO (knapp) unterschreiten, aber für die Verfahrensteilnahme bereit sind, eine dem Country-by-Country-Report vergleichbare Dokumentation zu erstellen. Im Übrigen muss die Finanzverwaltung eine Auswahlentscheidung treffen und der Gesetzgeber zugunsten der Transparenz gegenüber dem Steuerpflichtigen die Ermessensleitlinien³⁷⁶ auf Ebene des Gesetzes festlegen. Die Verfahrenseröffnung ablehnende Bescheide müssen begründet werden, § 121 Abs. 1 AO.

373 Art. 3 Abs. 1 GG fordert eine einheitliche Praxis der verbindlichen Auskunft nicht, weil der Vollzug in den Händen der 16 Länder liegt und somit verschiedene Grundrechtsverpflichtete betroffen sind. Gleichwohl ist es zweckmäßig, wenn die Steuerpflichtigen, die einheitlichen Bundessteuergesetzen unterworfen sind, auch gleichen Zugang zu Maßnahmen der Vorabverständigung erhalten.

374 Ähnliches, aber mit Ausrichtung auf die laufende Außenprüfung und damit vergangenheitsbezogen sieht § 199 Abs. 2 AO-RefE die Möglichkeit zur regelmäßigen Erörterung der Prüfungsgegenstände vor.

375 Siehe oben C.III.2.d)bb)(1), S. 97.

376 Solche können sein: der Grad der Tax Compliance, die Konsistenz des Tax Compliance Management Systems, die Teilnahmebereitschaft der übrigen Staaten und die erwartete Ressourcenersparnis durch frühe Risikoeinschätzung gegenüber einer späteren Betriebsprüfung.

bb) ICAP-Ergebnis: Outcome Letter

Ein unverbindliches Ergebnis, wie es *de lege lata* aus dem ICAP-Verfahren folgt, rechtfertigt nur in der Pilotphase den Einsatz von Ressourcen seitens Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen. Als Standardinstrument muss ICAP ein rechtssicheres Ergebnis verschaffen. Ausgehend von der Funktion des ICAP-Prozesses als frühe Risikoeinschätzung³⁷⁷ sollte das Ergebnis in einem verfahrensrechtlichen Verwaltungsakt festgehalten werden. Nicht ganz zielführend ist in diesem Zusammenhang der Begriff der „wahrscheinlichen Bestandskraft“.³⁷⁸ Gegenstand des „Outcome Letters“ als Verwaltungsakt kann keine „wahrscheinliche“ Regelung³⁷⁹ über den materiellen Steueranspruch sein, weil dessen Vorverwirklichung nicht im ICAP-Verfahren verifiziert wird, sondern nur eine verfahrensrechtliche Regelung, dass es in einer späteren Außenprüfung zur Abschichtung nach der im Prozess getroffenen Risikoeinschätzung kommen wird. Diese Regelung erfährt dann jedoch als Entscheidung im Verfahren „normale“ Bestandskraft.

377 OECD, ICAP Handbook (2021), Rn. 7.

378 Eva Oertel, Das International Compliance Assurance Programme 2.0, IWB 2019, S. 979 f.

379 Es ist Wesenseigenschaft eines jeden Verwaltungsaktes, dass er eine Regelung enthält, § 118 AO. Zur Unmöglichkeit „abgestufter“ juristischer Geltung, Robert Alexy, Theorie der Grundrechte, 9. Aufl. (2020), S. 78.

D. Phase des Festsetzungsverfahrens und der Betriebsprüfung

I. Rechtlicher Rahmen

Das Festsetzungsverfahren, also dasjenige Besteuerungsverfahren, das auf die Festsetzung des Steueranspruchs (§ 155 Abs. 1 S. 1 AO) mit Selbsttitulierungskompetenz der Finanzverwaltung gerichtet ist, ist aus normativer und praktischer Perspektive der neuralgische Punkt des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise: Die der Gewinnermittlung zugrunde gelegten Verrechnungspreise werden in der Veranlagung³⁸⁰ durch den Steuerbescheid in einen vollstreckbaren Anspruch „übersetzt“.

1. Veranlagung und Vorbehalt der Nachprüfung

Weniger bedeutsam für Verrechnungspreisfragen ist der Vorgang der Veranlagung selbst, die sich an die Deklaration seiner Einkünfte durch den Steuerpflichtigen anschließt. Weil die Dokumentation der Verrechnungspreise zu diesem Zeitpunkt nicht vorliegt,³⁸¹ findet eine Prüfung derselben durch die Veranlagungsstellen nicht statt. In Bezug auf Verrechnungspreise wird festgesetzt, was erklärt wurde.³⁸² Einzelfragen sind in der in der Steuererklärung nur aggregierten Form an Amtsstelle nicht erkennbar.³⁸³

Nach dem Grundsatz *volenti non fit iniuria*³⁸⁴ wird der Steuerpflichtige mit der auf Grundlage seiner Deklaration ergangenen Steuerfestsetzung einverstanden sein. Dieser erste Steuerbescheid wird typischerweise aber mit einem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO versehen sein, um die in der Veranlagung ungeprüften Angaben umfänglich verifizieren zu können. Die Festsetzung mit Vorbehaltsvermerk steht im Ermessen der festsetzenden Finanzbehörde; die Ausübung muss nicht begründet werden, § 164 Abs. 1 S. 1 AO. Der Vorbehalt betrifft den gesamten Bescheid und behält die Nachprüfung insgesamt vor, er ist nicht auf einzelne Sachverhalts- oder Rechtsfragen beschränkt.³⁸⁵

Der Steuerpflichtige wird durch den Vorbehalt insofern belastet, als dieser ihm die finale Entscheidung über den Steueranspruch bis zur abschließenden Prüfung oder dem Ablauf der

380 Zum Begriff: Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, 3. Aufl. (1924), S. 318 ff.

381 Vgl. § 90 Abs. 3 S. 7 AO.

382 Allgemein geschehe dies für die meisten Körperschaftsteuerpflichtigen, Klaus-Dieter Drüen, Die Unternehmensgröße im Steuerrecht, HFSt 7 (2018), S. 123, 125.

383 Roman Seer, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO, Loseblatt (2021), § 90 AO Rn. 52.

384 D 47.10.1.5.

385 AEAO zu § 164, Rn. 4.

Festsetzungsfrist, § 164 Abs. 4 AO, vorenthält.³⁸⁶ Grundsätzlich ist der Vorbehalt innerhalb der regelmäßigen Festsetzungsverjährungsfrist von vier Jahren, § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO, zur Umsetzung des verfassungsrechtlichen Verifikationsauftrags hinnehmbar.³⁸⁷

2. Mitwirkung und Dokumentation

Die bereits oben umrissenen Vorgaben zur Dokumentation der Verrechnungspreise nach § 90 Abs. 3 AO entfalten im Festsetzungsverfahren und der Außenprüfung ihre normative Wirkung. Das System der Dokumentationsvorgaben ist dreistufig. Die Präzision der Vorgaben nimmt mit Abnahme des normativen Rangs zu:

Auf der Ebene des formellen Gesetzes sieht § 90 Abs. 3 AO lediglich die Aufzeichnungen über Art und Inhalt der Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG des Steuerpflichtigen vor. S. 2 schreibt eine Zweiteilung in Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation vor. S. 3 gibt die Unterteilung in Master und Local File vor.

Weitere Konkretisierungen, insbesondere hinsichtlich Form und inhaltlicher Strukturierung der Dokumentation, enthält die auf Grundlage von § 90 Abs. 3 S. 11 AO erlassene Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung (GAufzV). Die Verordnung dient damit ausweislich ihrer Ermächtigung dazu, die Rechtsanwendung zu vereinheitlichen, § 90 Abs. 3 S. 11 AO. Gleichwohl bleiben die materiell-gesetzlichen Vorgaben der GAufzV selbst zum Teil noch unbestimmt (vgl. insbes. § 1 Abs. 2 GAufzV).³⁸⁸ Sie soll die Dokumentationspflicht hinreichend konkretisieren, um dem Steuerpflichtigen die Erfüllung der Pflicht vor dem Hintergrund der Verzahnung mit der Schätzbefugnis zu ermöglichen.³⁸⁹

Auf einer dritten Ebene hat das BMF in den kürzlich veröffentlichten „Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise“³⁹⁰ die verwaltungseigene Auffassung zu den Verrechnungspreisen dargelegt. Normativ handelt es sich dabei um Weisungen an die Landesbehörden nach Art. 108 Abs. 3; 85 Abs. 3 GG. Die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise konsolidieren und aktualisieren einen Bestand älterer BMF-Schreiben.³⁹¹ Die Praxis, die gemeinsame, interne Rechtsauffassung der Finanzverwaltung in sogenannten BMF-Schreiben zu veröffentlichen, hat inzwischen Tradition. Rechtsstaatlich ist sie zu begrüßen. Zwar haben die Vorgaben in

386 Kritisch hierzu Roman Seer, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO, Loseblatt (2021), § 90 AO Rn. 2, 53 m. w. N.

387 Dazu unten S. 154 unter D.III.2.a).

388 Hartmut Söhn, in: Hübschmann et al., AO/FGO, 264. Lieferung 08.2021, § 90 AO, Rn. 190f.

389 BR-Drucks. 866/02 S. 83.

390 BMF-Schreiben vom 14. Juli 2021, Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, IV B 5 – S 1341/19/10017:001.

391 Siehe die Liste „aufgehobener“ BMF-Schreiben: BMF-Schreiben vom 14. Juli 2021, Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, IV B 5 – S 1341/19/10017:001 Tz. 6.1.

BMF-Schreiben im Außenverhältnis jenseits des Gleichheitssatzes keine normative Verbindlichkeit. Sie erklären aber dem Steuerpflichtigen die Auffassung der Verwaltung, der im Rahmen der Selbsttitulierung durch Verwaltungsakt eine praktische Präzedenz zukommt. Der Steuerpflichtige erfährt so, welche Erwartungen die Finanzverwaltung an ihn stellt, und kann sich in seinen Dispositionen hierauf einrichten. Veröffentlichte Verwaltungsgrundsätze steigern nicht die Rechtssicherheit, weil es hierfür an der verbindlichen Natur der Dokumente fehlt. Sie erhöhen aber die Vorhersehbarkeit des Verwaltungshandelns.

Ein finaler Schritt der Konkretisierung erfolgt im Rahmen der Außenprüfung durch zielgenau zu formulierende Informationsanforderungen nach §§ 97 Abs. 1; 200 Abs. 1 S. 2 AO oder das Ergänzungsverlangen nach § 90 Abs. 3 S. 10 AO, das sich seinerseits innerhalb der Vorgaben der GAufzV bewegen muss. Zielgenau sind Informationsanforderungen, die den verfassungsrechtlichen Vorgaben der Geeignetheit und Erforderlichkeit³⁹² entsprechen.

3. Außenprüfung (Betriebsprüfung)

a) Grundlagen

aa) *Bedeutung der Betriebsprüfung*

Die höchste Intensität erreicht der informationelle Kontakt zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung über die Verrechnungspreisbildung und -dokumentation in der Außenprüfung, die im Kontext der Verrechnungspreiskontrolle weiterhin durchweg eine „Betriebsprüfung“ ist³⁹³. Hier begegnen sich die steuerlichen Nebenpflichten der Unternehmen und die Verifikationspflichten der Verwaltung unmittelbar; der traditionell höchstpersönliche (in der Pandemie aber ebenfalls sehr dialogische und dichte) Kontakt rückt die Außenprüfung deshalb in das Zentrum der steuerlichen Nebenpflichten.

bb) *Zweck der Betriebsprüfung*

Grundsätzlich³⁹⁴ beschränken sich Aufgabe und Befugnisse der Betriebsprüfungsstellen auf die „Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse“, das heißt auf die Feststellung von Tatsachen und damit insbesondere auf die Überprüfung (Verifikation oder Falsifikation) der Angaben, die der Steuerpflichtige oder ein Dritter über den steuerrechtlich erheblichen Sachverhalt gemacht haben. Die Betriebsprüfung erstreckt sich damit nicht auf den Rechtsanwendungsprozess im Ganzen. Gleichwohl kann sie sich nicht auf die Bildung des Untersatzes im juristischen

392 Siehe oben B.II.2.a)aa)(4).

393 Die begriffliche Öffnung ist dem Verweis des § 193 Abs. 1 auf § 147a AO und den Regelungen des § 193 Abs. 2 AO geschuldet. „Betriebsprüfung“ ist die Außenprüfung, denen Land- und Forstwirte, Träger gewerblicher Unternehmen und freiberuflich Tätige unterliegen (§ 193 Abs. 1 Var. 1 bis 3 AO).

394 Zu Erweiterungen (§ 195 Satz 3 AO) unten S. 136 unter D.I.3.d)dd). Als weitere Ausnahme tritt für kleine und mittlere (nicht „anschlussgeprüfte“) Unternehmen die sog. abgekürzte Außenprüfung (§ 203 AO) hinzu, in der die Betriebsprüfer verpflichtet sind, die Steuerpflichtigen bereits vor Abschluss der Prüfung darauf hinzuweisen, inwieweit von den Steuererklärungen oder den Steuerfestsetzungen abgewichen werden soll (§ 203 Abs. 2 S. 1 AO).

Syllogismus beschränken. Vielmehr muss sie von vornherein auch die Obersätze in den Blick nehmen und diese für ihre Zwecke – und damit zunächst nur vorläufig – so konkretisieren, dass sie sodann ihr tatsachenbezogenes Erkenntnisinteresse passgenau konkretisieren kann. Nur wer das Recht der Verrechnungspreise kennt und es situativ konkretisieren kann, kann im Tatsächlichen das Relevante vom Irrelevanten trennen und damit in den iterativen Prozess (den hermeneutischen Zirkel)³⁹⁵ der fortschreitenden, immer konkreter werdenden Ermittlung der für die Verrechnungspreiskontrolle maßgeblichen Tatsachen eintreten. In der Praxis zielt die Betriebsprüfung ohnehin nicht allein auf die Feststellung äußerer Tatsachen, sondern auch auf abstrakte und teils bereits stark aggregierte Größen – etwa die Quantifizierung bestimmter Nettoerträge oder sogar den Gewinn eines Betriebs als Ganzem.

Zur Erfüllung dieser Aufgaben stehen den Betriebsprüfungsstellen zahlreiche Handlungsformen zu Gebote, die – mit der grundrechtlich geforderten gesetzlichen Grundlage – die Amtsermittlung (§ 199 Abs. 1 und allgemein § 88 AO) effektuieren. Die Betriebsprüfung kann insbesondere Auskünfte, Erläuterungen und Unterlagen der Steuerpflichtigen anfordern und – auch großformatige und komplexe – Datenverarbeitungen (z. B. Verprobungen am Maßstab von Fremdvergleichsdaten aus externen Datenbanken) durchführen.

cc) *Rechtsquellen*

Diese Befugnisse, die unter dem grundrechtlichen, demokratischen und rechtsstaatlichen Vorbehalt des Gesetzes einer parlamentsgesetzlichen Grundlage bedürfen, sind in den §§ 193 ff. AO nur fragmentarisch niedergelegt. Zahlreiche hier verankerte Regeln verweisen der Sache nach auf die allgemeinen, das heißt nicht auf die besondere Situation einer Außenprüfung beschränkten Ermittlungsbefugnisse, stellen diese aber insofern „scharf“, als sie die notwendigen Präzisierungen über die betroffenen Personen, Gegenstände, Zeiträume und Zwecksetzungen enthalten.

Für die Praxis sind neben diesen gesetzlichen Vorgaben vor allem die Anordnungen der Betriebsprüfungsordnung (BpO³⁹⁶) von Bedeutung, bei der es sich – gegen den äußeren Eindruck³⁹⁷ – nicht um eine Rechtsverordnung im Sinne des Art. 80 Abs. 1 GG, sondern um eine allgemeine Verwaltungsvorschrift im Sinne des Art. 108 Abs. 7 GG handelt. Im Rechtssinne kann der BpO damit keine unmittelbare, sondern allenfalls – über die Gebote von Gleichbehandlung und Willkürfreiheit – mittelbare Außenwirkung zukommen³⁹⁸. Konsequenz

395 Erstmalig Friedrich Ast, *Grundlinien der Grammatik, Hermeneutik und Kritik* 1808, S. 179.

396 Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung – Betriebsprüfungsordnung – v. 15.03.2000, BAnz. Nr. 5 S. 368 = BStBl. I 2000, 368, zuletzt geändert durch die Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Betriebsprüfungsordnung v. 20.07.2011 (BStBl. I 2011, 710).

397 Bezeichnung; Gliederung mit Paragraphenzeichen.

398 Klaus-Dieter Drüen, *Allgemeines Steuerrecht*, 21. Aufl. (2022), Rn. 206.

begründet sie keine Eingriffsbefugnisse, sondern setzt diese voraus. Sie beschränkt sich auf zuständigkeits- und verfahrensrechtliche Regelungen, die nicht unter dem Vorbehalt des Gesetzes stehen. Unter ihnen ist für das Verständnis und die Effizienz verrechnungspreisbezogener Prüfungen vor allem der Abschnitt über die Konzernprüfung (§§ 13 ff. BpO) zu nennen, der nach § 19 BpO auch – über Konzerne im aktienrechtlichen Sinne hinaus – auf international verbundene Unternehmen einschließlich der Inbound-Fälle (ausländische Anteilseigner mit mehreren inländischen Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten) Anwendung findet.

b) Einleitung von Außenprüfungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise

aa) *Auswahl der zu prüfenden Unternehmen*

Die Abgabenordnung stellt die Vornahme einer Außenprüfung sowie ihren zeitlichen und sachlichen Umfang in das Ermessen der Finanzbehörde (§§ 193, 194 AO). Leitlinien für die Ausübung dieses Entschließungs- und Auswahlermessens hat das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrates in den §§ 3 ff. BpO³⁹⁹ niedergelegt; diese Regelungen begründen die Annahme eines intendierten Ermessens und erübrigen damit Ermessenserwägungen für den Einzelfall, in dem keine besonderen Umstände eine abweichende Ausübung des Entschließungsermessens nahelegen.

In diesem Sinne legt § 4 Abs. 2 BpO fest, dass insbesondere bei sogenannten Großunternehmen jeder Veranlagungszeitraum geprüft werden soll; bei anderen Betrieben sind derartige „Anschlussprüfungen“ nicht die Regel, bleiben aber ebenfalls zulässig (§ 4 Abs. 3 Satz 3 BpO). Dieser grundlegenden Differenzierung liegt eine Einteilung nach Größenklassen zugrunde, die durch § 3 BpO vorgezeichnet, im Einzelnen aber erst – auf der Grundlage der üblichen Erörterungen des Bundesfinanzministeriums mit den obersten Finanzbehörden der Länder – durch ein BMF-Schreiben bestimmt wird.⁴⁰⁰

Diese Schwellenwerte beziehen sich auf Einzelgesellschaften; für die jeweilige Obergesellschaft (Konzernmutter) existieren eigene und separate Regeln. Selbst diese differenzierte Einteilung kann die Ermessensausübung im konkreten Einzelfall nicht vollständig ersetzen, tritt aber in der Praxis des sogenannten intendierten Ermessens nahezu durchgehend an deren Stelle⁴⁰¹ und liefert daher einen validen rechtlichen Maßstab für die Richtigkeit der Angaben über die Häufigkeit von Betriebsprüfungen, die in der empirischen Erhebung (Interviews) unternehmensseitig gemacht wurden.

399 Oben Fn. 389.

400 BMF v. 13.04.2018 – IV A 4 – S 1450/17/10001 = Dok 2018/0048299, BStBl. I 2018, 614.

401 Zur Zulässigkeit vgl. allgemein OVG Nordrhein-Westfalen, Beschl. v. 16.11.2011 - 15 A 854/10 –, Rn. 38.

Abbildung 6: Größenklasseneinteilung für die Veranlagungszeiträume 2019 ff.

Einheitliche Abgrenzungsmerkmale für den 23. Prüfungsturnus (1.1.2019)				
Betriebsart ¹⁾	Betriebsmerkmale	G-Betriebe	M-Betriebe	K-Betriebe
		€	€	€
		Über		
Handelsbetriebe (H)	Umsatzerlöse über	8.600.000	1.100.000	210.000
	oder steuerlicher Gewinn über	335.000	68.000	44.000
Fertigungsbetriebe (F)	Umsatzerlöse über	5.200.000	610.000	210.000
	oder steuerlicher Gewinn über	300.000	68.000	44.000
Freie Berufe (FB)	Umsatzerlöse über	5.600.000	990.000	210.000
	oder steuerlicher Gewinn über	700.000	165.000	44.000
Andere Leistungsbetriebe (AL)	Umsatzerlöse über	6.700.000	910.000	210.000
	oder steuerlicher Gewinn über	400.000	77.000	44.000
Kreditinstitute (K)	Aktivvermögen über	175.000.000	42.000.000	13.000.000
	oder steuerlicher Gewinn über	670.000	230.000	57.000
Versicherungsunternehmen Pensionskassen (V)	Jahresprämieinnahmen über	36.000.000	6.000.000	2.200.000
Unterstützungskassen (U)				alle
Land- und forstwirtschaftliche Betriebe (LuF)	Umsatzerlöse über	1.200.000	610.000	210.000
	oder steuerlicher Gewinn über	185.000	68.000	44.000
sonstige Fallart (soweit nicht unter den Betriebsarten erfasst)	Erfassungsmerkmale	Erfassung in der Betriebskartei als Großbetrieb		
Verlustzuweisungsgesellschaften (VZG) und Bauherrengemeinschaften (BHG)	Personenzusammenschlüsse und Gesamtobjekte i.S.d.Nrn.1.2 und 1.3 des BMF-Schreibens vom 13.07.1992, IV A 5 - S 0361 - 19/92 (BStBl I S.404)	Alle		
bedeutende steuerbegünstigte Körperschaften und Berufsverbände (BKÖ)	Summe der Einnahmen	über 6.000.000		
Fälle mit bedeutenden Einkünften (bE)	Summe der positiven Einkünfte gem. § 2 Absatz 1 Satz 1 Nrn. 4-7 EStG (keine Saldierung mit negativen Einkünften)	über 500.000		

¹⁾ Mittel-, Klein- und Kleinstbetriebe, die zugleich die Voraussetzungen für die Behandlung als sonstige Fallart erfüllen, sind nur dort zu erfassen.

Quelle: BMF, oben Fn. 399, S. 2.

Diese Vorgaben präjudizieren indes nicht die Häufigkeit spezifischer Verrechnungspreisprüfungen. Ungeachtet des überkommenen Grundsatzes der sogenannten Vollprüfung belassen AO und BpO den Finanzverwaltungen insoweit einen signifikanten Einschätzungsspielraum.

bb) Akteure von Verrechnungspreisprüfungen

Verwaltungsseitig obliegt die Betriebsprüfung grundsätzlich dem Träger der Veranlagungsbehörde, mithin dem örtlich zuständigen Finanzamt des (Betriebs-)Landes. Allerdings eröffnen unterschiedliche Zuständigkeitsnormen den Ländern interne Organisations- und Zuständigkeitsspielräume. Sie werden zur Einrichtung eigenständiger Betriebsprüfungsstellen und für zahlreiche Zuständigkeitskonzentrationen genutzt.

Von der Kompetenz zur Durchführung der Betriebsprüfung ist die Kompetenz zu deren Anordnung zu unterscheiden. Die Anordnungskompetenz verbleibt nach § 5 Abs. 1 BpO bei der Veranlagungsstelle, die diese Kompetenz aber nach § 5 Abs. 1 Satz 2 BpO der Betriebsprüfungsstelle übertragen kann.

Neben diese landesinternen Zuständigkeitsregeln tritt eine föderale Ausdifferenzierung. § 19 Abs. 1 FVG gibt dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) die Kompetenz zur „Mitwirkung“ an Außenprüfungen, die durch Landesfinanzbehörden durchgeführt werden. Diese Mitwirkungskompetenz macht das BZSt indes nicht zum Träger der Betriebsprüfung, durchaus aber zum Garanten einer einheitlichen Anwendung des Bundesrechts. Zur Effektuierung dieses Anliegens begründet § 19 Abs. 1 Satz 2 FVG zugleich eine eigene Anordnungskompetenz im Innenverhältnis, das heißt gegenüber der zuständigen Landesfinanzbehörde, nicht aber eine Befugnis zur Anordnung einer Betriebsprüfung im Außenverhältnis zum Steuerpflichtigen: Nach § 19 Abs. 1 Satz 2 FVG kann das BZSt verlangen, dass bestimmte von ihm namhaft gemachte Betriebe zu einem bestimmten Zeitpunkt geprüft werden.

§ 19 Abs. 1 FVG gibt dem BZSt die Kompetenz zur „Mitwirkung“ an Außenprüfungen

c) Beginn und Dauer

Die Zulässigkeit der Außenprüfung richtet sich nach § 193 AO. Hauptanwendungs- und auch für die vorliegende Studie maßgeblicher Fall ist nach Abs. 1 die Außenprüfung beim Steuerpflichtigen, der einen gewerblichen Betrieb unterhält. Gesetzliche Voraussetzung ist dabei nur die Existenz des gewerblichen Betriebs als solcher. Nicht erforderlich ist, dass der Steuerpflichtige für den Prüfungszeitraum bereits eine Steuererklärung abgegeben hat.⁴⁰²

Trotz dieser Ausgangsregel ist es bundeseinheitliche Praxis, eine Außenprüfung erst dann zu beginnen, wenn die Veranlagung im Anschluss zur Steuererklärung bereits erfolgt ist. Modelle

402 Roman Seer, in: Klaus Tipke/ Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO, Loseblatt (2021), § 193 AO Rn. 4.

eines Horizontal Monitorings wären daher *de lege lata* jedenfalls auf Ebene des einfachen Rechts zulässig.⁴⁰³

*Die AO lässt der
Außenprüfung so viel
Zeit wie nötig.*

Der Beginn der Außenprüfung hemmt den Ablauf der Festsetzungsverjährung, § 171 Abs. 4 AO. Diese Ablaufhemmung ist im Grundsatz zeitlich nicht begrenzt, es sei denn, die Ergebnisse der Außenprüfung wurden im Rahmen der Schlussbesprechung bereits erörtert oder es wurden für längere Zeit keine Prüfungshandlungen vorgenommen (§ 171 Abs. 4 Sätze 2 und 3 AO). Die geltende Abgabenordnung lässt der Außenprüfung also auf den ersten Blick so viel Zeit, wie für die Verifikation der Besteuerungsgrundlagen erforderlich ist; sie enthält bislang insbesondere – in bemerkenswerter Abweichung von §§ 10 Satz 2 VwVfG, 9 Satz 2 SGB X – kein ausdrückliches Gebot, Verwaltungsverfahren zügig durchzuführen. Art. 41 Abs. 1 GRCh gilt selbst in Bereichen, die materiell unionsrechtlich überwölbt sind, nicht für die mitgliedstaatlichen Verwaltungen. Auch die Wirkkraft allgemeiner rechtsstaatlicher und grundrechtlicher Zügigkeitsgebote unter dem Grundgesetz ist eng begrenzt.

d) Besondere Prüfungsformen

aa) *Zeitnahe Betriebsprüfung (§ 4a BpO)*

In dieser Lage besteht besonderer Bedarf an innerstaatlichen Schärfungen. Einen ersten Schritt markiert – nach zahlreichen Pilotprojekten⁴⁰⁴ – die Einführung der oben genannten verwaltungsinternen Regelung über zeitnahe („gegenwartsnahe“: § 4a Abs. 1 Satz 2 BpO) Betriebsprüfungen im Jahr 2011. Sie betrifft gegenständlich vor allem – und in der Praxis offenbar ausschließlich – Großunternehmen. Ihre Anordnung und Durchführung liegt im Ermessen der zuständigen (Landes-)Finanzbehörde, die allerdings unverzüglich das BZSt zu beteiligen hat (§ 4a Abs. 2 BpO).

Im Schrifttum werden die Regelungen des § 4a BpO überwiegend als noch nicht zureichend angesehen. Auch praktisch hat die zeitnahe Betriebsprüfung bislang keine große Verbreitung gefunden.⁴⁰⁵

bb) *Zeitgleiche Außenprüfung durch mehrere Staaten*

Als Treiber für größere Zeitnähe erweisen sich allerdings zwischenstaatliche Kooperationsformen im Betriebsprüfungsrecht. Auf der ersten Entwicklungsstufe sind dabei zeitgleiche Prüfungen durch zwei oder mehr Staaten zu nennen. Ihre Möglichkeit ergibt sich im Unionsrecht im

403 Kritisch: Klaus-Dieter Drüen, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung (2011), ifst-Schrift Nr. 469, S. 33 ff.

404 Namentlich dem sog. Osnabrücker Modell: oben S. 72 unter C.I.4.a). Eingehend Klaus-Dieter Drüen, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469 (2011), passim.

405 Unten S. 138 unter D.II.1.; Isabella Zimmerl, Joint Tax Audits als Ausgangspunkt zur Effektuierung des Verständigungsverfahrens (2021), S. 93 bei Fn. 629.

engeren Sinne – also im Verhältnis Deutschlands zu den anderen 26 EU-Mitgliedstaaten – aus § 12 des EU-Amtshilfegesetzes (EU-AHiG). Dabei wird jeder der beteiligten Mitgliedstaaten ausschließlich auf seinem jeweils eigenen Hoheitsgebiet tätig (§ 12 Abs. 1 EU-AHiG); im zweiten Schritt kommt es aber zu einem weitgehenden wechselseitigen Informationsaustausch auf der Grundlage von § 4 EU-AHiG. Kein Staat ist zur Teilnahme und Mitwirkung an zeitgleichen Betriebsprüfungen verpflichtet. Entschließt sich ein Mitgliedstaat zur Teilnahme, unterliegt er einer Koordinationskompetenz (nicht aber einer Weisungskompetenz) des sogenannten zentralen Verbindungsbüros im Sinne des Art. 4 Abs. 2 UAbs. 1 der EU-Amtshilferichtlinie (EU-AHiRL); soweit danach Deutschland zuständig ist, fungiert das Bundeszentralamt als zentrales Verbindungsbüro (§ 3 Abs. 2 EU-AHiG).

Völkerrechtlich ergibt sich die Möglichkeit zeitgleicher Außenprüfungen aus Art. 8 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen von 1988.⁴⁰⁶ Diese – nicht durch einen Anspruch eines Staates oder gar der Steuerpflichtigen unterlegte – Regelung eröffnet zunächst nur die Möglichkeit bi- oder multilateraler Konsultation mit dem Ziel, dass die Vertragsstaaten sich auf Fälle verständigen, in denen gleichzeitige Steuerprüfungen stattfinden sollen, und dass sie – typischerweise in der Handlungsform informeller Memoranda – ad hoc die entsprechenden Verfahren festlegen.

Mit diesen zeitgleichen Außenprüfungen steht den Finanzbehörden der beteiligten Staaten eine erste Möglichkeit einer koordinierten Zusammenarbeit während des Festsetzungsverfahrens offen, die ihren Wert aus der Verknüpfung mit einem betriebsprüfungsbezogenen Informationsaustausch bezieht. Der Sache nach nutzen die Finanzverwaltungen damit ein Kombinationsmodell aus im engeren Sinne betriebsprüfungsbezogenen und informationsaustauschbezogenen Regelungen, die aber normativ in Tatbestand und Rechtsfolge für sich stehen; beide Regelungskreise sind rechtlich nicht miteinander verknüpft.

cc) *Joint Audits*⁴⁰⁷

(1) Grundlagen und Rechtsquellen

Eine zweite, intensivere und damit zugleich effektivere Möglichkeit grenzüberschreitender Betriebsprüfungszusammenarbeit lag in der Kombination der beiden vorstehend genannten Regelungskreise (gleichzeitige Betriebsprüfung, Informationsaustausch) mit dem Rechtsinstitut der Anwesenheit inländischer Betriebsprüfer bei ausländischen Prüfungen. Diese Kombinationsmöglichkeit wurde und wird als „Joint Audits“ bezeichnet; die Pluralform verweist dabei

406 Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen i. d. F. des Protokolls vom 27. Mai 2010 zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, BGBl. II 2015, 966.

407 Die nachfolgenden Ausführungen beruhen auf eigenen Vorarbeiten in Johannes Becker et al., Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise. Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven (2017), S. 53 ff.

auf die zwingend fortbestehende rechtliche Unterscheidung zwischen der Betriebsprüfung des einen und der Betriebsprüfung des jeweils anderen Staats. Die verfahrensrechtlichen Verzahnungen (Gleichzeitigkeit, Anwesenheit, Informationsaustausch) führen selbst dann nicht zu einer Verfahrensverschmelzung, wenn sie im Einzelfall durch sogenannte aktive Fragerechte der Betriebsprüfer des einen Staats bei ihrer Anwesenheit während der Betriebsprüfung des anderen Staats auf dem Territorium dieses anderen Staats ergänzt werden. Es handelt sich weiterhin um zwei nationale Betriebsprüfungen. Damit ergeben sich insbesondere die verfahrensrechtlichen Anforderungen, ebenso aber auch die Rechtsschutzinstrumente und ihre Zulässigkeitsvoraussetzungen jeweils primär aus dem innerstaatlichen Recht des jeweiligen Prüfungsstaats. Dieses Kombinationsmodell hat das BZSt seit rund zehn Jahren zunächst in sogenannten Pilotverfahren in Kooperation mit Landesfinanzverwaltungen (namentlich von Nordrhein-Westfalen und Bayern) erprobt; inzwischen gehört es zum festen Methodenarsenal für Auslandsprüfungen.⁴⁰⁸

In Deutschland bildet die unmittelbare Rechtsgrundlage für die Durchführung des Joint-Audits-Verfahrens das deutsche EU-AHiG, das die Vorgaben der EU-AHiRL in Deutschland umsetzen soll. In § 12 in Verbindung mit §§ 10 und 11 EU-AHiG ist das Verfahren zur Durchführung des zwischenstaatlichen Verfahrens und die Art und Weise des Austauschs der Informationen im Sinne des § 5 EU-AHiG auf deutscher Seite geregelt.

(2) Zuständigkeitsordnung

Die föderale Kompetenzordnung zeichnet sich durch eine Verflechtung von Landes- und Bundeskompetenzen auf dem Gebiet der Joint Audits aus. Das gilt bereits für die Grundentscheidung über die Beteiligung Deutschlands an Joint Audits. Die Zuständigkeit hängt – wie das Verfahren – davon ab, ob das Joint-Audit-Verfahren auf Grundlage der EU-AHiRL oder auf anderweitiger Grundlage, namentlich auf der Basis eines DBA oder der OECD-Europarats-Amtshilfekonvention, betrieben wird.

In den hier untersuchten innerunionalen Fällen kommt es innerstaatlich stets zu einer kooperativen Zuständigkeit des BZSt einerseits und der Landesfinanzbehörden andererseits. Die Zuständigkeit des BZSt als „Zentrales Verbindungsbüro“ im Sinne der §§ 12 Abs. 1, 3 Abs. 3, 3 Abs. 2 EU-AHiG erstreckt sich dabei auf die Durchleitung aller Informationen, die eine Landesfinanzbehörde mit einer ausländischen Finanzbehörde austauscht. Darüber hinaus

408 Zu ersten Erfahrungen v. a. Thomas Eisgruber, Praxiserfahrungen zu Joint Audits, DStR-Beihefter 2013, S. 89 ff.; Johannes Becker, Tagungsbericht First International Tax Audit Forum München 2014, ISR 2015, 104 (S. 106 f.); zur Funktion des BZSt in diesem Zusammenhang: Maximilian Haag/Dorothea Jehle, Bericht zum 11. Münchner Unternehmenssteuerforum: Multilaterale Betriebsprüfung – Herausforderung für die Finanzverwaltung und auch für die Unternehmen, DStR-Beihefter 2013, 79 (S. 80 f.); Andreas Oestreicher/Gerrit Kimpel/Ekkehart Reimer/Johannes Becker, Internationale Verrechnungspreise – Herausforderungen und Lösungsansätze für Familienunternehmen (2015), S. 50 ff.; Isabella Zimmerl, Joint Tax Audits, 2021, mit einer ausführlichen Auswertung v. a. für die deutsch-italienischen Pilotverfahren.

hat das BZSt aber auch Entscheidungskompetenzen. Betrachtet man allein den Wortlaut der Regelungen des EU-AHiG, sind sie allerdings asymmetrisch ausgestaltet:

Outbound-Fall: Wenn die Initiative für die Einleitung eines Joint-Audits-Verfahrens von einer deutschen Landesfinanzbehörde ausgeht, hat sie sich auf dem Dienstweg an das BZSt zu wenden, das nach § 12 Abs. 1 Satz 1 EU-AHiG nach freiem Ermessen darüber entscheidet, ob es mit dem oder den ausländischen EU-Mitgliedstaaten Joint Audits vereinbart. Übt das BZSt sein Entschließungsermessen positiv aus, nimmt es sodann den Kontakt mit dem ausländischen Zentralen Verbindungsbüro auf. Andernfalls kann das BZSt (v. a. dann, wenn es dem ersuchenden Bundesland nicht bekannte ermessensleitende Gesichtspunkte gibt, sodass sich die Ablehnung als Überraschungsentscheidung darstellt) verpflichtet sein, das Land nochmals anzuhören⁴⁰⁹; in jedem Fall muss das BZSt das Land schließlich von seiner ablehnenden Entscheidung unterrichten. Das Land hat allerdings weder einen Anspruch auf Einleitung einer zwischenstaatlichen Vereinbarung nach § 12 Abs. 1 EU-AHiG noch – mangels einer einschlägigen Schutznorm – einen wehrfähigen Anspruch auf eine ermessensfehlerfreie Entscheidung; bei der Entscheidung des BZSt über die Einleitung von Joint-Audit-Verhandlungen im Sinne des § 12 Abs. 1 Satz 1 EU-AHiG handelt es sich vielmehr nach geltendem Recht um eine rein objektivrechtliche, gerichtlich nicht überprüfbare Entscheidung im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung⁴¹⁰. Auch die Amtshilferichtlinie selbst ändert daran nichts; sowohl Art. 12 Abs. 1 EU-AHiRL als auch die ihn begleitende Ziffer 14 der Präambel der EU-AHiRL setzen eine einvernehmliche, mithin auf freiem Ermessen der Mitgliedstaaten beruhende Einleitungsentscheidung voraus.

Inbound-Fall: Geht die Initiative für die Einleitung eines Joint-Audits-Verfahrens dagegen von dem ausländischen Mitgliedstaat aus, hat Deutschland zwar wiederum keine Pflicht, sondern nur das ermessensbasierte Recht dazu, sich auf dieses Begehren einzulassen. Die Richtlinie greift insoweit aber nicht in die innerstaatliche Kompetenzordnung ein. § 12 Abs. 3 Satz 1 EU-AHiG sieht für diesen Fall keine materielle Entschließungskompetenz des BZSt vor, sondern verpflichtet dieses zur Durchleitung der ausländischen Anfrage an „die Finanzbehörde“. Es ist also die zuständige Landesfinanzbehörde, die nach dem klaren Wortlaut von § 12 Abs. 3 Satz 1 EU-AHiG darüber zu befinden hat, ob sie an der gleichzeitigen Prüfung teilnehmen wird. Diese gesetzliche Regelung schließt unseres Erachtens zugleich die Ausübung der allgemeinen, für die Auftragsverwaltung (Art. 108 Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Art. 85 Abs. 3 und Abs. 4

409 So soll der Grundsatz der Bundestreue für den Fall einer Einzelweisung nach Art. 108 Abs. 3, 85 Abs. 3 und Abs. 4 GG es gebieten, dass der Bund dem Land eine Weisung ankündigt und ihm rechtliches Gehör gewährt: BVerfGE 81, 310, 337 = NVwZ 1990, 955, 958; BVerfGE 84, 25, 33 = NVwZ 1991, 870, 871.

410 Für die Entscheidung nach § 12 Abs. 1 EU-AHiG kann daher nichts anderes gelten als für Einzelweisungen des Bundes i. R. d. Art. 108 Abs. 3, 85 Abs. 3 und Abs. 4 GG, deren Inhalt das Land grundsätzlich ebenfalls nicht mit Rechtsbehelfen überprüfen lassen kann: Joachim Suerbaum, in: Volker Epping/Christian Hillgruber (Hrsg.), Beck'scher Online-Kommentar-GG, Art. 85 Rn. 32. Eine Ausnahme ist allenfalls für – hier kaum denkbare – Fälle eines groben Verfassungsverstößes anzuerkennen (vgl. BVerfGE 81, 310, 334 = NVwZ 1990, 955, 958.)

GG) an sich typischen Weisungsbefugnis des Bundes gegenüber dem betroffenen Land aus. In dieser Lesart ist § 12 Abs. 3 Satz 1 EU-AHiG eine Kompetenzausübungsschranke, keine Kompetenzübertragung. Verfassungsrechtlich sind derartige Kompetenzausübungsschranken unbedenklich; der Gesetzgeber kann daher auch in den Fällen der Art. 108 Abs. 3, 85 Abs. 3 und Abs. 4 GG der Bundesexekutive den Einsatz der ihr an sich zustehenden Weisungsrechte abschneiden⁴¹¹. Daraus folgt, dass allein das Land darüber entscheidet, ob der ausländischen Bitte um Einleitung von Joint Audits entsprochen werden soll. Tritt eine ausländische Behörde mit der Bitte auf Einleitung von Joint Audits an das BZSt heran, kann sie dabei bereits eine aus ihrer Sicht zuständige Landesfinanzbehörde benennen; es ist aber Sache des BZSt, auf dem Dienstweg über das betroffene Land die örtlich zuständige Behörde mit dieser Bitte zu befassen. Sobald das Land seine Entscheidung getroffen hat, teilt es sie dem BZSt mit; Ablehnungen sind zu begründen. Das BZSt hat diese Entscheidung seinerseits – als deutsche Position – an den ausländischen Mitgliedstaat zu übermitteln.

Praktisch wird diese Asymmetrie bei der kompetenziellen Zuordnung des Entschließungsermessens (über das Ob von Joint Audits) aber ersichtlich nicht relevant. Die föderale Zusammenarbeit ist – im Wissen von Bund und Land über ihre verfassungsmäßigen und gesetzlichen Kompetenzen – von dem Bestreben beider Ebenen um einvernehmliche Entscheidungen geprägt. Mit Blick auf den – auch grenzüberschreitende Sachverhalte nicht aussparenden – Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 AO) und die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs (Art. 3 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG) wird sich im Regelfall keine föderale Ebene der Bitte der anderen Ebene um Einleitung von Joint Audits widersetzen.

Soweit sowohl **innerbundesstaatlich** als auch in dem bilateralen Verhältnis zu dem anderen EU-Staat die Entscheidungen zugunsten der Einleitung von Joint Audits gefallen sind, koordiniert für Deutschland das BZSt in Abstimmung mit der jeweils zuständigen Landesbehörde die konkrete Abwicklung der Prüfung. Es kann diese Befugnisse auf die jeweils zuständige oberste Landesfinanzbehörde delegieren (§ 3 Abs. 2 EU-AHiG).

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

⁴¹¹ Zu den Ingerenzbefugnissen des Bundes im Rahmen von Art. 85 GG insgesamt Joachim Suerbaum, in: Volker Epping/Christian Hillgruber (Hrsg.), Beck'scher Online Kommentar-GG, Art. 85 Rn. S. 24 ff.

In der Verwaltungspraxis der Länder ergeben sich dabei erhebliche innerföderale Unterschiede. Während vielerorts der klassische Behördenaufbau gepflegt wird, hat der Freistaat Bayern ein bei dem Bayerischen Staatsministerium der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat angesiedeltes Internationales Steuerzentrum (IStZ) geschaffen⁴¹², das für das Land die Aufgaben einer zentralen Informationsstelle wahrnimmt und daher alle von bayerischen Finanzbehörden angeregten Anfragen an das BZSt weiterleitet und – speziell für den Bereich von Joint Audits – die Durchführung gemeinsamer Prüfungen organisatorisch begleitet.⁴¹³

(3) Voraussetzungen für die Einleitung eines Joint-Audits-Verfahrens

Gemäß § 12 EU-AHiG können sowohl die deutschen als auch die jeweils zuständigen ausländischen Finanzbehörden einander die gleichzeitige Prüfung eines oder mehrerer Steuerpflichtiger vorschlagen, um Doppelbesteuerung oder -belastungen zu verhindern. In den betrachteten Pilotfällen dienten die Joint Audits vor allem dem Ziel einer übereinstimmenden Abgrenzung der Gewinne bei verbundenen Unternehmen⁴¹⁴. Daneben haben Joint Audits ihre Berechtigung aber auch bei der Klärung aller anderen Problemlagen bei der Anwendung innerstaatlicher, unionaler oder abkommensrechtlicher Regeln auf grenzüberschreitende Sachverhalte. Von großer Bedeutung könnten im Verhältnis zu Italien daher auch die gemeinsame Klärung der Existenz von Betriebsstätten (Art. 5 OECD-MA, Art. 5 dVG), die Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA, Art. 7 Abs. 2 dVG), die Einkunftsqualifikation (Art. 6-21 OECD-MA, Art. 6-20 dVG) oder die Dauer der Entsendung von Mitarbeitern (Art. 15 Abs. 2 OECD-MA, Art. 14 Abs. 2 dVG) sein.

In allen diesen Fällen sind Joint Audits ein tauglicher Lösungsmechanismus zur Beseitigung von Konflikten. Speziell in Verrechnungspreisfragen wird den Finanzbehörden über den Informationsaustausch nach § 1 EU-AHiG hinaus die Möglichkeit eröffnet, durch eine aktiv abgestimmte Festsetzung des jeweiligen Verrechnungspreises eine Doppelbesteuerung effektiv zu vermeiden beziehungsweise zu beseitigen. Die Einleitung des Joint-Audits-Verfahrens geschieht auf Betreiben der Steuerverwaltung eines der beiden beteiligten Staaten. Ein Antragsrecht des Steuerpflichtigen besteht zumindest in Deutschland nicht. Der Steuerpflichtige ist vor Einleitung des Verfahrens grundsätzlich anzuhören. Als Unterfall der Amtshilfe unterliegen Joint Audits den Anforderungen des § 117 AO. Hiernach ist der Beteiligte nach § 117 Abs. 4

Joint Audits sind ein tauglicher Lösungsmechanismus für Konfliktfälle.

412 Detailliert Eva Oertel/Michael Merx/Ellen Reimann, Das Internationale Steuerzentrum – Eine Plattform für effiziente internationale Verwaltungszusammenarbeit, ISR 2015, S. 153 ff.

413 Zu praktischen Problemen und ersten Erfahrungen im Bereich der Zusammenarbeit zwischen BZSt und den bayerischen Prüfern, aber auch den ausländischen Finanzbehörden Thomas Eisgruber, Praxiserfahrungen zu Joint Audits, DStR-Beihefter 2013, S. 89 ff.; Johannes Becker, Tagungsbericht First International Tax Audit Forum München 2014, ISR 2015, 104 (S. 106 f.); zur Funktion des BZSt in diesem Zusammenhang, Maximilian Haag/Dorothea Jehle, Bericht zum 11. Münchner Unternehmenssteuerforum: Multilaterale Betriebsprüfung – Herausforderung für die Finanzverwaltung und auch für die Unternehmen, DStR-Beihefter 2013, 79 (S. 80 f.).

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

S. 2 AO anzuhören.⁴¹⁵ § 12 Abs. 5 EU-AHiG geht hierüber hinaus und lässt den Verzicht auf eine Anhörung auch dann zu, wenn andernfalls der Prüfungserfolg gefährdet werden würde. *Telos* dieser Abweichung von den allgemeinen Vorschriften der AO ist die Ermöglichung eines Koordinierungsprozesses der beteiligten Verwaltungen zur Feststellung der Eignung des Falles für Joint Audits.⁴¹⁶ Dabei wären Anhörungs- und Mitteilungsrechte des Steuerpflichtigen durchaus hinderlich. Gleichwohl ist die Anhörung alsbald nachzuholen.

(4) Durchführung klassischer Joint Audits

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

Praktischer Ablauf. Nach dem Abschluss einer Vereinbarung zwischen dem BZSt und der im Ausland zuständigen Behörde, die den jeweiligen Sachverhalt und den zeitlichen und sachlichen Umfang des Joint-Audits-Verfahrens bestimmt, beginnt die gleichzeitige Prüfung durch die beteiligte in- und ausländische Finanzbehörde. Bei der gleichzeitigen Prüfung besteht für die jeweiligen Finanzbeamten die Möglichkeit, an der Prüfung im jeweils anderen Staat teilzunehmen (§§ 10, 11 EU-AHiG). Gleichwohl handelt es sich nicht um eine gemeinsame Prüfung der beiden Finanzbehörden, bei der die Beamten im Ausland mit Hoheits- und/oder Ermittlungsbefugnissen ausgestattet wären.⁴¹⁷ Vielmehr steht der Austausch von Informationen, die für die Besteuerung in den beteiligten Staaten relevant sind, im Vordergrund.⁴¹⁸ Dabei ist zu beachten, dass die beteiligten Prüfer vom BZSt für den jeweiligen Einzelfall als zuständige Behörde für den internationalen steuerlichen Informationsaustausch benannt werden.⁴¹⁹

Abschluss der Joint Audits. Primär dient der Informationsaustausch zwischen den Betriebsprüfern der jeweiligen Staaten der Ermittlung eines gemeinsamen Verständnisses des zugrunde liegenden Sachverhalts. Gleichwohl wird auch ein gemeinsames Ergebnis zur Behandlung des

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

416 Klaus-Dieter Drüen, Rechtsrahmen und Rechtsfragen der multilateralen Betriebsprüfung, DStR-Beihefter 2013, S. 82 ff.

417 So auch Klaus-Dieter Drüen, Rechtsrahmen und Rechtsfragen der multilateralen Betriebsprüfung, DStR-Beihefter 2013, S. 82 ff. (86).

418 Gesetzesbegründung zu § 12 Abs. 5 EU-AHiG – BT-Drs. 17/10000, S. 49; Klaus-Dieter Drüen, Rechtsrahmen und Rechtsfragen der multilateralen Betriebsprüfung, DStR-Beihefter 2013, S. 82 ff. (86).

419 Ernst Czakert, Der internationale Informationsaustausch und die grenzüberschreitende Kooperation der Steuerverwaltung, IStR 2013, S. 596 ff. (600).

jeweiligen Sachverhalts angestrebt.⁴²⁰ Wird dieses Ergebnis gefunden, wird in der Praxis eine sogenannte Prüfungsvereinbarung getroffen. In dieser werden die Ergebnisse festgehalten und die beteiligten Finanzbehörden erlassen vereinbarungskonforme Steuerbescheide. Der Steuerpflichtige hat hierauf jedoch keinen einklagbaren Anspruch, was die Einigung im Joint-Audits-Verfahren von der in einem Verständigungsverfahren unterscheidet.⁴²¹

Probleme treten dann auf, wenn die an den Sachverhalt geknüpften Rechtsfolgen im Ergebnis zu einer widerstreitenden Besteuerung führen, sodass im Ergebnis eine Doppelbesteuerung oder jedenfalls eine wirtschaftliche Doppelbelastung eintritt. In einem solchen Fall ist ein Abschluss der Joint Audits nur möglich, wenn eine Verständigung gefunden wird. Verständigungsverfahren (Art. 25 Abs. 1 und Abs. 3 OECD-MA, Art. 24 Abs. 1 und Abs. 3 dVG) unterliegen aber eigenen Zuständigkeitsregeln und besonderen Verfahrensanforderungen. Die Betriebsprüfer sind indes weiterhin an ihr innerstaatliches Recht und insbesondere auch das behördliche Innenrecht mit seinen innerbehördlichen Zuständigkeitsabgrenzungen, den amtlichen Vorgaben zur Auslegung des/der jeweiligen DBA und zur Kontrolle aller Verrechnungspreise gebunden. Insbesondere ist ihnen nicht die Ausübung der Befugnisse der „zuständigen Behörde“ im Sinne des Art. 3 Abs. 1 lit. f OECD-MA, Art. 3 Abs. 1 Nr. 8 dVG gestattet. Daher können sie nicht ohne Weiteres während der Prüfung aus dem Modus der Tatsachenfeststellung in den Modus von Verständigungsverhandlungen übergehen und auf diese Weise von dem regulären innerstaatlichen Entscheidungsprogramm abweichen.⁴²²

Die Prüfungspraxis hat hierfür allerdings inzwischen pragmatische Lösungen entwickelt. So können die Betriebsprüfer das bestehende Problem dem Steuerpflichtigen mitteilen, der dann ad hoc – offen oder konkludent – einen Antrag auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens beim BZSt stellen kann. Auf dieser Grundlage wird „auf dem kurzen Dienstweg“ und unter Beteiligung der Bundesbetriebsprüfer zwischen den beiden Staaten nach einer Verhandlungslösung gesucht. Wo sie nicht den formalen Vorgaben eines Verständigungsverfahrens über die Auslegung der Art. 7 Abs. 2, 9 Abs. 1 OECD-MA (\approx dVG) auf Obersatzebene entspricht, kommen alternative Tatsachenfeststellungen in Betracht, die im Ergebnis – dann auf der Untersatzebene – zu einer Vermeidung der Doppelbesteuerung beziehungsweise –belastung führen.

420 Ernst Czakert, Der internationale Informationsaustausch und die grenzüberschreitende Kooperation der Steuerverwaltung, IStR 2013, S. 596 ff. (600).

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

422 Vgl. zu diesem Problem v. a. Ernst Czakert, Der internationale Informationsaustausch und die grenzüberschreitende Kooperation der Steuerverwaltung, IStR 2013, S. 596 ff. (600).

(5) Verfahrensverschmelzung als Fortentwicklung

Durch eine Novelle der EU-Amtshilferichtlinie, die sogenannte DAC 7⁴²³, ist die EU-Amtshilferichtlinie 2021 um die Definition des Ausdrucks „gemeinsame Prüfung“ (im Singular) ergänzt worden.⁴²⁴ Er „bezeichnet behördliche Ermittlungen, die gemeinsam von den zuständigen Behörden von zwei oder mehr Mitgliedstaaten und in Bezug auf eine oder mehrere Personen von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse für die zuständigen Behörden dieser Mitgliedstaaten durchgeführt werden.“ In einem ebenfalls neuen Art. 12a EU-AHiRL werden die einzelnen Bestimmungen zur Durchführung derartiger gemeinsamer Prüfungen in die Amtshilferichtlinie integriert. Diese Regelungen sind bislang noch nicht in deutsches Recht umgesetzt worden.⁴²⁵

(6) Informationsaustausch und Rechtsschutz

Informationsaustausch und Steuergeheimnis. Im Rahmen der Joint Audits kommt es zu einem umfassenden, quantitativ weit über dem Normalniveau der §§ 117 ff. AO, 10 f. EU-AHiG und Art. 26 OECD-MA angesiedelten Austausch von Steuerdaten zwischen den Finanzbehörden der beteiligten Staaten. Dabei stellen sich umfangreiche Probleme der Datensicherheit und des Schutzes des Steuergeheimnisses (§ 30 AO). Nach § 30 Abs. 4 AO ist eine Veröffentlichung beziehungsweise eine Weitergabe von Daten immer dann zulässig, wenn dies gesetzlich vorgeschrieben ist. Eine derartige Möglichkeit zur Weitergabe von Daten sieht § 117 AO vor, der es der deutschen Verwaltung erlaubt, im Rahmen des zwischenstaatlichen Informationsaustauschs Daten weiterzugeben, sofern die Einhaltung des Steuergeheimnisses im anderen Staat sichergestellt ist.⁴²⁶ Für Joint Audits sichern Art. 16 Abs. 1 und Art. 17 Abs. 4 EU-AHiRL das Steuergeheimnis. Hieran sind alle Staaten gebunden. Sie sind verpflichtet, Informationen geheim zu halten und insbesondere Geschäfts- und Berufsgeheimnisse zu wahren.⁴²⁷ Unter Wahrung dieser Vorgaben ist die Weitergabe personenbezogener Steuerdaten aus deutscher Sicht auch in Joint Audits zulässig. Problematisch bleibt aber darüber hinaus die sichere Übertragung von Daten an die ausländischen Behörden. Insoweit trifft die deutsche Finanzverwaltung eine Fürsorgepflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen, die sich insbesondere darauf erstreckt, die Daten des Steuerpflichtigen vor unerlaubtem Zugriff von Dritten zu schützen. Für Zwecke der innerunionalen Joint Audits erfüllt die CCN/CSI-Plattform diese Anforderungen.

Rechtsschutz gegen Maßnahmen der ausländischen Verwaltung auf inländischem Hoheitsgebiet. Die gerichtliche Kontrolle des Verwaltungshandelns obliegt stets allein dem Staat,

423 Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, ABl. EU L 104/1 v. 25. März 2021.

424 Art. 3 Nr. 26 AHiRL i. d. F. der DAC 7 (oben Fn. 422).

425 Dazu unten S. 175 unter D.IV.2.e).

426 Klaus-Dieter Drüen, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung (2015), § 30 AO, Rn. 160.

427 Klaus-Dieter Drüen, Rechtsrahmen und Rechtsfragen der multilateralen Betriebsprüfung, DStR-Beihefter 2013, 82 ff. (86).

dessen Amtsträger in einer Weise gehandelt haben, die diesem Staat zuzurechnen ist. Dadurch ist gewährleistet, dass die der deutschen Staatsgewalt zuzurechnenden exekutiven Hoheitsakte nur von deutschen Gerichten überprüft werden können und ausländische Gerichte keine Jurisdiktion über die Bundesrepublik Deutschland und ihre Untergliederungen erlangen.⁴²⁸

Die Gerichte welchen Staates international zuständig sind, hängt demgegenüber nicht von dem Ort der Ausübung von Hoheitsgewalt ab. Hoheitsakte, die ein deutscher Beamter vornimmt, verlieren dadurch, dass sie *out of area* geschehen oder sich *out of area* auswirken, grundsätzlich nicht ihren Charakter als Akte der Ausübung inländischer (deutscher) Staatsgewalt. Sieht man von den Beleihungsfällen⁴²⁹ ab, bleiben deshalb stets und ausschließlich deutsche Rechtsbehelfsstellen und Gerichte für den Rechtsschutz gegen Maßnahmen deutscher Hoheitsträger zuständig. Hier hat der Steuerpflichtige insbesondere kein Wahlrecht, ob er (i. S. e. *forum shopping*) Maßnahmen im Rahmen von Joint Audits vor in- oder ausländischen Gerichten angreift.

dd) Veranlagende Betriebsprüfung

Grundsätzlich ist die Betriebsprüfung – wie gesehen⁴³⁰ – auf die rezeptive Tätigkeit der reinen Sachverhaltsermittlung beschränkt. Ausnahmsweise können ihr aber auch zusätzliche Aufgaben und Befugnisse zuwachsen. Nach § 195 Satz 3 AO können die Veranlagungsstellen den Betriebsprüfungsstellen die Befugnis zur Veranlagung (Steuerfestsetzung) und/oder zur Abgabe verbindlicher Zusagen (§§ 204 bis 207 AO) übertragen. In diesen Sonderfällen, die gegenwärtig selten, perspektivisch aber gerade für Verrechnungspreisprüfungen von großer Bedeutung sind, wird die Betriebsprüfung gleichsam zu einem „Finanzamt im Kleinen“ und erhält namentlich Kompetenzen zu einer Rechtsanwendung jenseits der bloßen Sachverhaltsfeststellung. Für die oben genannten grenzüberschreitenden Verfahren ist dabei insbesondere an – unter Umständen gegenständlich zu beschränkende – Verständigungskompetenzen in Vorbereitung oder sogar Ausübung der Befugnisse nach Art. 25 Abs. 1 und Abs. 3 OECD-MA, Art. 24 Abs. 1 und Abs. 3 dVIG zu denken.

428 Das schließt – weniger in der bisherigen Praxis als im theoretischen Potenzial – allerdings nicht aus, dass ein Staat Beamte eines anderen Staates mit der Ausübung von Hoheitsgewalt beleiht. Das allgemeine Völkerrecht steht derartigen Beleihungen nicht entgegen, wenn beide Staaten sich darüber einig sind. Verfassungsrechtlich gilt für diese Beleihung letztlich dasselbe wie für die Beleihung (in- oder ausländischer) Privatpersonen: Die Beleihung gliedert den beliehene ausländischen Beamten faktisch in das System der Ausübung inländischer Hoheitsgewalt ein. Das Verwaltungshandeln des Beliehenen wird dem inländischen (beleihenden) Verwaltungsträger materiell zugerechnet, ist an die Vorgaben des inländischen Verfahrensrechts gebunden und unterliegt auch dem regulären inländischen (innerstaatlichen) Rechtsschutz.

429 Oben Fn. 427.

430 Oben S. 119 unter D.I.3.

e) Tatsächliche Verständigung

Nicht formal,⁴³¹ aber praktisch stark verknüpft mit der Außenprüfung ist das Instrument der tatsächlichen Verständigung. Sie dient in der Außenprüfung regelmäßig dazu, die Ergebnisse der Schlussbesprechung festzuhalten.⁴³²

Dieses *praeter legem* entwickelte Rechtsinstitut findet nach umstrittener Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung seine Grundlage im Grundsatz von Treu und Glauben.⁴³³ Einmal abgeschlossen, bindet sie die Finanzverwaltung und den Steuerpflichtigen. Ihre Anwendung ist praktisch im BMF-Schreiben vom 30.07.2008 beschrieben.⁴³⁴

Die tatsächliche Verständigung beschränkt sich in ihrem Anwendungsbereich auf vergangene Sachverhalte, deren Ermittlung erschwert und nur mit unverhältnismäßigem Aufwand oder gar nicht möglich ist.⁴³⁵ Rechtsfragen dürfen nicht Gegenstand der *tatsächlichen* Verständigung sein. Ihre Antworten ergeben sich aus dem Gesetz und können der Gleich- und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung wegen nicht durch eine konsensuelle Vereinbarung gefunden werden.

Eine klare Abtrennung von Sachverhalt und Rechtsfragen lässt sich nicht durchgehend aufrechterhalten. Zulässig sind daher Verständigungen, die auch Rechtsfragen betreffen, solange diese eng mit den Verständigungstatsachen verknüpft sind.⁴³⁶ So können Fragen der Angemessenheit von Verrechnungspreisen Gegenstand einer Verständigung sein.⁴³⁷ Praktisch werden tatsächliche Verständigungen häufig im Rahmen und zum Abschluss der Außenprüfung genutzt.⁴³⁸

II. Deskriptive Analyse

1. Dauer und Zeitnähe der Betriebsprüfung

Bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen Betrieb unterhalten, sind Außenprüfungen zulässig. Im Jahr 2019 wurden 2,2 Prozent der Betriebe geprüft, die in der Betriebskartei der Finanzämter erfasst sind.⁴³⁹ Für Zwecke der Außenprüfung werden die Betriebe in Größenklassen unterteilt. Danach sind „Großbetriebe“ diejenigen Betriebe, die sich im gewerblichen Bereich

431 Die tatsächliche Verständigung kann in jeder Phase des Besteuerungsverfahrens zur Anwendung gelangen, Jan Hahlweg, in: Ulrich Koenig AO, 4. Aufl. (2021), § 88 Rn. 49.

432 Roman Seer, in: Klaus Tipke/ Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO, Loseblatt (2021), § 201 AO, Rn. 12.

433 BFH v. 11.12. 1984 — VIII R 131/76 —, BStBl 1985 II S. 354, BMF v. 30.07.2008 - IV A 3 - S 0223/07/10002 BStBl. 2008 I S. 831 m. w. N.

434 AEAO zu § 88 AO, Tz. 1; BMF-Schreiben v. 30.7.2008, IV A 3 – S 0223/07/10002, BStBl. 2008 I, 831.

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

436 Roman Seer, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO, Vor § 118 AO Rn. 11 m. w. N.

437 Zur Angemessenheit bei vGA: BFH v. 13.08.1997- I R 12/97.

438 Dazu sogleich S. 146 unter D.II.4.

439 Monatsbericht des BMF, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2019, Oktober 2020, S. 34.

je nach Betriebsart durch Umsatzerlöse in Höhe von mindestens 5,2 Millionen Euro oder einen steuerlichen Gewinn in Höhe von mindestens 300.000 Euro auszeichnen.⁴⁴⁰ Die im Rahmen dieser Studie befragten Unternehmen gehören dieser Kategorie an. Statistisch gesehen unterlagen im Jahr 2019 20,3 Prozent dieser großen Betriebe der Außenprüfung. Dabei muss man sehen, dass ein Prüfungszeitraum mehrere Jahre umfasst, Großbetriebe anschlussgeprüft sein sollen⁴⁴¹ und die Betriebsprüfung damit in großen Unternehmen praktisch alle Veranlagungszeiträume umfasst. Das statistische Mehrergebnis der Betriebsprüfung in den Jahren 2015 bis 2019 betrug für den Bereich der Körperschaftsteuer zwischen 2,6 und 4,5 Milliarden Euro.⁴⁴² Dies lässt sich zwar nicht unmittelbar mit den haushaltswirksamen Steuereinnahmen aus der Körperschaftsteuer im Betrachtungszeitraum vergleichen, eine Gegenüberstellung der Summen im Fünfjahreszeitraum zeigt aber, dass dieses Mehrergebnis mehr als zwölf Prozent des Steueraufkommens ausmacht.⁴⁴³ Einer anderen Studie zufolge resultierte im Jahr 2018 die Hälfte der ertragsteuerlichen Mehrbelastungen aus Verrechnungspreisthemen.⁴⁴⁴

Das Verfahrensrecht der deutschen Abgabenordnung beruht im Festsetzungsverfahren auf dem Vollprüfungsgrundsatz und dem Verifikationsprinzip. Die Prüfung folgt der Festsetzung, die in Deutschland bei anschlussgeprüften Unternehmen in aller Regel unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgt, in einem zeitlichen Abstand, der bei den befragten Unternehmen bis zu 15 Jahre⁴⁴⁵ beträgt, was auch durch die Praxis begünstigt wird, dass Außenprüfungen mitunter erst kurz vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist in Gang gesetzt werden, um zu vermeiden, dass ein Vorbehalt der Nachprüfung verjährt.⁴⁴⁶ Die mittlere Bandbreite liegt bei diesen Unternehmen auf den Veranlagungszeiträumen 2012 bis 2018.⁴⁴⁷ Das Ergebnis dieser Beobachtungen deckt sich im Wesentlichen mit der Statistik für das Bundesgebiet, wonach das durchschnittliche Prüfungsende erst 7,3 Jahre (ältester geprüfter Veranlagungszeitraum) oder 4,8 Jahre (jüngster geprüfter Veranlagungszeitraum) nach Ablauf des Veranlagungszeitraums liegt.⁴⁴⁸

Das durchschnittliche Prüfungsende liegt erst 4,8 bis 7,3 Jahre nach Ablauf des Veranlagungszeitraums.

440 Monatsbericht des BMF, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2019, Oktober 2020, S. 35.

441 Monatsbericht des BMF, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2019, Oktober 2020, S. 36.

442 Monatsbericht des BMF, Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2019, Oktober 2020, S. 38.

443 Statistisches Bundesamt, Steuereinnahmen aus der Körperschaftsteuer in Deutschland von 2007 bis 2020 (in Mrd. Euro), 2021.

444 PwC, Betriebsprüfung 2018. Studie zur Praxis der Betriebsprüfung in Deutschland, 2018, S. 24; diese Studie dokumentiert ferner, dass die zusätzlichen Belastungen aus der Betriebsprüfung bei Betrieben mit Umsatzerlösen größer 500.000 bis eine Mio. Euro mit zunehmender Unternehmensgröße abnehmen. Sie betragen bei Unternehmen mit Umsätzen über 25 Mio. Euro circa ein Prozent der Ertragsteuerbelastung. Offensichtlich nimmt die steuerliche Compliance mit der Unternehmensgröße zu. Alle an dieser Studie beteiligten Unternehmen weisen Umsatzerlöse über 50 Mio. Euro aus.

445 U1, Abs. 51, 70; bestätigt durch V3, Abs. 201 („12 bis 16 Jahre“).

446 B1, Abs. 56; V1, Abs. 60.

447 U4, Abs. 64, 80; U9, Abs. 20; U10, Abs. 85; U12, Abs. 87; U14, Abs. 119; U17, Abs. 15; U21, Abs. 50; U22, Abs. 47; U23, Abs. 15; U24, Abs. 100; U25, Abs. 150; U26, Abs. 54; U27, Abs. 123; ein verwaltungsseitiger Mitarbeiter bestätigt, dass die Zeiträume ab 2017 noch wenig erfasst sind: V2, Abs. 87.

448 Im internationalen Vergleich belegt Deutschland damit den letzten Platz. IFA Bayer, Live-Webinar 23.06.2020.

Dieser relativ große Versatz in zeitlicher Hinsicht bringt Probleme beim Nachweis und im Hinblick auf den Informationsstand mit sich. Die Prüfung weit zurückliegender Veranlagungszeiträume erschwert Unternehmen die Beantwortung vertiefender Prüfungsanfragen. Wesentlicher Grund ist für die befragten Unternehmen die Bereitstellung von Daten aufgrund von System- und Mitarbeiterwechseln,⁴⁴⁹ erst später relevant gewordener Aspekte⁴⁵⁰ und der Konzeption des Datenmanagements.⁴⁵¹ Daneben weisen die Unternehmen darauf hin, dass die Betriebsprüfer, wenn sie Jahre später in das Unternehmen kommen und die zu prüfenden Sachverhalte aus der Perspektive zum Zeitpunkt ihrer Prüfungshandlungen beurteilen, in der Lage sind, sowohl die Rechtsentwicklung (Urteile der Finanzgerichtsbarkeit, Gesetze, Verordnungen und Verwaltungsanweisungen) als auch die tatsächliche Entwicklung des geprüften Unternehmens bei der Beurteilung zu berücksichtigen,⁴⁵² wenngleich (in Bezug auf den engen Bereich der Fremdvergleichsanalysen) vonseiten der befragten Verwaltungsmitarbeiter betont wird, dass, sofern verfügbar, für Margenvergleiche versionsgleiche Datenbanken zur Anwendung gebracht werden.⁴⁵³ Die späte Intervention führt aber auch dazu, dass sich Korrekturen notwendigerweise auf eine große Anzahl Jahre erstrecken können,⁴⁵⁴ die Unsicherheit erst spät beseitigt wird, zahlreiche Erklärungen angepasst werden müssen und gegebenenfalls hohe Nachzahlungszinsen ausgelöst werden. Ein Unternehmen gewinnt der Prüfung den positiven Aspekt ab, dass das Feedback der Prüfer künftige Dokumentationen verbessern kann.⁴⁵⁵ Und natürlich können die Rechts- und tatsächliche Entwicklung für das Unternehmen auch günstig ausfallen.⁴⁵⁶

In Deutschland kann die Finanzbehörde die zu prüfenden Steuerpflichtigen unter besonderen Voraussetzungen für eine zeitnahe Betriebsprüfung auswählen (§ 4a BpO). Eine Prüfung ist zeitnah, wenn sie einen oder mehrere gegenwartsnahe Veranlagungszeiträume umfasst. Die Auswahl der Unternehmen, die eine zeitnahe Betriebsprüfung beantragen, wird in Deutschland in den Bundesländern unterschiedlich gehandhabt. Für Nordrhein-Westfalen eignen sich zum Beispiel Betriebe, die sich in der Vergangenheit steuerloyal gezeigt haben.⁴⁵⁷ Von

Ein Großteil der befragten Unternehmen wünscht sich eine zeitnähere Betriebsprüfung oder kürzere Prüfungsdauern.

449 U3, Abs. 39; U4, Abs. 64; U5, Abs. 10, 15; U9, Abs. 20; U12, Abs. 87, 93; U15, Abs. 53, 107; U20, Abs. 55; U21, Abs. 50; U22, Abs. 47; U26, Abs. 10; U28, Abs. 104, 108; B2, Abs. 9.

450 U21, Abs. 15.

451 U9, Abs. 20; U12, Abs. 87, 93.

452 U4, Abs. 100; U5, Abs. 15; U9, Abs. 69; U10, Abs. 87, 89; U11, Abs. 45; U15, Abs. 51; B2, Abs. 9; verwaltungsseitig wird in Bezug auf die Rechtsentwicklung darauf hingewiesen, dass die Entwicklung der Rechtsprechung zwingend zu berücksichtigen ist: V6, Abs. 118; V7, Abs. 73; V9, Abs. 41.

453 V2, Abs. 109; V7, Abs. 29.

454 U1, Abs. 70.

455 U25, Abs. 31, 33, 35.

456 U10, Abs. 87, 89.

457 Finanzministerium Nordrhein-Westfalen, Erlass vom 1.9.2012 – S0401-10-V A 5; Oberfinanzdirektion Niedersachsen, Zeitnahe Betriebsprüfung durch die Finanzämter für Großbetriebsprüfung in Niedersachsen, Informationsschrift (2015), www.ofd.niedersachsen.de, Zugriff: 30.09.2021; zu diesem Themenkomplex, Klaus-Dieter Drüen, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, ifst-Schrift 469 (2011); wird in zwei anderen Bundesländern ähnlich gelebt: V3, Abs. 210; B6, Abs. 82.

den Unternehmen, die im Rahmen dieser Studie befragt wurden, hat nur ein kleiner Teil Erfahrungen mit der zeitnahen oder beschleunigten Betriebsprüfung.⁴⁵⁸ Gleichwohl äußert ein Großteil der Unternehmen den Wunsch nach mehr Zeitnähe in der Betriebsprüfung⁴⁵⁹ oder unterstützt aktiv eine kürzere Prüfungsdauer („beschleunigte“ Betriebsprüfung)⁴⁶⁰ oder die Ausdehnung der Betriebsprüfungszeiträume, um eine zeitnähere Prüfung zu erreichen;⁴⁶¹ aufseiten der Finanzverwaltung wird mit Schwerpunktsetzungen agiert.⁴⁶² Die Gründe dafür sind rechtlicher und tatsächlicher Art; eine zeitnahe Betriebsprüfung reduziert den Aufwand zur Beschaffung von Informationen,⁴⁶³ vermindert die „Kraft der späten Erkenntnis“⁴⁶⁴ und verbessert die Chance auf korrespondierende Berichtigung im Ausland, wenn im Ausland die Bescheide früher bestandskräftig werden.⁴⁶⁵ Allerdings dürfen Prüfungszeiträume auf Anweisung nicht geschlossen werden, weil zum Beispiel BMF-Schreiben oder Urteile erwartet werden.⁴⁶⁶ Die zeitnahe Prüfung hat aber die Nachteile, dass sich die Belastung für Unternehmen durch eine Betriebsprüfung erhöht⁴⁶⁷ und vorteilhafte Rechtsentwicklungen nicht berücksichtigt werden können.⁴⁶⁸

2. Untersuchungsgrundsatz

Im Rahmen der Betriebsprüfung sind die Prüfer weitgehend frei zu entscheiden, welche Informationen sie in Bezug auf einen zu prüfenden Sachverhalt anfordern; sie bestimmen dabei auch den Detaillierungsgrad. Dies ergibt sich aus dem Verifikationsprinzip, hat aber zur Folge, dass Daten, da sie nicht vorgehalten werden, im Zweifel nicht beschafft werden können,⁴⁶⁹ die Anzahl und Tiefe der Fragen von der subjektiven Kenntnis und Risikoeinstellung der Prüfer bestimmt werden und sich Unternehmen gelegentlich die Frage stellen, zu welchen Zwecken eine Information erbeten wird. Auf den Meinungsunterschied zum Zweck der Dokumentation wurde bereits hingewiesen; ihr begrenzter Umfang hat aber zur Folge, dass dieser Bericht den Anforderungen der Prüfer in aller Regel nicht genügt, wenn es auch positive Beispiele gibt.⁴⁷⁰ Für sie ist die Dokumentation ein Ausgangspunkt, der um weitere zu erfragende Einzelheiten

In Bezug auf die Fach- und Entscheidungskompetenz der Betriebsprüfer sind die Erfahrungen der Unternehmen heterogen.

458 U8, Abs. 166; U9, Abs. 20; U17, Abs. 15; U24, Abs. 70.

459 U2, Abs. 90, 149; U15, Abs. 53; U20, Abs. 57; U21, Abs. 50; U26, Abs. 56; B1, Abs. 29, B2, Abs. 9; B3, Abs. 59; B6, Abs. 26; so auch: V6, Abs. 66.

460 U1, Abs. 89; U2, Abs. 90; U3, Abs. 42; U5, Abs. 10; U6, Abs. 90; U7, Abs. 58; anders: U16, Abs. 113.

461 U4, Abs. 80; anders: U7, Abs. 58; U13, Abs. 66.

462 V2, Abs. 208.

463 U17, Abs. 15; U20, Abs. 61; U24, Abs. 72.

464 U11, Abs. 45; U21, Abs. 50.

465 B1, Abs. 29.

466 V3, Abs. 201.

467 U4, Abs. 80; U7, Abs. 58; so auch: V5, Abs. 106; V9, Abs. 57.

468 U17, Abs. 15.

469 U1, Abs. 63; U3, Abs. 17, 26, 51; U9, Abs. 20; U10, Abs. 96; U23, Abs. 86, 91; U25, Abs. 89; relativierend: B6, Abs. 36 mit Hinweis auf produktbezogene Ertragsrechnungen.

470 U9, Abs. 14, 18; U26, Abs. 8.

ergänzt werden muss.⁴⁷¹ Der länderbezogene Bericht, dessen Sinn von einigen befragten Unternehmen stark bezweifelt wird,⁴⁷² hat in die Prüfung bisher keinen Einzug gehalten.⁴⁷³ In Bezug auf die Fach- und Entscheidungskompetenz der Betriebsprüfer sind die Erfahrungen der Unternehmen heterogen und unterscheiden sich hinsichtlich der institutionellen Zuständigkeit (Bundes-, Landes- oder lokale Prüfer),⁴⁷⁴ Erfahrung, Fremdsprachenkenntnisse, Branchenkenntnisse und des ökonomischen Sachverstands. Generell werden Bundesprüfern eine höhere Kompetenz⁴⁷⁵ und Branchenkenntnisse⁴⁷⁶ zugeschrieben, die allerdings häufig mit zielgerichtetem Vorgehen und reduzierter Kompromissbereitschaft gepaart sind. Lokalen Prüfern wird eine bessere Kenntnis des Unternehmens bescheinigt.⁴⁷⁷ Der Sachverstand für unternehmerische Zusammenhänge⁴⁷⁸ und Fremdsprachenkenntnisse⁴⁷⁹ erscheinen, wohl auch im Hinblick auf die geringe Durchlässigkeit der Karrierewege,⁴⁸⁰ nicht ausreichend ausgeprägt. Fehlende Erfahrung wird nicht einheitlich kompensiert.⁴⁸¹ Sie drückt sich sowohl in zeitaufwendigen Prüfungshandlungen, hohen Prüfungsfeststellungen als auch gelegentlich forschendem Auftreten aus,⁴⁸² wird aber durch Schulungen und hinzuzuziehende Experten abgebaut.⁴⁸³

Was für die unterschiedlich wahrgenommene Kompetenz der Betriebsprüfer gilt, zeigt sich in den Augen der befragten Unternehmen auch in der Art und Weise, in der Betriebsprüfer ihren Ermittlungspflichten nachkommen. Häufige Beobachtungen sind hohe, oft überzogene Informationsanforderungen im Rahmen der Betriebsprüfung,⁴⁸⁴ die sich in Deutschland grundsätzlich am Beleg orientiert, ein unterschiedliches Vorgehen von Bundes-, Landes- und lokalen Prüfern, kein einheitlicher Umgang mit Fremdvergleichsstudien⁴⁸⁵ und eine häufig „dünne“ Rechtfertigung von Prüfungsfeststellungen. Für einen geringeren Teil der befragten Unternehmen sind die Handlungen der Prüfer grundsätzlich nachvollziehbar und notwen-

471 U23, Abs. 86, 91; U25, Abs. 89; V6, Abs. 16, 46.

472 U4, Abs. 37f; U24, Abs. 16; B5, Abs. 105.

473 U3, Abs. 85; U8, Abs. 20; B5, Abs. 105; B6, Abs. 56; V6, Abs. 50.

474 U11, Abs. 84; U14, Abs. 109, 111, 113; U20, Abs. 52; U25, Abs. 67; U26, Abs. 58, 60, 64; B4, Abs. 103; V6, Abs. 148.

475 U11, Abs. 84; U12, Abs. 33; U15, Abs. 57; U21, Abs. 56; U26, Abs. 58; B4, Abs. 103; V7, Abs. 53, 59; anders: U5, Abs. 21.

476 U3, Abs. 67; U14, Abs. 111; V1, Abs. 82.

477 U5, Abs. 21; U19, Abs. 48.

478 U6, Abs. 71; U10, Abs. 91; U16, Abs. 21, 57, 118; B2, Abs. 63; V4, Abs. 14, 56; V5, Abs. 10; V7, Abs. 53, 55.

479 U16, Abs. 98; U18, Abs. 44, 48; anders: U1, Abs. 127; dies ist vor allem bei kooperativen Verfahren, z. B. Joint Audits, ein Manko, V9, Abs. 82.

480 U5, Abs. 27; U6, Abs. 24; U17, Abs. 38; U21, Abs. 59; B1, Abs. 83; V7, Abs. 51, 53, 55.

481 U5, Abs. 21; U17, Abs. 64; B2, Abs. 42; U28, Abs. 38; B2, Abs. 42; V4, Abs. 14, 56.

482 U14, Abs. 91; U24, Abs. 108; U26, Abs. 60, 64; B5, Abs. 47; V6, Abs. 102.

483 Betriebsprüfer machen sich mit zu prüfenden Unternehmen durch Betriebsbesichtigungen vertraut, V1, Abs. 15, 17; V3, Abs. 159; V9, Abs. 20; während „Schulungen“ durch Unternehmen nicht akzeptabel sind (V3, Abs. 159); V3, Abs. 44, 90, 114; V7, Abs. 53, 65.

484 U2, Abs. 90; U11, Abs. 24; U14, Abs. 93; U16, Abs. 96; U17, Abs. 64, 68; U22, Abs. 47, 48; U24, Abs. 102, 116; U25, Abs. 49; B1, Abs. 56; B2, Abs. 44, 50; B3, Abs. 57, 71; B4, Abs. 107; B5, Abs. 47.

485 B5, Abs. 53.

dig.⁴⁸⁶ Die aus Sicht der befragten Unternehmen überzogenen Informationsanforderungen, die von der zweizeiligen Forderung zur Vorlage „sämtlicher Informationen in Verbindung mit Verrechnungspreisen“ zu unterscheiden sind,⁴⁸⁷ gehen zum Teil mit dem Eindruck einher, dass die Betriebsprüfer die vom Unternehmen vorgelegte Verrechnungspreisdokumentation nicht zur Kenntnis nehmen oder lesen.⁴⁸⁸ Vielfach sind die Unternehmen aber der Auffassung, dass die Fragen zu tief gehen, ins Blaue gestellt werden oder für die Beurteilung der Berechnung der Verrechnungspreise entweder nicht relevant oder nicht hilfreich sind. Diese Beobachtung kann objektive und subjektive Gründe haben. Die objektive Ursache mag darin liegen, dass die Dokumentationsanforderungen nicht alle für eine Prüfung notwendigen Informationen erfassen; dem versuchen Prüfer durch Fragenkataloge entgegenzuwirken, die gemeinsam mit dem Steuerpflichtigen nachbearbeitet werden.⁴⁸⁹ In subjektiver Hinsicht mögen die Dokumentationsanforderungen ermessensbehaftet sein, sodass die Unternehmen den damit verbundenen Spielraum nutzen können und die Finanzverwaltungen Erwartungen haben, die häufig unerfüllt bleiben (Erwartungslücke).⁴⁹⁰ Daneben wird beobachtet, dass Bundes-, Landes- und lokale Prüfer im Rahmen der Betriebsprüfung unterschiedlich vorgehen, um zu ihren Feststellungen zu gelangen; die als erfahren geltenden Bundesbetriebsprüfer gehen nach Angaben der Unternehmen primär analytisch und risikoorientiert vor, validieren vorgelegte Informationen, setzen eigene Beobachtungen dagegen, sind aber bei der Anforderung weitergehender Informationen zurückhaltend. Lokale oder Fachprüfer, die „ihr“ Unternehmen kennen, überziehen die Mitwirkungspflicht der Unternehmen in aller Regel ebenso wenig.⁴⁹¹ Bei Landesprüfern und lokalen Prüfern, die das Unternehmen vor allem neu kennenlernen, haben die Unternehmen dagegen den Eindruck, dass Unsicherheit, fehlende Kenntnis des Unternehmens, Überlastung⁴⁹² oder auch Überforderung durch überzogene Anfragen ausgeglichen werden.⁴⁹³ Drei Unternehmen haben den Eindruck, dass die Finanzverwaltung die Sachverhaltsermittlung in besonderen Fällen auf gewünschte Ergebnisse ausrichtet.⁴⁹⁴ Der Umgang mit Fremdvergleichsstudien erfolgt nicht einheitlich; zum Teil beschränken sich Betriebsprüfer darauf, vorgelegte Fremdvergleichsstudien, einschließlich Suchstrategie, zu prüfen und gegebenenfalls nach eigenem Ermessen anzupassen.⁴⁹⁵ Legen die Unternehmen keine Fremdvergleichsstudien vor, können Spezialisten hinzugezogen werden, die in der Lage sind,

486 U6, Abs. 71; U12, Abs. 77; U13, Abs. 77, 78; U21, Abs. 63; U27, Abs. 61, 63, 97.

487 Derartige Forderungen sind weder zulässig noch gewollt: V3, Abs. 40.

488 U6, Abs. 38; U19, Abs. 32; U21, Abs. 61; U22, Abs. 14; anders: V5, Abs. 54.

489 V2, Abs. 62.

490 U2, Abs. 66, 72; U17, Abs. 21; V2, Abs. 62; V7, Abs. 27.

491 U3, Abs. 12, 67; U8, Abs. 194; U13, Abs. 32; U17, Abs. 66; U19, Abs. 50; U25, Abs. 31, 77.

492 U2, Abs. 80; U23, Abs. 84; eine andere Wahrnehmung für die lokale Betriebsprüfung hat: U5, Abs. 28.

493 U11, Abs. 80; U23, Abs. 35, 43; U26, Abs. 60; U14, Abs. 91; U20, Abs. 52, 53; U22, Abs. 43; U24, Abs. 102; B1, Abs. 31; B6, Abs. 48; V3, Abs. 38; V4, Abs. 56.

494 U5, 20; U7, Abs. 46; U25, Abs. 63, 81; anders: U24, Abs. 164; B6, Abs. 28; den „fair share“ betonend: V4, Abs. 26, 64.

495 U10, Abs. 118, 120; U16, Abs. 55; U25, Abs. 45; B2, Abs. 63; V2, Abs. 107, 122, 127; V3, Abs. 149; V5, Abs. 58; V6, Abs. 122, 130; V9, Abs. 16, 18.

eigene Fremdvergleichsstudien zu erstellen.⁴⁹⁶ Bundesbetriebsprüfer verwenden dagegen in aller Regel eigene Fremdvergleichsstudien und beziehen sich auf Branchenwerte, verzichten aber im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung gerne auf unternehmensindividuell erstellte Vergleichsanalysen.⁴⁹⁷ In Bezug auf die Rechtfertigung von Prüfungsfeststellungen wird immer wieder berichtet, dass eine sachliche und rechtliche Begründung wenig fundiert ist oder ausbleibt.⁴⁹⁸ Zum Teil dürfte dies auf die Fach- und Entscheidungskompetenz der Betriebsprüfer zurückzuführen sein; ein Unternehmen vermutet, dass dieser Befund seine Ursache darin hat, dass Betriebsprüfer unsicher sind und sich nicht angreifbar machen wollen.⁴⁹⁹ Weitere Wahrnehmungen gehen dahin, dass die Art der Prüfung individuell vom Prüfer abhängt und sich auch zwischen inländischen Unternehmen mit Auslandsbeziehungen sowie ausländischen Unternehmen mit Inlandsbeziehungen unterscheidet.⁵⁰⁰

Konfliktbehaftete Transaktionen sind insbesondere konzerninterne Dienstleistungen,⁵⁰¹ Finanzierungen (einschließlich Cash-Pool-Transaktionen),⁵⁰² Funktionsverlagerungen,⁵⁰³ Konzernumlagen⁵⁰⁴ und die Übertragung oder Überlassung von immateriellen Werten.⁵⁰⁵

3. Betriebsprüfungsklima

Mit Blick auf die Kommunikation in der Betriebsprüfung sind eine persönliche und eine sachliche Ebene zu unterscheiden; in persönlicher Hinsicht geben die befragten Unternehmen weit überwiegend zu Protokoll, dass sie ein gutes bis sehr gutes Verhältnis zur Betriebsprüfung unterhalten oder daran arbeiten. Dies trifft zwar nicht auf alle Unternehmen zu, die im Rahmen der Studie betrachtet werden, zum Teil beschränkt sich das gute Verhältnis auch auf die Zusammenarbeit mit einzelnen Behörden. Nur wenige Unternehmen berichten ein feindliches Betriebsprüfungsklima. Zwar kann an dieser Stelle nicht eingeschätzt werden, ob sich Unternehmen aus diesem überwiegend guten Verhältnis zur Betriebsprüfung Vorteile versprechen⁵⁰⁶ oder einfach nur professionell mit der Situation umgehen. In sachlicher Hinsicht zeichnen die

Unternehmen unterhalten personell gutes bis sehr gutes Verhältnis zur Betriebsprüfung.

496 V2, Abs. 122; V5, Abs. 58; V7, Abs. 59.

497 U1, Abs. 17; U2, Abs. 76; U7, Abs. 42, 46; U15, Abs. 61; U26, Abs. 74, 76; B3, Abs. 113, 115; B6, Abs. 60; V3, Abs. 92, 94; V5, Abs. 78.

498 U9, Abs. 67; U10, Abs. 40, 91; U11, Abs. 78; U12, Abs. 99; U17, Abs. 21, 82; U20, Abs. 67; U22, Abs. 58; U24, Abs. 110; U25, Abs. 91; U26, Abs. 78; B4, Abs. 111; B5, Abs. 57; grundsätzlich muss eine Prüfungsfeststellung auch begründet sein: V9, Abs. 66, sodass sich das Fehlen der Begründung auf eine Pro-forma-Begründung beziehen dürfte.

499 U24, Abs. 114.

500 U4, Abs. 95; U5, Abs. 19; U6, Abs. 97; U7, Abs. 93; U14, Abs. 109; U16, Abs. 19, 29; U17, Abs. 64; U19, Abs. 32; U20, Abs. 71; U24, Abs. 116; U25, Abs. 67; U26, Abs. 66; B2, Abs. 63; B3, Abs. 101, 105; B4, Abs. 101; B6, Abs. 26; B7, Abs. 78; V3, Abs. 116; V6, Abs. 100.

501 U4, Abs. 75; U10, Abs. 30; U12, Abs. 62; U16, Abs. 96; U26, Abs. 78; U27, Abs. 95; B6, Abs. 58.

502 U12, Abs. 121; U14, Abs. 101; U15, Abs. 14; U25, Abs. 110; B6, Abs. 58; V3, Abs. 197; V7, Abs. 31.

503 U25, Abs. 100; B2, Abs. 40.

504 U26, Abs. 40; B6, Abs. 58.

505 U10, Abs. 33; U11, Abs. 43; U19, Abs. 87, 89; U25, Abs. 51, 106; U26, Abs. 40; B1, Abs. 49; B6, Abs. 58.

506 U19, Abs. 48.

Berichte in Bezug auf die Art und Höhe der Prüfungsfeststellungen, das strategische Verhalten der Akteure sowie die Erwägungsgründe, die für eine mögliche Einigung maßgebend sind, aber ein anderes Bild.

Im Einzelnen beschreiben die Unternehmen ihr Verhältnis zur Betriebsprüfung als gut⁵⁰⁷ und das Klima als offen, ehrlich und vor allem transparent sowie wenig aggressiv.⁵⁰⁸ Zum Teil bezieht sich die Darstellung auf die lokale Betriebsprüfung,⁵⁰⁹ sie erfasst aber auch die Bundes- oder Landesbetriebsprüfung.⁵¹⁰ Gelegentlich wird das Klima allerdings mit einem „Schlachtfeld“⁵¹¹ verglichen oder als „miserabel“ bezeichnet,⁵¹² ist im Umgangston höflich, in der Sache aber hart⁵¹³ oder gleitet in Reaktion auf aus Sicht des Steuerpflichtigen nicht verhältnismäßige Maßnahmen zur Steurdurchsetzung aufseiten der Betriebsprüfung in Konfrontation ab.⁵¹⁴ Zum Teil finden regelmäßige Klimagespräche statt,⁵¹⁵ eine Kundenbeziehung zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen, wie sie in einem benachbarten Ausland gepflegt wird, wird für Deutschland allerdings nicht wahrgenommen.⁵¹⁶

4. Einigungsprozess

Mit Blick auf den Abschluss einer Betriebsprüfung geht die Wahrnehmung der weit überwiegenden Anzahl der Unternehmen dahin, dass die Betriebsprüfung ihre Positionen durch strategische Maßnahmen absichert und gelegentlich mit besonderem Nachdruck verfolgt.⁵¹⁷ Diese Maßnahmen reichen von einem Spiel auf Zeit in Abhängigkeit anhängiger Verfahren⁵¹⁸ oder auch der Situation der Steuerpflichtigen, die ihre Betriebsprüfung abschließen und Sicherheit über ihre Steuerfestsetzung erhalten wollen,⁵¹⁹ über, aus Sicht der betroffenen Unternehmen gelegentlich wenig fundierte (ein Unternehmen spricht von einem „Bauchgefühl“⁵²⁰),

Die befragten Unternehmen haben teilweise den Eindruck, dass die Betriebsprüfung ihre Positionen durch strategische Maßnahmen absichert.

507 U3, Abs. 67; U4, Abs. 63; U8, Abs. 175; U13, Abs. 121; U23, Abs. 55; U27, Abs. 67; U28, Abs. 38, 85.

508 U3, Abs. 60, 62, 63; U4, Abs. 99; U7, Abs. 95; U8, Abs. 166; U12, Abs. 54, 147; U23, Abs. 82; V5, Abs. 64.

509 U3, Abs. 12, 62, 67; U25, Abs. 73.

510 U3, Abs. 12, 62, 67; U14, Abs. 59; U25, Abs. 73.

511 U3, Abs. 12, 62, 67.

512 U10, Abs. 55.

513 U20, Abs. 44; U22, Abs. 47.

514 U15, Abs. 47; U22, Abs. 47; U24, Abs. 122.

515 U12, Abs. 54.

516 U6, Abs. 118.

517 U6, Abs. 102; U22, Abs. 47; B7, Abs. 128; V2, Abs. 160; mit Hinweis auf Bundesbetriebsprüfung: V3, Abs. 92, 94.

518 U1, Abs. 89.

519 Dieser zeitliche Druck soll zu einem Einlenken aufseiten des Steuerpflichtigen führen, U2, Abs. 111, 139, 149; U13, Abs. 98, 99; U16, Abs. 59, 113; U17, Abs. 96, 100; U24, Abs. 124.

520 U24, Abs. 110.

Maximalpositionen⁵²¹ über eine Konzentration auf Transaktionen, für die keine internationale Verständigung zugänglich ist,⁵²² bis hin zur Androhung von Sanktionen.⁵²³ Aus Sicht der Finanzverwaltung sprechen Kostengründe dafür, dass Einigungen in der Betriebsprüfung langjährigen Verständigungsverfahren vorgezogen werden.⁵²⁴ Hierzu berichten manche Unternehmen, dass die Betriebsprüfung einer Einigung mit dem Steuerpflichtigen entgegenkommt, wenn das Unternehmen einem Rechtsmittelverzicht zustimmt.⁵²⁵ Heute ist die Rechtslage so, dass ein Rechtsmittelverzicht nicht mehr eingefordert werden darf.⁵²⁶

Die dargestellten Maßnahmen mögen Reaktionen der Unternehmen herausfordern oder eine Antwort auf strategisches Verhalten der Steuerpflichtigen sein.⁵²⁷ Zu diesen Reaktionen gehören zum Beispiel Abwehrmaßnahmen auf die Einforderung überzogener Mitwirkungspflichten⁵²⁸ oder der Hinweis auf die Absicht, ein Streitbeilegungsverfahren einzuleiten.⁵²⁹ Festzustellen ist aber, dass Unternehmen im Einigungsprozess kalkulieren, ob eine Doppelbesteuerung, die aus einer abweichenden Festsetzung nach einer Einigung mit der Betriebsprüfung resultiert, die möglichen Kosten einer Streitbeilegung übersteigt.⁵³⁰ Gelegentlich werden auch weiche Faktoren, wie eine Belastung des Betriebsprüfungsklimas⁵³¹ oder mögliche Reputationsrisiken,⁵³² in die Rechnung einbezogen. Zum strategischen Verhalten der Unternehmen gehört, dass sie einer möglichen Korrektur durch die Betriebsprüfung durch eine konservative Befolgung der steuerlichen Vorschriften zuvorkommen,⁵³³ finanziell vorsorgen⁵³⁴ oder den Einigungsrahmen

521 U2, Abs. 121, 123; U6, Abs. 83; U8, Abs. 177, 180ff.; U10, Abs. 73; U15, Abs. 71, 77; U16, Abs. 94; U22, Abs. 51, 52, 60; U23, Abs. 76; U24, Abs. 122; U25, Abs. 95; B1, Abs. 49; B3, Abs. 86, 88; B5, Abs. 59; B6, Abs. 70; B6, Abs. 117; B7 Abs. 127; anders: U13, Abs. 77 und U19, Abs. 94; differenzierend: U26, Abs. 72, 76; V2, Abs. 72; V3, Abs. 152 weist auf das Verbot willkürlicher Schätzungen hin; klarstellend und kritisch zu aufgerufenen Maximalpositionen: V6, Abs. 158, 160.

522 U11, Abs. 90; U22, Abs. 54; U28, Abs. 85.

523 U10, Abs. 30; U19, Abs. 71; U22, Abs. 47; B1, Abs. 43; B2, Abs. 19, 84; B6, Abs. 68; V4, Abs. 56.

524 V5, Abs. 68.

525 U1, Abs. 89; U2, Abs. 169; U6, Abs. 121; U8, Abs. 185; U13, Abs. 68; U17, Abs. 154; U22, Abs. 52; B1, Abs. 99; B4, Abs. 155, 159; B5, Abs. 65; V6, Abs. 150.

526 V5, Abs. 70.

527 So: V2, Abs. 72.

528 U16, Abs. 70; das Mittel der Dienstaufsichtsbeschwerde oder die Anmahnung einer Amtspflichtverletzung erscheint den befragten Unternehmen dagegen nicht zielführend oder zu aggressiv: U11, Abs. 66; U22, Abs. 50; U24, Abs. 118; gewünscht wird die Einführung einer Ombudsstelle: U9, Abs. 76; U14, Abs. 107, 109; U22, Abs. 50; B2, Abs. 6, 40; B3, Abs. 82; B5, Abs. 51; B6, Abs. 30; B7, Abs. 81, 82, 91; V3, Abs. 155.

529 U2, Abs. 129; U13, Abs. 105; U14, Abs. 164; U15, Abs. 87; B6, Abs. 117.

530 U2, Abs. 111, 137, 139; U4, Abs. 76, 110ff.; U8, Abs. 179, 180ff.; U9, Abs. 86, 100; U10, Abs. 143, 150; U13, Abs. 105, 107, 109; U14, Abs. 152; U15, Abs. 87, 91; U16, Abs. 90; U22, Abs. 64, 66, 67; U23, Abs. 18, 70; U24, Abs. 124; U25, Abs. 95; U26, Abs. 105; B1, Abs. 52, 83, 97; B2, Abs. 46, 54; B3, Abs. 92; B4, Abs. 137; B6, Abs. 102; B7, Abs. 128; V2, Abs. 178; V7, Abs. 77.

531 U19, Abs. 81, 83; U25, Abs. 95; V2, Abs. 178.

532 U9, Abs. 100.

533 U26, Abs. 140.

534 B4, Abs. 137.

ihrerseits erweitern.⁵³⁵ Andererseits nimmt die Bereitschaft, Doppelbesteuerung zu akzeptieren, vor allem für Transaktionen zwischen Unternehmen in der EU zunehmend ab.⁵³⁶

Die Abgabenordnung sieht die Möglichkeit einer verbindlichen Zusage nach Abschluss einer Außenprüfung vor. Sie reduziert für Steuerpflichtige die Unsicherheit für den sich anschließenden Betriebsprüfungszeitraum. Sie ist im Verrechnungspreisbereich selten und wird auch von der Finanzbehörde ungern erteilt;⁵³⁷ sie ist auch eine Ermessensentscheidung, sodass keine Verpflichtung, wohl aber eine Ermessensprüfung besteht, die Zusage zu erteilen.⁵³⁸ In diesem Sinne hat nur ein Unternehmen über die Erteilung einer verbindlichen Zusage berichtet.⁵³⁹

5. Gemeinsame Außenprüfung

Um die auf Ebene der Betriebsprüfer wahrgenommenen Informationsdefizite in Bezug auf die Besteuerungsgrundlage zu reduzieren und den zeitlichen Einklang der Betriebsprüfungen im In- und Ausland zu verbessern, hat sich in den vergangenen Jahren das Instrument der gemeinsamen Außenprüfung (Joint Audits oder multilaterale Kontrolle) etabliert. Es zielt darauf ab, tiefere Einblicke in die jeweils ausländischen Verhältnisse zu erhalten, die Positionen der ausländischen Finanzverwaltungen besser verstehen zu lernen und sich in tatbestandlicher Hinsicht auf den maßgebenden Besteuerungssachverhalt zu verständigen. Konkret handelt es sich um koordinierte bi- und multilaterale steuerliche Außenprüfungen, die im Rahmen der zwischenstaatlichen Amtshilfe durchgeführt werden. Rechtsgrundlage sind innerhalb der Europäischen Union die EU-Amtshilferichtlinie, in Fällen mit Drittstaatenbezug das maßgebende Doppelbesteuerungsabkommen sowie das internationale Amtshilfeübereinkommen. Ihr Gegenstand ist die gleichzeitige oder gemeinsame Prüfung der steuerlichen Verhältnisse oder grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen von Unternehmen in mindestens zwei Staaten. Bisher sind Joint Audits in Deutschland noch nicht sehr verbreitet. In diesem Sinne ergab die vorliegende Studie auch, dass die befragten Unternehmen bisher überwiegend keine Erfahrungen mit Joint Audits haben.⁵⁴⁰ Ein Teil dieser Unternehmen wäre aber grundsätzlich an einer Teilnahme (am besten mit Antragsrecht)⁵⁴¹ interessiert oder zur Mitwirkung bereit,⁵⁴²

*Die Erfahrungen
mit Joint Audits sind
überwiegend positiv.*

535 B1, Abs. 50.

536 U10, Abs. 149; U12, Abs. 40, 49, 99, 117; U22, Abs. 67; B6, Abs. 98.

537 V2, Abs. 133, 148, 150.

538 Vgl. Harald Schaumburg, in: Beck'sches Steuerberaterhandbuch 2021/2022, 18. Aufl. (2021), Außenprüfung (Betriebsprüfung), Rn. 201.

539 U13, Abs. 89.

540 U1, Abs. 103ff.; U2, Abs. 105; U4, Abs. 53; U6, Abs. 83, U9, Abs. 47, 49; U10, Abs. 44; U11, Abs. 24, 25; U12, Abs. 112; U13, Abs. 66; U14, Abs. 127; U15, Abs. 53; U16, Abs. 76, 78; U17, Abs. 126, 128; U18, Abs. 38; U19, Abs. 67; U 21, Abs. 72; U22, Abs. 62; U24, Abs. 136; U25, Abs. 114; U26, Abs. 92; U27, Abs. 77; U28, Abs. 144; B6, Abs. 94.

541 U7, Abs. 52; U8, Abs. 214.

542 U1, Abs. 103ff.; U13, Abs. 66; U14, Abs. 127, 133; U15, Abs. 53; U18, Abs. 38; U24, Abs. 136; U26, Abs. 92.

während andere Unternehmen an der Effizienz des Verfahrens zweifeln,⁵⁴³ das primäre Ziel in der Sicherung des nationalen Steueraufkommens der beteiligten Staaten sehen⁵⁴⁴ oder auf den hohen Zeitverzug in der Betriebsprüfung hinweisen.⁵⁴⁵ Die Erfahrungen der befragten Unternehmen, die bereits an Joint Audits teilgenommen haben, sind jedoch überwiegend positiv.⁵⁴⁶ Die Verfahren seien zwar ressourcenintensiv, dafür werden aber zwei Betriebsprüfungen zur gleichen Zeit durchgeführt und zu einem Ergebnis gebracht.⁵⁴⁷ Daneben wird herausgestellt, dass im Unterschied zum isolierten Verständigungsverfahren der Steuerpflichtige am Joint-Audits-Verfahren mitwirken kann und ein sich anschließendes Verständigungsverfahren in aller Regel zu einer für den Steuerpflichtigen nachvollziehbaren Einigung führt.⁵⁴⁸

III. Zwischenfazit

1. Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis

In Deutschland findet die Betriebsprüfung in aller Regel viele Jahre nach Ablauf des Veranlagungszeitraums statt und dauert lange. Soweit Unsicherheit besteht, wird diese Unsicherheit durch die Prüfung weit zurückliegender Zeiträume verlängert; zudem wird sie durch den zeitlichen Versatz verstärkt, da die Sachverhaltsaufklärung und Vergleichsanalyse schwieriger werden und mitunter hohe Suchkosten mit sich bringen (Abbildung 7, Verbindungslinie Dauer und Zeitnähe der Betriebsprüfung – Macht). Zum Teil können Betriebsprüfungen aber nicht abgeschlossen werden, da anhängige Gerichtsverfahren abzuwarten sind. Dieser Verzögerungsgrund liegt im Interesse der Rechtssicherheit und tatbestandsmäßigen Besteuerung. Er trägt dazu bei, das Vertrauen in die Finanzverwaltung und den legitimen Staat zu stärken (Abbildung 7, Verbindungslinie Dauer und Zeitnähe der Betriebsprüfung – Vertrauen).

Abbildung 7 illustriert die Zusammenhänge zwischen Verwaltungshandeln und Tax Compliance in der Festsetzungs- und Betriebsprüfungsphase des Verrechnungspreiszyklus.

*Unsicherheit wird
durch den zeitlichen
Versatz der Prüfung
verstärkt.*

543 U9, Abs. 47; U22, Abs. 62; U28, Abs. 144; B3, Abs. 128; bestätigend: V2, Abs. 191, 193; V3, Abs. 182; V4, Abs. 44; V5, Abs. 106.

544 U9, Abs. 47.

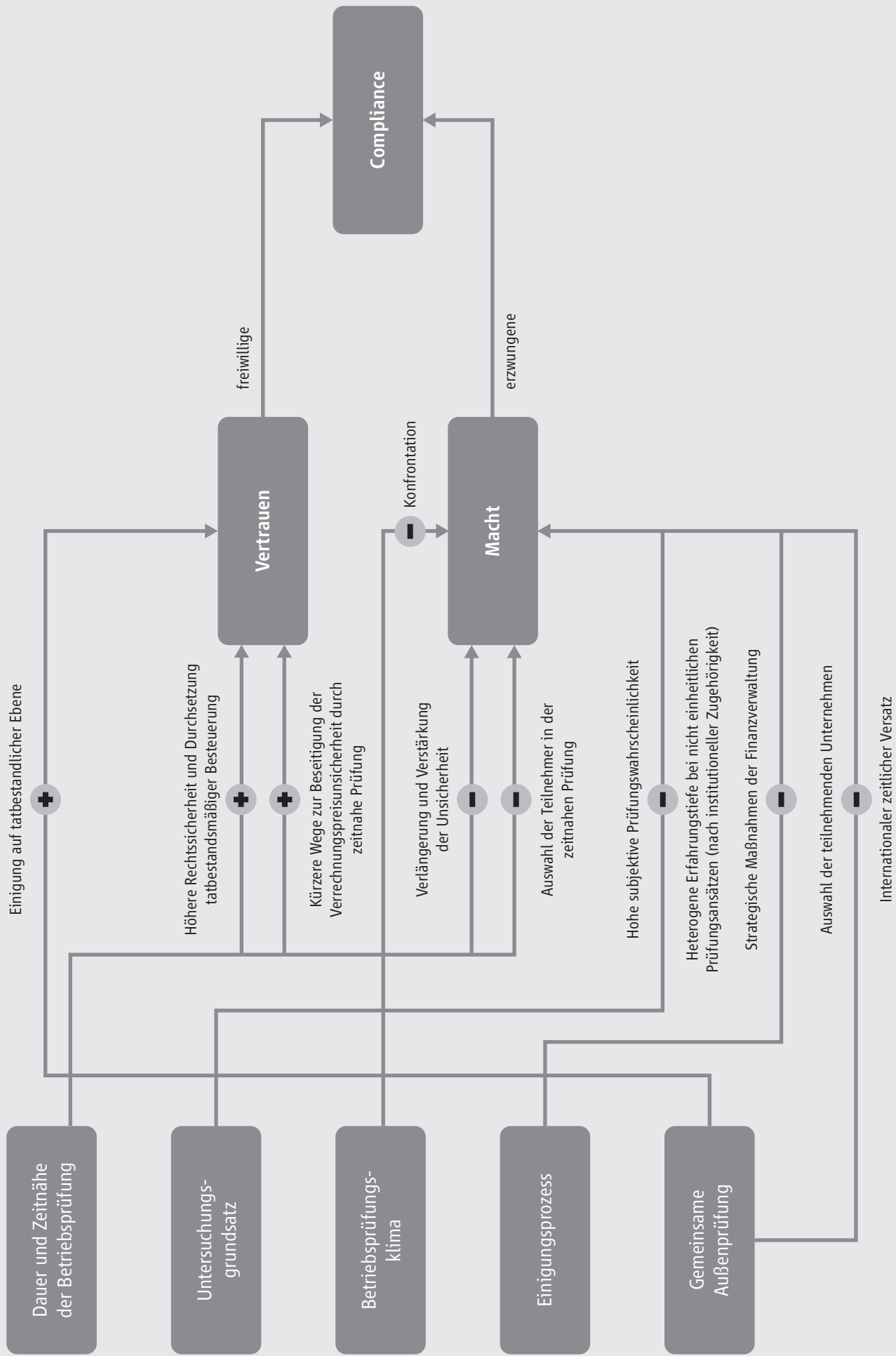
545 U10, Abs. 44; U11, Abs. 24, 25; U13, Abs. 66; U14, Abs. 127; U22, Abs. 62; B1, Abs. 37, 88, 89; B7, Abs. 103; V4, Abs. 48.

546 U3, Abs. 14, 92, 94; U5, Abs. 13; U8, Abs. 214; U20, Abs. 75; B3, Abs. 130; B5, Abs. 25; B7, Abs. 103; so auch: V7, Abs. 81; V9, Abs. 76, 80; anders: U3, Abs. 14, zu Erfahrungen mit Kanada und V9, Abs. 76, 78 zu Erfahrungen mit Polen.

547 U3, Abs. 94; U20, Abs. 75.

548 B3, Abs. 132; B4, Abs. 175, 177.

Abbildung 7: Zusammenhang zwischen Verwaltungshandeln und Tax Compliance in der Phase des Festsetzungsverfahrens und der Betriebsprüfung



Quelle: Eigene Übersicht in ihrer Darstellungsform angelehnt an: Mardhiah Mardhiah/Riyana Miranti/Robert Tanton, "The Slippery Slope Framework: Extending the Analysis by Investigating Factors Affecting Trust and Power", cesifo Working Papers 7494 (2019), S. 15.

Unter besonderen Voraussetzungen können die Unternehmen für eine zeitnahe Betriebsprüfung ausgewählt werden. Bei zeitnahen Betriebsprüfungen entfallen die oben dargestellten Nachteile weitgehend. Zu berücksichtigen ist aber, dass die Fallauswahl der Finanzverwaltung nicht alle Steuerpflichtigen mit gleicher Wahrscheinlichkeit erfasst. Neben der Voraussetzung, dass die Finanzbehörde über ausreichende Ressourcen verfügt, ist die Steuerloyalität des Steuerpflichtigen in der Vergangenheit das maßgebende Kriterium.

Die Prüfer sind weitgehend frei darin zu entscheiden, welche Informationen sie in Bezug auf einen zu prüfenden Sachverhalt anfordern. Im Hinblick auf die oft wenig informativ empfundene Dokumentation gehen bei den Unternehmen, die das Ausmaß an Prüferanfragen als generell hoch und mitunter lästig empfunden haben, regelmäßig zahlreiche Anfragen ein. Daneben führen eine heterogene Erfahrungstiefe und die nicht einheitlichen Prüfungsansätze von Bundes-, Landes- und lokalen Betriebsprüfern dazu, dass die Unternehmen die Erfüllung der Ermittlungspflicht aufseiten der Prüfer unterschiedlich wahrnehmen. Hierbei werden Bundesprüfer als besonders kompetent und durchsetzungsstark wahrgenommen, die Betriebsprüfung ist aber auch an dieser Stelle ein „people’s business“⁵⁴⁹; nicht selten sehen sich Unternehmen vor allem in Verbindung mit der häufigen Nutzung von Branchenwerten, die unter dem Argument der Herstellung gleicher Besteuerungsverhältnisse eingesetzt werden (andererseits jedoch das Leben der Prüfer erleichtern und mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit in Konflikt stehen können), einer erzwungenen Durchsetzung von Steueransprüchen ausgesetzt (Abbildung 7, Verbindungslinie Untersuchungsgrundsatz – Macht).

Für ärgerlich halten die Unternehmen zudem, dass Prüfer die unter Zeit- und finanziellem Aufwand erstellten Verrechnungspreisdokumentationen einschließlich der länderbezogenen Berichte oft nicht oder nur am Rande zur Kenntnis nehmen, zumal sie vielfach überzogene Informationsanforderungen und häufig dünne Rechtfertigungen von Prüferfeststellungen beobachten. Überzogene Informationsanforderungen führen dazu, dass die Prüfungswahrscheinlichkeit subjektiv hoch ist. Diese Wahrscheinlichkeit verstärkt das Gefühl erzwungener Compliance, wenn der Steuerpflichtige den Handlungen der Behörden nur geringes Vertrauen entgegenbringt (Abbildung 7, Verbindungslinie Untersuchungsgrundsatz – Macht).

Die Beobachtung oben unterstreicht zudem, dass die Dokumentation primär dem Einstieg in die Prüfung dienen soll, während der Informationsaspekt in den Hintergrund rückt. Hier muss man sehen, dass die Finanzverwaltung mit ihren Dokumentationsanforderungen zugleich indiziert, welche Gedanken sich das Unternehmen bei der Bestimmung seiner Verrechnungspreise machen und welche Informationen es sich beschaffen soll. Sind in den Augen der Betriebsprüfer die im Rahmen der Dokumentation verarbeiteten Informationen nicht ausreichend, darf

549 U4, Abs. 95.

nicht verwundern, dass die sich hieraus ergebenden Verrechnungspreise beanstandet werden. Vergleichbares gilt für den Umgang mit Fremdvergleichsstudien. Dies unterstreicht die bereits vorgetragene Forderung, dass Dokumentationsanforderungen und Prüferinteresse in Einklang zu bringen sind (Abbildung 7, Verbindungslinie Verrechnungspreisdokumentation – Macht).

Das Prüfungsklima wird überwiegend positiv eingeschätzt, ist im Umgangston in aller Regel höflich, kann aber in der Sache hart sein oder auch in Konfrontation münden. Für eine derartige Entwicklung können beide Seiten verantwortlich sein; setzt die Verwaltungsseite an dieser Stelle ihre Position durch, nimmt der Steuerpflichtige hoheitliche Macht wahr, wenn er die Handlungen oder Begründungen der Finanzbehörden rational nicht nachvollziehen kann (Abbildung 7, Verbindungslinie Betriebsprüfungsklima – Macht).

Im Hinblick auf den Abschluss von Betriebsprüfungen ist die Beobachtung verbreitet, dass Prüfer ihre Positionen durch strategische Maßnahmen absichern und gelegentlich mit besonderem Nachdruck verfolgen. Dies erscheint verhandlungsökonomisch sinnvoll, dürfte aber kaum den Anforderungen einer rechtsstaatlichen Verwaltung genügen. Sie mögen, da ihre Verhandlungspartner die fehlende Eindeutigkeit der Verrechnungspreise zu ihren Gunsten nutzen wollen, eine Antwort auf strategisches Verhalten der Steuerpflichtigen sein und einen fairen Anteil durch maximale Positionen oder Strafschätzungen in einem sich gegebenenfalls anschließenden Streitbeilegungsverfahren sichern. Ist das Vertrauen in das legitime Handeln beschädigt, kann Doppelbesteuerung in den Augen der Unternehmen unfair sein (Abbildung 7, Verbindungslinie Einigungsprozess – Macht).

Joint Audits sind koordinierte bi- oder multilaterale Außenprüfungen, die im Rahmen der zwischenstaatlichen Amtshilfe durchgeführt werden. Zwar sind die Erfahrungen mit Joint Audits in Deutschland zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch gering, die Unternehmen der Studie, die bereits an Joint Audits teilgenommen haben, unterstreichen aber die Effizienz des Verfahrens: Im Vergleich zu regulären Betriebsprüfungen zeichnen sich Joint Audits durch eine geringere Verfahrensdauer aus, sind deutlich transparenter, führen zu einem Ergebnis und vermeiden Doppelbesteuerung. Der Zugang zu Joint Audits kann aber beschränkt sein. Dies ist der Fall, wenn in dem anderen Staat die Prüfung bereits abgeschlossen und bestandskräftig ist. Daneben muss man sehen, dass der Steuerpflichtige kein Antragsrecht hat; er ist davon abhängig, dass die Finanzverwaltung seinen Fall für geeignet hält und zur gemeinsamen Prüfung vorschlägt. Die mit der gemeinsamen Außenprüfung mögliche Einigung mit dem ausländischen Staat auf tatbestandlicher Ebene kann die Unsicherheit reduzieren und stärkt das Vertrauen in rational agierende Finanzbehörden (Abbildung 7, Verbindungslinie Gemeinsame Außenprüfung – Vertrauen); beschränkt sich die gemeinsame Prüfung allerdings auf ausgewählte Fälle, ist ihr Beitrag zur Herstellung von Compliance aber beschränkt (Abbildung 7, Verbindungslinie

Gemeinsame Außenprüfung – Macht). Zum Teil ist dies auf die Dauer und Zeitnähe der Betriebsprüfung in Deutschland zurückzuführen.

2. Rechtmäßigkeit der Anwendungspraxis

a) Vorbehalt der Nachprüfung

Der Vorbehalt der Nachprüfung ist auf Normebene ein verfassungsrechtlich zulässiges Instrument, um den Ausgleich zwischen dem Interesse an einer zügigen Steuerfestsetzung und der erforderlichen Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen (Verifikationsprinzip)⁵⁵⁰ herzustellen. Das geringe Maß an Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen steht in praktischer Konkordanz zum Prüfungsbedürfnis als Ausdruck der gleichheitsrechtlich fundierten Tatbestandsmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.⁵⁵¹

Auf Rechtsanwendungsebene verpflichtet der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auf einen zurückhaltenden Einsatz des Vorbehaltsvermerks: In Fällen, in denen feststeht, dass eine Außenprüfung nicht stattfindet, muss ohne Vorbehalt festgesetzt werden. Stellt sich erst später heraus, dass die Prüfung unterbleiben wird, muss der Vorbehaltsvermerk nach § 164 Abs. 3 S. 1 AO aufgehoben werden. Im Zusammenspiel mit der Ablaufhemmung – insbesondere bei der Außenprüfung, § 171 Abs. 4 AO – kann es jedoch zu einem erheblichen Hinauszögern des Wegfalls des Vorbehalts der Nachprüfung kommen.⁵⁵²

b) System der Dokumentationsvorgaben

Aus der Prämisse, dass es den einen Verrechnungspreis nicht gibt, weil die Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes des § 1 Abs. 1 AStG zu einer Bandbreite vertretbarer Lösungen und nicht zu einem punktgenauen Preis führt, folgt, dass sich Dissens über die Vertretbarkeit eines Preises oder die Grenzen einer Bandbreite kaum vermeiden lässt. Ebenso erstreckt sich diese materielle Ungewissheit auf die Frage, welche nun „alle“ Umstände⁵⁵³ sind, die in der Preisfindung zu berücksichtigen wären.

Das Verfahrensrecht kann diesen Dissens nicht verhindern, aber ihm zum Teil vorbeugen oder dazu beitragen, dass er als „produktiver Streit“⁵⁵⁴ gelingt.

550 BVerfG, Urteile vom 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89 und vom 09.03.2004 – 2 BvL 17/02.

551 Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 18. Dezember 2007 – 2 K 2211/06 –, Rn. 28 f., juris; Klaus-Dieter Drüen, Vorbehaltsfestsetzung und Vertrauensschutz, *StuW* 2009, 97, 101; Roman Seer, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, *AO/FGO*, Loseblatt (2021), § 164 AO, Rn. 2.

552 So auch Roman Seer, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, *AO/FGO*, Loseblatt (2021), § 90 AO Rn. 53.

553 Alexander Vögele/Thomas Borstell/Lorenz Bernhardt, *Verrechnungspreise*, Kap. C Verrechnungspreismethoden Rn. 1.

554 Franziska Peters, *Die begleitende Kontrolle (Horizontal Monitoring)*, *FR* 2020, 944, 945.

Vor diesem Hintergrund ist das bestehende System der Dokumentationspflichten aus § 90 Abs. 3 AO, der GAufzV, dem BMF-Schreiben Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise und dem konkretindividuellen Informationsverlangen in der Außenprüfung (§§ 90 Abs. 3 S. 10; 97; 200 Abs. 1 S. 2 AO) nicht zu beanstanden. Die tatbestandliche Unbestimmtheit des Fremdvergleichsgrundsatzes und die Heterogenität der von ihm erfassten Branchen, Produkte, Dienstleistungen und Unternehmen schließen aus, dass die materielle Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes und in der Folge deren Dokumentation auf Ebene der Norm vorgenommen werden kann.⁵⁵⁵ Das bestehende System vollzieht vom formellen Gesetz hinunter zur Informationsanforderung in der Außenprüfung den Stufenbau der Rechtsordnung⁵⁵⁶ nach: Die Konkretisierung nimmt zu, je sachnäher der „Rechtsanwender“, aber auch „-erzeuger“ an den zu dokumentierenden Vorgang heranrückt.

§ 90 Abs. 3 AO stellt – wie oben dargestellt – nur den abstrakten Rahmen für die Dokumentation der Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG. Die Vorschrift dient ausweislich der Begründung des historischen Gesetzgebers⁵⁵⁷ in Anknüpfung an die OECD-Verrechnungspreisrichtlinie von 1995⁵⁵⁸ dazu, durch die Verrechnungspreisdokumentation die Prüfung von Verrechnungspreisen erst zu ermöglichen.⁵⁵⁹ Zutreffend ist folglich die von der Finanzverwaltung⁵⁶⁰ geäußerte Einschätzung, dass die Dokumentation als „high-level“-Einstieg für die Prüfung dient und weitere Fragen ermöglichen, nicht schon beantworten soll. Normativ zielt die Dokumentationsvorgabe nicht auf die umfassende Klärung aller möglichen Verrechnungspreisfragen im Vorhinein.

Die weitere Konkretisierung durch die GAufzV soll ebenfalls nach dem Willen des historischen Gesetzgebers den Steuerpflichtigen hinreichend bestimmte Vorgaben machen, damit sie ihre Dokumentationspflicht ausreichend⁵⁶¹ erfüllen können und die Finanzverwaltung nicht wegen der Unverwertbarkeit der Dokumentation auf die Schätzbefugnis nach § 162 Abs. 3 Var. 2 AO zurückgreifen muss.⁵⁶² Nach dem empirischen Befund gelingt dies auch: Unverwertbare

Dokumentationsvorgabe zielt nicht auf die umfassende Klärung aller möglichen Verrechnungspreisfragen im Vorhinein.

555 Die Allgemeinheit des Gesetzes ist bereits verfassungsrechtlich angelegt, Art. 19 Abs. 1 GG. Grundlegend zur Unmöglichkeit der umfassenden Kodifikation, Friedrich Carl von Savigny, *Methodologie* (1809), S. 142.

556 Hans Kelsen, *Reine Rechtslehre*, Studienausgabe (2008), S. 92 f.

557 Gesetzesentwurf der BReg vom 28.11.2002 BR-Drucks. 866/02 S. 83.

558 OECD *Transferpricing Guidelines* (1995), Preface Rn. 17.

559 Roman Seer, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, *AO/FGO*, 11.2021, § 90 AO Rn. 39; Hartmut Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, *AO/FGO*, 266. Lieferung 11.2021, § 90 AO, Rn. 190c.

560 Siehe oben C.II.6.

561 Durchaus auch i. S. d. oben (C.II.6) vergebenen Schulnoten zu verstehen.

562 BR-Drucks. 866/02 S. 83.

Dokumentationen treten innerhalb der Stichprobe faktisch nicht auf.⁵⁶³ Damit ist die GAufzV trotz der weiterhin bestehenden Unklarheiten hinreichend bestimmt.⁵⁶⁴

Dies entspricht im Verfahren dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Die Präzisierung erfolgt erst an der Stelle, an der am besten absehbar ist, worauf sie sich richten soll. Durch spezifische Anfrage der Verrechnungspreisdokumentation⁵⁶⁵ erhält der Außenprüfer einen Überblick über den zu prüfenden Geschäftsbereich, kann dann in Kenntnis⁵⁶⁶ dieses Überblicks präzise Nachfragen stellen und so auch sein Verständnis des Prüfungsbereichs ergänzen. Das Regelungskonzept zielt darauf ab, dass sich die Prüfungstätigkeit im Bereich der Verrechnungspreise auf Grundlage der Dokumentation in einem hermeneutischen Zirkel vollzieht. Es ist daher systematisch richtig, dass nach § 90 Abs. 3 S. 5 AO die Dokumentation erst dort angefordert wird, wo eine vertiefte Beschäftigung möglich ist.

Die Verortung der konkret-individuellen Anfragen – die ihrerseits entweder die Anforderungen des § 90 Abs. 3 S. 10 AO und der GAufzV oder der §§ 200 Abs. 1 S. 2; 97 Abs. 1 AO erfüllen müssen – im steuerverfahrensrechtlichen Verhältnis zwischen Außenprüfer und Steuerpflichtigem erlauben dem Steuerpflichtigen im Rahmen dieser gesetz- und verordnungsrechtlichen Anforderungen eine stärkere Einwirkung auf die Anforderungen, die im konkreten Einzelfall an ihn gestellt werden: Die beim Steuerpflichtigen Widerspruch auslösenden Anforderungen werden nicht auf Normebene durch das Bundesgesetzblatt mitgeteilt, sondern durch den Außenprüfer, dem der Steuerpflichtige persönlich begegnet. Anders als mit dem Gesetz- oder Verordnungsgeber kann der Steuerpflichtige mit dem Außenprüfer direkt sprechen, seine eigene Auffassung erläutern und rechtliches Gehör beanspruchen.

Umgekehrt kann und muss der Außenprüfer – anders als der „ferne“ Gesetz- oder Verordnungsgeber – seine Maßnahme im Einzelfall begründen. Können Außenprüfer und Steuerpflichtiger ihren Dissens im Gespräch nicht beilegen, bleiben dem Steuerpflichtigen – soweit es sich bereits um Verwaltungsakte handelt⁵⁶⁷ – unmittelbar Einspruch (§ 357 AO) und Anfechtungsklage (§ 40 FGO), im Übrigen die finanzgerichtliche Feststellungsklage, erforderlichenfalls verknüpft

563 Siehe oben, C.II.6. Vgl. auch die gleiche Einschätzung bei Lars Wargowske, in: Eva Greil/Stefan Greil, Verrechnungspreise (2020), S. 253.

564 Siehe oben C.II.6 und D.I.2.

565 Unzulässig ist die Anforderung der Dokumentation „im Ganzen“, sie muss sich bereits auf einen konkreten Geschäftsbereich beziehen, § 2 Abs. 6 S. 2 GAufzV.

566 Erforderlich ist, dass die angeforderte Dokumentation auch gelesen wird. Insofern der Prüfer auf die Lektüre verzichten will, weil er – etwa aus vergangener Prüfungstätigkeit – bereits mit dem Unternehmen vertraut ist, verpflichtet ihn der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bereits, diesen Teil der Dokumentation nicht anzufordern.

567 Dies ist in der Regel der Fall, Ständige Rechtsprechung – siehe etwa BFH, Urteil vom 6. Juni 2012 – I R 99/10 –, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196, Rn. 32 m. w. N.; Roman Seer, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO, 168. Lieferung 11.2021, § 200 AO Rn. 6 jeweils m. w. N.; implizit auch AEAO § 200 Rn. 1, der mit seinem Verweis auf § 328 AO die Verwaltungsaktqualität voraussetzt.

mit einem Antrag auf einstweiligen Rechtsschutz.⁵⁶⁸ Gegen als überzogen wahrgenommene Dokumentations- und Beweisvorsorgevorgaben auf Ebene des materiellen und formellen Gesetzes kann der Steuerpflichtige bereits das Gespräch nicht suchen und bleibt auf inzidenten Rechtsschutz verwiesen. Dies deckt sich mit dem Befund, dass die meisten Unternehmen gesetzliche Konkretisierungen der Vorgaben für nicht zielführend halten.⁵⁶⁹ Es entspricht dem Erforderlichkeitsprinzip, dass als Ausdruck des mildesten Mittels die Einzelvorgabe durch den Amtswalter erfolgt, der unmittelbar mit dem Steuerpflichtigen zu tun hat. Die Sachnähe ermöglicht Augenmaß. Die Voraussetzungen zur verhältnismäßigen Nutzung des Augenmaßes ist die hinreichende fachliche Schulung⁵⁷⁰ der Prüfungsbeamten.

c) Informationsanforderung und Beweisvorsorge

Obwohl die Struktur der Dokumentationsvorgaben grundsätzlich als zutreffend einzuordnen ist, zeigt der empirische Befund, dass auf der letzten Stufe der finalen Konkretisierung durch Informations- beziehungsweise Unterlagenanforderung in der Außenprüfung innerhalb der Stichprobe erhebliche Schwierigkeiten bestehen, obwohl Steuerpflichtiger und Außenprüfer sich unmittelbar begegnen.⁵⁷¹ Zum Teil werden durch die Außenprüfung Informationsanforderungen gestellt, deren Wert für die Verrechnungspreisbestimmung dem Steuerpflichtigen nicht ersichtlich ist, zum anderen werden Daten abgefragt, die nicht oder kaum durch den Steuerpflichtigen beschafft werden können; Informationsanfragen werden als überzogen wahrgenommen.

Im Einzelfall ergeben sich die Rechtmäßigkeitsmaßstäbe für solche Informationsanforderungen, die regelmäßig Verwaltungsakte sind⁵⁷² und nach § 119 Abs. 2 AO auch bloß mündlich ergehen können, aus den Ermächtigungsgrundlagen der §§ 90 Abs. 3 S. 10; 97; 200 Abs. 1 S. 2 AO, die alternativ nebeneinanderstehen und sich in ihren Anwendungsbereichen aber auch überschneiden. In materieller Hinsicht setzt zuvörderst der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz den Informationsanforderungen Grenzen – das Mitwirkungsverlangen muss in einer angemessenen Relation zum verfolgten Ziel der Sachverhaltsaufklärung stehen. Hieraus ergeben sich folgende Eckpunkte:

*Das Mitwirkungsverlangen muss in einer **angemessenen Relation** zum verfolgten Ziel der Sachverhaltsaufklärung stehen*

568 Dazu unten E.

569 Siehe oben C.II.6.

570 Dazu unten D.III.3, S. 163.

571 Siehe oben C.II.6.

572 Ständige Rechtsprechung – BFH, Beschluss vom 13. Februar 1968 – GrS 5/67 –, BFHE 91, 351, BStBl II 1968, 365, Rn. 13; Urteil vom 6. Juni 2012 – I R 99/10 –, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196, Rn. 32 m. w. N.; Roman Seer, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO, 168. Lieferung 11.2021, § 200 AO Rn. 6 jeweils m. w. N.; implizit auch AEAO § 200 Rn. 1, der mit seinem Verweis auf § 328 AO die Verwaltungsaktqualität voraussetzt.

- Informationen und Dokumente, die es nicht (mehr) gibt (§ 90 Abs. 2 AO) und die nicht erzeugt werden können (§ 90 Abs. 3 AO), dürfen auch nicht angefordert werden, § 125 Abs. 2 Nr. 2 AO. Auf sie erstreckt sich die Mitwirkungspflicht und Dokumentationspflicht des § 90 Abs. 2, 3 AO nicht.⁵⁷³
- Ist die Geeignetheit einer Information oder eines Dokuments zur Sachverhaltsaufklärung fraglich, so ist – in Anlehnung an den Grundsatz der Datenminimierung (Art. 5 Abs. 1 lit. c) – zunächst zu ermitteln, inwiefern die Information der Sachverhaltsaufklärung zuträglich sein kann. Hier kann insbesondere die Erörterung der Verwertbarkeit der Information mit dem Steuerpflichtigen die vorrangige, mildere Maßnahme sein. Auch sollten Informationsanforderungen durch die Außenprüfung verständlich begründet werden (vgl. § 121 Abs. 1 AO), damit der Steuerpflichtige die Verwertbarkeit für die Sachverhaltsaufklärung nachvollziehen kann oder – analog zum Gefahrerforschungseingriff⁵⁷⁴ – zunächst die Prüfung der Relevanz für das Verrechnungspreissystems anregen kann.
- Vordergründig gesetzlich zulässig ist es, die Außenprüfung und die einzelnen Informationsanforderungen auf den „einzelnen Beleg“ auszurichten, weil die Außenprüfung der Verifikation der Besteuerungsgrundlagen dient, § 199 Abs. 1 AO. Ein solches Vorgehen führt jedoch zu einer ineffizienten Allokation von Prüfungsressourcen und einer erheblichen Verzögerung des Prüfungsvorgangs (vgl. § 7 BpO).

Im Übrigen ist das Fehlen von Informationen aus der Sphäre des Steuerpflichtigen⁵⁷⁵ *de lege lata* eine Verletzung seiner Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht aus § 90 Abs. 2 AO, die eine Reduktion des erforderlichen Beweismaßes zur Folge haben, § 162 Abs. 2 AO. Gegenstand und Umfang dieser „übrigen“ Informationen sind allerdings unbestimmt, soweit sie sich nicht aus den Vorgaben der GAufzV ergeben, da für zahlreiche Preisbildungsfaktoren weder Preiszusammenhänge bekannt sind noch Daten vorliegen.

Sofern sich aus dem Stichprobenbefund als überzogen wahrgenommener Informationsanforderungen ein strukturelles Defizit im Verwaltungsvollzug der Verrechnungspreise ableiten lässt, so lassen sich als Ursachen zum einen der erhebliche Zeitversatz und der zwischenzeitliche Verlust von Dokumenten, Nachweisen und Mitarbeitern und zum anderen die materiellen⁵⁷⁶ und formellen⁵⁷⁷ Generalklauseln des Verrechnungspreisrechts und die weitgehende Unbestimmbarkeit fremdüblicher Preise für konzerninterne Transaktionen⁵⁷⁸ deuten. Beidem lässt

573 „Inpossibilium nulla obligatio est.“ D. 50. 17. 185.

574 Zum Begriff: Helge Sodan/Jan Ziekow, *Öffentliches Recht*, 9. Aufl. (2020) § 68 Rn. 9.

575 Etwa aus den o. g. Gründen des Wechsels von IT-Systemen oder der Mitarbeiterfluktuation, s. o. D.II.1 S. 125.

576 § 1 AstG.

577 § 90 Abs. 2, 3 AO i. V. m. GAufzV.

578 Siehe D.III.1.

sich praktisch mit einer hinreichenden Ausstattung mit geschultem Personal aufseiten der Finanzverwaltung begegnen.⁵⁷⁹ Normativ sind die Stellschrauben der zeitliche Rahmen, innerhalb dessen die Außenprüfung stattfinden kann,⁵⁸⁰ und transparente Plausibilitätskontrollen durch die Verwaltung.⁵⁸¹

d) Dauer der Außenprüfung

Die Auswertung der mit den Experten geführten Interviews bestätigt einen bekannten Befund: Die steuerliche Außenprüfung dauert in Deutschland zu lange. Dieser Befund ist nicht neu; die Dauer deutscher Außenprüfungen war und ist Gegenstand deutlicher Kritik im Schrifttum.⁵⁸² Die bisherigen Bemühungen, den Missstand durch die Einführung zeitnaher Betriebsprüfungen in § 4a BpO zu beheben, sind praktisch gescheitert, weil das Instrument kaum genutzt wird.

Obwohl es sich hierbei um ein steuerverfahrensrechtliches Grundproblem handelt,⁵⁸³ wird das Problem im Bereich des internationalen Steuerrechts – und damit auch für Verrechnungspreissachverhalte – verstärkt. Nationale Rechtsbehelfe sind nicht in der Lage, durch den Grenzübertritt entstehende Doppelbesteuerung zu beseitigen.⁵⁸⁴ Ein effektives Verfahrensrecht der Verrechnungspreise ist daher auf die grenzüberschreitende Koordination der Verwaltungen angewiesen. Das gelingt jedoch nicht, wenn die Behörden sich mit unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen befassen. Exemplarisch: Über ein im Ausland abschlussgeprüftes Veranlagungsjahr werden die nachzügeln den deutschen Finanzbehörden keine Joint Audits durchführen können.⁵⁸⁵

Die unbefristete Zulässigkeit der Ablaufhemmung führt zu einem gewissen Paradoxon, das letztlich die Zweckverfehlung sowohl des Verjährungsrechts als auch des Außenprüfungsmechanismus zur Folge hat.⁵⁸⁶ Die Überprüfung der Besteuerungsgrundlage, die wegen der „verdunkelnden Macht der Zeit“⁵⁸⁷ durch § 169 AO eingeschränkt wird, kann immer weiter fortgesetzt werden, weil die Außenprüfung (bisher) erfolglos ist. Je länger die Außenprüfung dauert, desto schlechter funktioniert sie.

579 Dazu unten S. 163 unter D.III.3.

580 Dazu sogleich D.III.2.d).

581 Siehe S. 167 ff. unter D.IV.2.a).

582 Zuletzt Vanessa Wagner, Die zeitnahe Betriebsprüfung, FR 2022, 496.

583 Siehe auch Thilo Haug, Die Verjährung im Steuerrecht (2012), S. 28.

584 Dazu unten 180.

585 So auch Thomas Eisgruber/Eva Oertel, FS BFH, Bd. I, 2018, 1113, 1120 ff m. w. N.

586 Vgl. Thilo Haug, Die Verjährung im Steuerrecht (2012), S. 28.

587 „Die Beweisbarkeit von Ansprüchen wird umso schwieriger, je älter sie werden“: Heinrich Wilhelm Kruse, Steuerrecht Bd. I (1991), S. 200.

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz fordert, dass der Bürger zügig in Anspruch genommen wird.

Im Festsetzungsverfahren soll aber der Steueranspruch durch Verjährung erlöschen, wenn er nicht zeitnah festgesetzt wird, §§ 169 Abs. 1; 47 AO. Die Verjährung dient dabei der Rechtssicherheit und dem Rechtsfrieden.⁵⁸⁸ Sie ist Ausdruck eines allgemeinen Rechtsgedankens der Gesamtrechtsordnung⁵⁸⁹ und verfassungsrechtlich unterfüttert: Objektiv-rechtlich drängt das Rechtsstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 3 GG auf eine Rechtsbefriedigung in der Zeit.⁵⁹⁰ Subjektiv-rechtlich fordert der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Rahmen der allgemeinen Handlungsfreiheit, Art. 2 Abs. 1; der Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1; und zum Teil auch des Eigentumsschutzes, Art. 14 Abs. 1 GG, dass der Bürger als Anspruchsunterworfenener durch den Staat nicht zeitlich unbegrenzt, sondern zügig in Anspruch genommen wird.⁵⁹¹

Durch die unbefristete Ablaufhemmung wird die praktische Konkordanz zwischen Rechtsbefriedigungsinteresse und Verifikationsprinzip verfehlt.

Dieser Mechanismus wird durch die unbefristete Ablaufhemmung in der Außenprüfung in einer Weise ausgehebelt, die die praktische Konkordanz zwischen Rechtsbefriedigungsinteresse des Steuerpflichtigen und dem Verifikationsprinzip als Ausprägung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verfehlt. Er lässt die verfahrensmäßige Belastung des Steuerpflichtigen zu lange zu, obwohl die Geeignetheit der fortdauernden Prüfungshandlungen mit der Zeit durch zusätzliches Vergessen, wechselnde Mitarbeiter und die Entsorgung von Unterlagen immer weiter sinkt: Die Verhältnismäßigkeit der Außenprüfung nimmt während ihrer Dauer ab. Das geltende Recht lässt dieses verfassungsrechtliche Momentum außen vor, weshalb der Gesetzgeber den Ausgleich zwischen Rechtsfrieden und Verifikation spezifischer einhegen muss. Er hat hierbei aber einen angemessenen Gestaltungsspielraum.⁵⁹²

Außensystematisch sieht etwa § 78c Abs. 3 S. 2 StGB für das Strafrecht eine absolute Grenze der Verfolgungsverjährung vor, auch wenn die Tat derzeit verfolgt wird oder Gegenstand einer Hauptverhandlung ist. Zwar mag im Strafprozess das Rechtsbefriedigungsinteresse des Beschuldigten ob der Schärfe der drohenden Sanktion höher sein als das eines Steuerpflichtigen gegenüber der Belastung mit dem materiell richtigen Steueranspruch. Zugleich ist das staatliche Verfolgungsinteresse bei Verstößen gegen Straftatbestände aber deutlich höher als bei einfachen Fehlern in der Steuererklärung.⁵⁹³ Auch die Kohärenz des Eingriffsverjährungsrechts weist somit auf eine absolute äußere Grenze.

588 BFH v. 31.1.1989 - VII R 77/86, BStBl. II 1989, 442; BFH v. 26.2.2008 - VIII R 1/07, BStBl. II 2008, 659, 661; BFH v. 21.2.2013 - V R 27/11, BStBl. II 2013, 529, 532; Klaus-Dieter Drüen, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO, Loseblatt (2021), Vor §§ 169-171 AO, Rn. 5.

589 Reinhard Zimmermann, „... ut sit finis litium“, JZ 2000, 853, 854.

590 Reinhard Zimmermann, „... ut sit finis litium“, JZ 2000, 853, 854.

591 BVerfG v. 05.03. 2013 – 1 BvR 2457/08 –, BVerfGE 133, 143-16; Klaus-Dieter Drüen, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung (2011), ifst-Schrift Nr. 469, S. 18 f.

592 BVerfG v. 21.07.2016 – 1 BvR 3092/15 –, Rn. 8.

593 Diese systematische Inkonsistenz wird bei der Steuerhinterziehung nochmals zugespitzt: Die Verfolgung der Straftat nach § 370 AO unterliegt (ggf. mit Modifikation, § 376 AO) einer absoluten Verjährungsfrist, der von der Steuerhinterziehung betroffene Steueranspruch aber nicht.

e) Tatsächliche Verständigung

Erheblichen Bedenken von Rechts und Verfassungen wegen begegnet die im Rahmen der Experteninterviews⁵⁹⁴ teilweise dargestellte Praxis, zum Abschluss der Außenprüfung bisweilen über das Instrument der tatsächlichen Verständigung in eine Verhandlung über den Umfang der Korrektur der Bemessungsgrundlage insgesamt einzutreten – die „Paketlösung“.⁵⁹⁵ Verständigungen, die nicht für jeden einzelnen Punkt ihre Grundlage in dem einer einzelnen Berichtigung zugrunde liegenden Sachverhalt haben, sind nichtig.

Zur Sicherstellung eines rechtskonformen Inhalts kann eine Abzeichnung der tatsächlichen Verständigungen durch den Sachgebietsleiter der Außenprüfung vorgesehen werden.⁵⁹⁶ Effektiv wird die Möglichkeit von „Paketlösungen“ auch in dem unten vorgestellten Modell einer Stufenprüfung⁵⁹⁷ zumindest vordergründig beseitigt: Sachverhaltskomplexe, bezüglich derer die Ermittlungshandlungen bereits abgeschlossen sind, sollen während der laufenden Betriebsprüfung bereits in Grundlagenbescheiden für die späteren Änderungsbescheide festgehalten werden. In der Schlussbesprechung werden die einzelnen Grundlagenbescheide nur noch zusammengefasst, inhaltlich aber nicht mehr geändert. Eine unzulässige Verständigung über das „Änderungspaket“ ist dann nicht mehr möglich.

Tatsächliche Verständigungen finden dann nur noch auf Ebene der Zwischenfeststellungen über einzelne Sachverhaltsfragen statt, soweit sich diese nicht aufklären lassen.

3. Handlungsbedarf

Die Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis legen nahe, dass die Finanzverwaltung zu höherer Tax Compliance vor allem durch einen Aufbau zusätzlicher Ressourcen, eine Verstärkung ihrer Ausbildung im Bereich Verrechnungspreise sowie die Schaffung breiterer Einstiegsmöglichkeiten und guter Rahmenbedingungen auch für Quereinsteiger beitragen kann. Dies sollte helfen, Lage und Länge der Prüfungszeiträume näher an die Gegenwart heranzuführen, zu kürzen und auch im breiteren Maße zeitnahe Betriebsprüfungen durchführen zu können. Letzteres setzt allerdings voraus, dass ein damit verbundener Service aufseiten der Unternehmen erwidert wird.

Die verstärkte Ausbildung im Bereich der Verrechnungspreispraxis kann dazu beitragen, dass die wahrgenommenen Unterschiede in der Sachkunde von Bundesbetriebsprüfern, Auslandsfachprüfern der Länder und örtlichen Prüfern geringer werden, ohne dass die örtlichen

Die Finanzverwaltung kann durch Aufbau zusätzlicher Ressourcen und Stärkung der Ausbildung für Verrechnungspreise zur Tax Compliance beitragen.

594 Siehe oben D.II.4, S. 146 f.

595 Roman Seer, Verständigungen im Steuerverfahren (1996), S. 391 f.; ebd., in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO, Loseblatt (2021), § 201 AO Rn. 15; Ullrich Schallmoser, in: Hübschmann et al. (Begr.), AO, Loseblatt (2021), § 201 Rn. 64.

596 Vgl. hierzu Klaus-Dieter Drüen, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, 101, 111.

597 Siehe D.IV.2.a).

Prüfer zugleich das mitunter forsche Auftreten von Bundesprüfern übernehmen müssten. Verrechnungspreise sind ein hochkomplexes Thema; sie lassen sich auch durch Bundesprüfer nicht eindeutig bestimmen, sodass zum Beispiel die Nutzung von Branchenwerten zwar die Gewinnverteilung in einer Branche angleicht, nicht aber notwendigerweise die Rechtsanwendung vereinheitlicht, sofern sich die Geschäftsmodelle und funktionalen Profile innerhalb einer Branche auch nur zum Teil unterscheiden. Die mitunter überzogenen Informationsanforderungen lassen sich, wie bereits oben zum Ausdruck gebracht wurde, kanalisieren, wenn die Erwartungen der Betriebsprüfer mit den Anforderungen der Finanzverwaltung an die Dokumentation der Verrechnungspreise in Einklang gebracht werden. Um größere Diskrepanzen in der Beurteilung der Verrechnungspreise zu vermeiden, wäre der Einsatz von Ombudspersonen eine Möglichkeit, die Rechtmäßigkeit von Prüferfeststellungen bereits im Verlauf der Betriebsprüfung fachlich einschätzen zu lassen. Dies könnte die fachliche Verständigung in der Betriebsprüfung verbessern und zugleich die Akzeptanz etwaiger Feststellungen fördern.

Joint Audits gelten als effektives Instrument zur Streitvorbeugung in der Betriebsprüfungsphase des Verrechnungspreiszyklus, setzen aber entsprechende Ressourcen und im internationalen Auftritt geschulte Prüfer voraus. Um dieses vielversprechende Instrument zu unterstützen, erscheint eine Verstärkung der Ressourcen in diesem Bereich als eine sinnvolle staatliche Investition in die Erhöhung der privaten Tax Compliance. Dieser mögliche Aufwuchs wäre aber mit einem Antragsrecht für Unternehmen zu verbinden.

Zu den notwendigen Erfolgsbedingungen von Joint Audits gehört ihre zeitliche Abstimmung auf die Möglichkeiten und Gepflogenheiten der mitbeteiligten ausländischen Finanzverwaltungen. Die gemeinsamen Prüfungen für einen gegebenen Veranlagungszeitraum müssen zu einem Zeitpunkt beginnen, zu dem die einschlägigen Bescheide im Ausland noch nicht bestandskräftig geworden sind. Damit ist der Erfolg dieses Instruments in der Regel von der Gegenwartsnähe deutscher Betriebsprüfungen abhängig.

Im Rahmen von Joint Audits sind Verständigungen nur auf der Sachverhaltsebene möglich; eine Verständigung auf Verrechnungspreise erfordert ein Verständigungsverfahren. Die Stärkung des Instruments der gemeinsamen Außenprüfung setzt damit auch voraus, dass die Ressourcen im Bereich der Verständigungsverfahren mithalten können. Schließlich muss man sehen, dass an jeder Prüfung mindestens ein ausländisches Team teilnimmt, was entsprechende Investments im Ausland voraussetzt. Wenn ein gemeinsames Verständnis darüber besteht, dass Joint Audits geeignete Instrumente zur Streitvorbeugung sind, sollten die internationalen

Bestrebungen⁵⁹⁸ zur Verbesserung des Verfahrens der gemeinsamen Außenprüfung unterstützt und Verfahren entwickelt werden, die die Zusammenarbeit mit den ausländischen Finanzbehörden vereinfachen.

IV. Handlungsoptionen

1. Reformüberlegungen der Finanzverwaltung

a) Reformansätze

Die Überlegungen zur Festsetzungs- und Betriebsprüfungsphase beziehen sich auf die persönliche Kompetenz und Befugnisse des prüfenden Personals, die zeitliche Struktur von Prüfungen, einschließlich insbesondere der Einführung des Instruments der „Teilfeststellung“⁵⁹⁹ und einer Reform der zeitnahen Betriebsprüfung, sowie den Ausbau von Joint Audits.

In personeller Hinsicht stehen der Ausbau und die Kanalisierung der verwaltungsseitigen Fach- und Entscheidungskompetenzen auf der Agenda. Ziel ist eine vertiefende Ausbildung der Betriebsprüfer in wirtschaftswissenschaftlicher Hinsicht, um das Verständnis von und die Kommunikation mit Unternehmen zu verbessern, während an der Durchlässigkeit der Karrierewege noch zu arbeiten wäre. Daneben wird über eine Flexibilisierung der Entscheidungskompetenz in grenzüberschreitenden Verfahren nachgedacht.

In zeitlicher Hinsicht liegt der Ansatzpunkt auf der Festsetzungsfrist, die durch die Eröffnung einer Betriebsprüfung gehemmt werden kann und erst abläuft, wenn die Betriebsprüfung, die „ewig“⁶⁰⁰ oder, aus rechtlicher Perspektive, „so lange wie nötig“⁶⁰¹ dauern darf, beendet ist.⁶⁰² Auf diese Weise wird die Prüfung faktisch nur durch die Kapazitäten der Betriebsprüfungsdienste begrenzt und verzichtet auf einen notwendigen Erledigungsdruck. Mögliche Lösungen sind eine kurze Verjährungsfrist oder die breite Einführung von zeitnahen Betriebsprüfungen, die bisher konturenlos geblieben ist und der Finanzbehörde einen weiteren Ermessensspielraum einräumt. Konkrete Überlegungen gehen dahin, auf Basis von internen Kontrollsystemen risikoorientierte Prüfungen zu schaffen und Meldepflichten für Unternehmen in Bezug auf Fehler, die durch das interne Kontrollsystem angezeigt werden, einzuführen. Dies soll dazu führen, dass gegenwärtig noch weit zurückliegende Prüfungszeiträume bereinigt und die aktu-

598 Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung vom 22. März 2021; OECD, Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration (2019); EU JTPF, A Coordinated Approach to Transfer Pricing Control Within the EU, JTPF/013/2018 EN, 2018.

599 Referentenentwurf (RefE) des Bundesministeriums der Finanzen vom 12. Juli 2022, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, §§ 180 Abs. 1a; 195; 202 Abs. 1, 3; 204 Abs. 2 AO-RefE.

600 V8, Abs. 37.

601 V1, Abs. 18.

602 § 171 Abs. 4, 5 AO-RefE.

ellen Prüfungsprozesse beschleunigt werden. Auf dieser Grundlage sollen bereits Teilergebnisse mit Bindungswirkung gegenüber dem Betriebsprüfungsbericht festgestellt werden. Diese Teilfeststellungen werden ohne Vorbehalt der Nachprüfung erlassen und haben im Hinblick auf ihre Bindungswirkung für den Betriebsprüfungsbericht zur Folge, dass Rechtssicherheit sofort eintritt und der Teilfeststellung entsprechend veranlagt werden kann. Maßgebend sind danach die Teilfeststellungen und der Prüfungsbericht, während der Steuerbescheid die Festsetzung lediglich formal abschließt.

Geplant ist daneben der Ausbau von gemeinsamen Außenprüfungen mit dem Ziel einer massiven Erhöhung der Anzahl der Verfahren, die gemeinsam oder gleichzeitig durchgeführt werden. Dieser Ausbau erfordert eine gesetzliche Regelung zu Struktur und Ablauf des Prüfungsverfahrens in der Abgabenordnung oder ein eigenständiges Verfahrensgesetz für internationale Verwaltungsverfahren.

Daneben bietet die Digitalisierung Möglichkeiten der Beschleunigung vor allem kooperativer Verwaltungsverfahren (insbesondere ICAP und Joint Audits), indem verwaltungsseitig die Nutzung von Videokonferenzsystemen forciert wird. Gefordert wird zudem eine Digitalisierung des Dokumentationsprozesses im Hinblick auf den erweiterten Datenzugriff durch die Finanzverwaltung via verpflichtende Freigabe eines Datenraums⁶⁰³ für große und auf Antrag auch kleinere Unternehmen; dies könnte sicherstellen, dass Unternehmen und Finanzverwaltung zum Beispiel zum Datenbank-Screening dieselben Informationen aus einer versionsgleichen Datenbank zur Verfügung haben.

b) Beurteilung auf Basis des ermittelten Handlungsbedarfs

Der angestrebte Ausbau der Kenntnisse auf dem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre ist zu begrüßen, da eine Prüfung steuerlicher Verrechnungspreise ohne wirtschaftswissenschaftliches Fundament kaum sachgerecht gelingen kann. Eine Verbesserung entsprechender Kenntnisse sollte dazu führen, dass das Vertrauen in die Arbeit der Finanzbehörden wächst. Ergänzend sollte eine Öffnung des Laufbahnrechts erwogen werden, um die Attraktivität der Karrierewege für Quereinsteiger zu steigern.

Verkürzte Verjährungsfristen und ein Ausbau der zeitnahen Betriebsprüfung vermindern die Unsicherheit in zeitlicher Hinsicht und helfen, dass sich offene Steuerpositionen früher schließen. Zugleich senken sie das Ausmaß damit verbundener Nachzahlungszinsen und lassen auch Luft aus der die Position der Finanzverwaltung begünstigenden „Kraft der späten Erkenntnis“. Hinzu kommt, dass ein mit dem Verlust an historischem Wissen verbundener Rekonstruktionsaufwand abnimmt und sich die Prüfungszeiträume mit positiver Wirkung für

603 § 200 Abs. 2 AO-RefE.

gemeinsame Außenprüfungen und korrespondierende Berichtigungen an die in aller Regel kürzeren Verjährungsfristen im Ausland annähern.

Die Schaffung eines internen Kontrollsystems für Verrechnungspreise kann helfen, dass Fehler und das Ausmaß notwendiger Prüfungshandlungen reduziert werden. Eine Beschreibung der Anforderungen, die an die Ausgestaltung dieses Instruments zu stellen sind, und die Prüfung ihrer Einhaltung bieten eine Gewähr, dass die relevanten Sachverhalte vollständig erfasst sind und nur geprüft werden, wenn diese aus Sicht der Finanzverwaltung mit Risiken behaftet sind. Ein IKS beseitigt zwar nicht die Mehrdeutigkeit steuerlicher Verrechnungspreise. Mithilfe von Teilfeststellungen ist die Finanzverwaltung aber in der Lage, für geprüfte Sachverhalte den Rechtsfrieden bereits herzustellen, bevor die Betriebsprüfung insgesamt zu einem Abschluss gekommen ist und die Steuerbescheide erlassen sind. Ein umfassender Datenzugriff mag allerdings ein Tor zu investigativen Ermittlungen der Prüfer öffnen. Er ist unabhängig davon, welche rechtlichen Beschränkungen im Einzelfall zu beachten sind, geeignet, das Vertrauen in die Maßnahmen der Prüfer herabzusetzen, wenn dieser Eingriff in den Augen der Unternehmen nicht primär das legitime Ziel der Identifikation von Steuervermeidung verfolgt, sondern Unternehmen vielmehr einer Art Generalverdacht unterwirft.

Gemeinsame Außenprüfungen haben den Ruf effizienter Verfahren zur Vorbeugung internationaler Verrechnungspreiskonflikte; ihre verfahrensrechtliche Verankerung trägt zur Normenklarheit bei und sollte schon aus diesem Grund das Vertrauen der Unternehmen in den legitimen Staat erhöhen. Maßnahmen zur Beschleunigung des Verfahrensablaufs, dem auch der Einsatz technischer Mittel, wie zum Beispiel die Nutzung von Videokonferenzen, dienen kann, erscheinen hilfreich, solange gewährleistet ist, dass den Unternehmen aufgrund der virtuellen Treffen keine Nachteile entstehen. Wird dieses Verfahren ressourcenbedingt auf wenige Fälle beschränkt, ist aber die Frage zu entscheiden, wie der Zugang zu diesem Verfahren geregelt wird. Ein Auswahlermessen kann das Vertrauen der Unternehmen in staatliches Handeln herabsetzen, wenn taugliche Maßstäbe fehlen. Aus der Perspektive des SSF sollte ein Antragsrecht das Mittel der Wahl sein.

2. Ergänzende Reformüberlegungen

a) Entlastung der Dokumentations- und Beweisvorsorgepflichten

Aus normativer Perspektive ist dem Problem, dass die Steuerpflichtigen zur Zeit der Veranlagung nicht vollumfänglich klar ist, welche Daten sie vorhalten müssen,⁶⁰⁴ nicht durch eine Erhöhung der Regelungsdichte auf Ebene des formellen Gesetzes der § 90 Abs. 2 und 3 AO zu begegnen: Als Generalklauseln des Steuerverfahrensrechts müssen sie eine hinreichende Flexibilität der Finanzverwaltung gewährleisten. Das Gesetz ist nicht das Instrument für

604 Oben C.II.6 S. 79 f.

umfassende Einzelfallregelungen.⁶⁰⁵ Die Flexibilität muss in einer Eingriffsverwaltung vertrauensvoll ausgeübt werden, kann keine unbestimmbaren Regelungsziele ersetzen und muss mit effektivem Rechtsschutz aufseiten der Steuerpflichtigen einhergehen.

Hier sollte es beim bestehenden System bleiben, dass konkrete Mitwirkungsverlangen durch den Außenprüfer gestellt werden, der „nah“ am Steuerpflichtigen ist und im Einzelfall die Maßnahme begründen und diskutieren muss – die bestehenden Regelungen ermöglichen einen hermeneutischen Zirkel.⁶⁰⁶

Eine Voraussetzung der gelungenen Realisation des Systems in der Praxis, die sich nur schwer normativ absichern lässt, ist die hinreichende Qualifikation der Amtsperson auf dem Gebiet der Verrechnungspreise.⁶⁰⁷ Gleichwohl ist eine stärkere Absicherung der Rechtsanwendungserwartungen der Steuerpflichtigen im Vorfeld der Betriebsprüfung sinnvoll. Dies würde es dem Steuerpflichtigen gestatten, seiner Beweisvorsorgepflicht nach § 90 Abs. 2 AO besser nachzukommen und zugleich den Bedarf an Informationsanforderungen im Einzelfall (§ 90 Abs. 3 S. 10 AO) verringern.

Neben der angeregten und geplanten besseren Spezialisierung und betriebswirtschaftlichen Schulung der Prüfer bietet sich eine über die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien hinausgehende Präzisierung der Vorgaben auf Ebene des Art. 108 Abs. 3 S. 2 GG durch BMF-Schreiben an. Dieses Instrument verhindert eine normative Überforderung durch den „fernen“ Gesetzgeber,⁶⁰⁸ sichert aber zugleich über die Selbstbindung der Verwaltung (Art. 3 Abs. 1 GG)⁶⁰⁹ die Rechtsanwendungserwartung des Steuerpflichtigen, ohne diesen oder die Gerichte zu binden: Die Handlungsform gestattet dem Steuerpflichtigen, seine eigene Rechtsauffassung im Gespräch mit der Verwaltung, durch Einspruch oder auch Klage durchzusetzen und ist für den Rechtsschutz nicht auf das Normverwerfungsmonopol des Bundesverfassungsgerichts (vgl. Art. 100 Abs. 1 GG) verwiesen.

605 Grundsätzlich zur notwendigen Abstrakt- und Allgemeinheit des Gesetzes: Gregor Kirchhof, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Bd. XII, § 267 Rn. 12.

606 Dazu bereits oben S. 154 unter D.III.2.b).

607 Dazu oben D.III.3.

608 So zeichnet sich innerhalb der Stichprobe der Befund ab, dass bereits die vorgabengerechte Verrechnungspreisdokumentation in der Prüfung in Einzelfällen dennoch gar nicht verwertet wird (siehe oben S. 141 ff. unter D.II.2) und auch die Inhalte des CbCR bisher keinen Eingang in die Prüfungspraxis gefunden haben.

609 Uwe Kischel, in: Volker Epping/Christian Hillgruber, Grundgesetz, 50. Ed. (2022), Art. 3 Rn. 112 ff. m. w. N.

b) Stufenprüfung

Zu begrüßen ist das Vorhaben der Finanzverwaltung der Einführung einer Stufenprüfung (§ 180 Abs. 1a AO-RefE⁶¹⁰). Hier sollen einzelne Themenkomplexe der Außenprüfung durch Feststellungsbescheid (§ 179 Abs. 1 AO) festgehalten werden, sobald der Sachverhalt in Bezug auf diese abschließend ermittelt wurde (Teilabschlussbescheid). Für einen Bescheid, der im Anschluss an die Schlussbesprechung die Ergebnisse der Außenprüfung festhält, sollen die Teilfeststellungsbescheide sodann Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 S 1 AO) sein: So ist beispielsweise denkbar, dass bei einer mehrere Veranlagungszeiträume umfassenden Außenprüfung zunächst das erste Veranlagungsjahr geprüft und im Bescheid festgehalten wird.

Dieses Vorgehen in Teilprojekten, die bereits frühestmöglich zu einem verbindlichen Abschluss geführt werden, entspricht dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz: Bei gleicher Eignung, dem verfassungsrechtlichen Verifikationsauftrag wie bei dem herkömmlichen Abschluss in der Schlussbesprechung nachzukommen, entsprechen solche Teilfeststellungen dem Erforderlichkeitsprinzip. Sie verschaffen dem Steuerpflichtigen bezüglich der bereits festgestellten Prüfungsgegenstände früher Rechtssicherheit und belasten ihn weniger lang in seinen Dispositionen und damit der unternehmerischen Freiheit (Art. 12 Abs. 1 GG). Weniger überzeugend ist, dass nach dem Referentenentwurf das Ermessen zum Erlass eines Teilabschlussbescheids auf Antrag des Steuerpflichtigen nur dann intendiert sein soll, wenn er ein erhebliches Interesse an der Feststellung glaubhaft machen kann, § 180 Abs. 1a S. 2 AO-RefE. Weil die für die Feststellungen erforderlichen Ermittlungen zu diesem Zeitpunkt abgeschlossen wurden und die Verwaltung die Ergebnisse ohnehin festhalten muss, ist der zeitnahe Erlass eines Teilabschlussbescheids das mildere und zugleich gleich geeignete Mittel. Das Interesse des Steuerpflichtigen an der Teilbescheidung ist freiheitsgrundrechtlich abgesichert; bei verfassungskonformer Auslegung des § 180 Abs. 1a S. 2 AO wird ein erhebliches Interesse daher nur dann fehlen, wenn die Außenprüfung ohnehin in Kürze abgeschlossen wird. Besser wäre es daher unseres Erachtens, den Teilabschlussbescheid stets auf Antrag des Steuerpflichtigen zu erlassen und auf das Erfordernis eines erheblichen Interesses, das ohnehin vorliegen wird, zu verzichten.

Die Abkehr von einem Gesamtabschluss in der Schlussbesprechung und eine schon früher erfolgende Teilsicherung von Prüfungsergebnissen ist daher nicht nur zu begrüßen, sondern sogar verfassungsrechtlich geboten.⁶¹¹

Teilfeststellungen entsprechen dem Erforderlichkeitsprinzip.

610 Referentenentwurf (RefE) des Bundesministeriums der Finanzen vom 12. Juli 2022, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts.

611 Ein weiterer positiver Effekt ist, dass Teilfeststellungen unzulässige „Paketlösungen“ über die gesamten Prüfungsgegenstände formal einschränkt, dazu oben S. 137 f. unter D.I.3.e). In der Sache wird es mutmaßlich im Verhandlungswege dennoch zu einer Verständigung auf der jeweiligen Stufe nur im Hinblick auf die anderen Stufen kommen.

c) Dauer und Ablaufhemmung

Da der bisherige Zustand äußerst langdauernder Außenprüfungen verfassungsrechtlich nicht mehr hinnehmbar ist,⁶¹² muss er durch eine (absolute) zeitliche Beschränkung der Außenprüfung behoben werden.⁶¹³ Den Reformüberlegungen innerhalb des BMF, dem Vorschlag der BStBK⁶¹⁴ und des DWS-Instituts,⁶¹⁵ die das BMF mit seinem Referentenentwurf inzwischen aufgegriffen hat,⁶¹⁶ ist daher zuzustimmen: Die Ablaufhemmung durch die Außenprüfung in § 171 Abs. 4 AO ist entweder aufzuheben oder jedenfalls zu begrenzen. Für Letzteres bietet sich eine Orientierung an § 78c Abs. 3 S. 2 StGB und damit eine Beschränkung auf das Doppelte der Festsetzungsfrist an.⁶¹⁷ Im Einzelnen sind Verlängerung aus besonderen Gründen denkbar – wie etwa der Antrag des Steuerpflichtigen, § 171 Abs. 4 S. 3 AO-RefE, oder Rechtsbehelfe gegen Mitwirkungsverlangen, § 200a Abs. 6 AO-RefE.

Soll hingegen die Ablaufhemmung nicht nur auf ein verfassungsrechtlich zulässiges Maß zurückgestutzt werden, sondern die Verjährung neben ihrer rechtsfriedensichernden Funktion zu einem Impuls für zeitnahen Verwaltungsvollzug umgewidmet werden,⁶¹⁸ kann die maximale Ablaufhemmung weiter eingeschränkt oder ganz abgeschafft werden. Trotz etwaiger Vorbehalte muss es grundsätzlich möglich sein, auch ein komplexes Veranlagungsjahr innerhalb der Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO von vier Jahren zu prüfen.⁶¹⁹ Das Recht kann so den gesetzlichen Rahmen setzen, innerhalb dessen die Ressourcennutzung der Finanzverwaltung außerrechtlich so optimiert werden muss, dass der verfassungsrechtliche Verifikationsauftrag erfüllt werden kann.

d) Folgefragen der Prüfungsbefristung

Die oben vorgeschlagene und vom BMF geplante Abschaffung der Ablaufhemmung trägt zum normativen Gerüst einer verfassungsfesteren und zügigeren Außenprüfung bei. Sie wirft aber auch die zentrale Frage auf, wie mit einem Scheitern der Außenprüfung umzugehen ist. *De lege lata* führt jede weitere Prüfungshandlung dazu, dass die Festsetzungsfrist weiter gehemmt

612 Vgl. auch Roman Seer et al., Reform der Außenprüfung (2021), S. 6.

613 Umfassend die detaillierten Vorschläge bei Roman Seer et al., Reform der Außenprüfung (2021). Parallele internationale Empfehlungen („internationale Best Practice“) Baker/Pistone, in: IFA, The Practical Protection of Taxpayers' fundamental Rights, Cahiers de droit fiscal international Vol. 100B (2015), S. 36 f.

614 Dirk Rose/Oliver Glückselig, Vorschläge der BStBK zur Anpassung verfahrensrechtlicher Vorschriften, DStR 2021, 1084, 1086.

615 Roman Seer et al., Reform der Außenprüfung (2021), S. 9.

616 Siehe § 171 Abs. 4 S. 2 AO-RefE.

617 § 171 Abs. 4 S. 2 AO-RefE liegt mit seiner Befristung auf fünf Jahre jedenfalls in der Nähe dieses Zeitfensters.

618 BMF, RefE vom 12. Juli 2022, S. 2; ebenso Klaus-Dieter Drüen, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung (2011), S. 55; kritisch Thilo Haug, Die Verjährung im Steuerrecht (2012), S. 199.

619 Die Beschleunigung der Außenprüfung stellt aber stets ein gemeinsames Unterfangen von Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung dar. Sicherergestellt werden muss daher, dass der Steuerpflichtige die Festsetzungsverjährung nicht durch „Verzögerungstaktiken“ herbeiführt. Mechanismen können hier klare Fristenbindungen für Mitwirkungshandlungen und Schätzungsbefugnisse und/oder Sanktionen bei Nichtvornahme der Mitwirkungshandlung sein.

wird. Ohne eine Ablaufhemmung tritt aber die Festsetzungsverjährung ein, auch wenn weitere Prüfungshandlungen zur Sachverhaltsaufklärung erforderlich wären.

aa) BMF: Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO-RefE

Der RefE des BMF sucht das Problem einer drohenden Verfristung durch eine präzisere Bildung von Prüfungsschwerpunkten durch die Finanzverwaltung einerseits und weiter erhöhte Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen zu bewältigen.⁶²⁰ Zentral ist dabei der geplante § 200a AO, der systematisch und terminologisch nicht ganz überzeugend als „Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen“ trotz sanktionsrechtlicher Natur bei den Mitwirkungspflichten der Außenprüfung verortet werden soll. Die Vorschrift sieht dabei vor, dass ohne Begründung der Verwaltung ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen gestellt werden kann. Qualifiziert ist dabei aber nicht das Verlangen der Mitwirkung selbst, sondern die Sanktionen, die bei Nichterfüllung ergehen:⁶²¹ Es können als neue steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 Nr. 3a AO-RefE) ein Mitwirkungsverzögerungsgeld von 100 Euro pro Kalendertag für 100 Tage sowie insbesondere bei besonders leistungsfähigen Steuerpflichtigen (§ 200a Abs. 3 Nr. 2 AO-RefE) ein Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld von in Höhe von bis zu 10.000 Euro pro Kalendertag anfallen. Zugleich verlängert sich durch die Mitwirkungsverzögerung die Festsetzungsfrist (§ 200a Abs. 5 AO).

Dieses Instrument ist im traditionellen Subordinationsverhältnis zwischen Staat und Steuerpflichtigen angesiedelt, das in der Compliance-Forschung dem feindseligen und vertrauensschädigenden Klima zugeordnet wird.⁶²² Angesichts des oben skizzierten Befunds, dass häufig Dissens darüber besteht, ob eine von der Finanzverwaltung angeforderte Information der Verrechnungspreisermittlung tatsächlich dienlich ist,⁶²³ droht eine begründungslose (§ 200a Abs. 1 S. 1 AO-RefE) höhere Sanktionierung des Mitwirkungsverlangens solche Konflikte zu verschärfen und produktives Klima zu stören, wobei die Möglichkeit einer Rahmenvereinbarung nach § 199 Abs. 2 AO-RefE auf eine Absicherung eines produktiven Klimas zielt und sicherstellen soll, dass § 200a AO nur gegenüber nicht kooperative Steuerpflichtigen zur Anwendung gelangt.⁶²⁴

Allerdings stellt die höhere Sanktionierung keineswegs sicher, dass alle erforderlichen Ermittlungshandlungen rechtzeitig vorgenommen werden können. Zielführender ist es, den sachgerechten Abschluss der Außenprüfung sicherzustellen⁶²⁵ und innerhalb dieses Rahmens eine

620 BMF, RefE vom 12. Juli 2022, S. 2.

621 BMF, RefE vom 12. Juli 2022, S. 87 f.

622 Dazu oben B.II.131 ff.

623 D.II.2 auf S. 141 ff.

624 BMF, RefE vom 12. Juli 2022, S. 87.

625 Sogleich D.IV.2.d)dd).

kooperative Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen in einem produktiven Klima zuzulassen, worauf auch § 199 Abs. 2 AO-RefE zielt.

bb) Beschränkung des Problemumfangs durch ein Modell der Stufenprüfung

Der mögliche Umfang der (drohenden) Festsetzungsverjährung trotz laufender Außenprüfung wird bereits durch den Übergang von einer Gesamtprüfung mit einer zentralen Schlussbesprechung (§ 201 Abs. 1 AO) hin zu einem Stufenprüfungsmodell (§ 180 Abs. 1a AO-RefE)⁶²⁶ eingeschränkt. Sachverhaltskomplexe werden nacheinander abschließend geprüft und die Ergebnisse verbindlich in Zwischenbescheiden festgehalten. Der Fristablauf verhindert daher nur bei den gegen Ende nicht abgeschlossenen Sachverhalten die noch erforderlichen Prüfungshandlungen. Damit wird das Verfristungsproblem quantitativ eingegrenzt.

cc) Befristung des Vorbehalts der Nachprüfung

Ein erster Schritt, der eine Verjährung während einer laufenden Außenprüfung verhindern kann, ist ein rechtzeitiger Beginn der Außenprüfung. Verwaltungspraktisch ist dies vor allem eine Frage der ausreichenden personellen und sachlichen Ausstattung der Finanzbehörden und der risikoorientierten Auswahl der Prüfungsfälle.

Normativ lässt sich ein zeitiger Prüfungsbeginn durch eine Befristung des Vorbehalts der Nachprüfung im Sinne des § 164 Abs. 2 AO absichern. Dieser ist zwar keine Voraussetzung für die Durchführung einer Außenprüfung, aber in der Regel die voraussetzungsarme Ermächtigungsgrundlage, um auf Grundlage der Erkenntnisse aus der Außenprüfung Änderungsbescheide zu erlassen.⁶²⁷ Derzeit ist der Vorbehalt der Nachprüfung nur an den Ablauf der Festsetzungsfrist gekoppelt, § 164 Abs. 4 AO. Unseres Erachtens ist aber dem Vorschlag des wissenschaftlichen Arbeitskreises des DWS-Instituts zuzustimmen, den Vorbehalt auf eine kürzere Zeit als die Festsetzungsfrist zu befristen, solange nicht innerhalb dieser Zeit mit einer Außenprüfung begonnen wird.⁶²⁸ Das veranlasst die Finanzverwaltung, hinreichend früh mit der Außenprüfung zu beginnen – oder bei fehlenden Kapazitäten den Vorbehalt verfallen zu lassen und auf eine Prüfung zu verzichten.

dd) Schätzungsbefugnis bei drohender Verfristung

Im Übrigen sollte das Scheitern der Sachverhaltsermittlung wegen Fristablaufs nicht anders behandelt werden als das Scheitern der Sachverhaltsermittlung aus anderen Gründen: Die Finanzbehörden haben die Besteuerungsgrundlagen, die sie vor Eintritt der Verjährung nicht

⁶²⁶ Siehe oben D.IV.2.a).

⁶²⁷ Siehe oben D.I.1.

⁶²⁸ Roman Seer et al., Reform der Außenprüfung (2021), S. 9.

ermitteln können, zu schätzen, § 162 Abs. 1 S. 2 AO, und diese Schätzung auch zu begründen, § 121 Abs. 1 AO.

Dies schafft für den Steuerpflichtigen einen Anreiz, neben der zur Durchsetzung einzelner Informationsanforderungen der Verwaltung möglichen Verhängung eines Verzögerungs- (§ 146 Abs. 2b AO), Zwangsgeldes (§ 328 Abs. 1 S. 1 AO) sowie perspektivisch des qualifizierten Mitwirkungsverlangens (§ 200a AO-RefE), an einem zeitnahen Abschluss der Außenprüfung mitzuwirken. Für die Finanzverwaltung steht mit der Schätzungsbefugnis ein Instrument zur Verfügung, das trotz der Frist einen sachgerechten Abschluss des Besteuerungsverfahrens ermöglicht.

Es muss jedoch auch sichergestellt werden, dass die Schätzung Ultima Ratio⁶²⁹ der finanzbehördlichen Maßnahmen bleibt und die Abschaffung der Ablaufhemmung nicht dazu führt, dass die Schätzung am Ende der Prüfung als Gegeneffekt der Verkürzung der möglichen Prüfungsdauer zum Normalfall wird. Hieraus – sowie aus dem allgemeinen Grundsatz von Treu und Glauben⁶³⁰ – folgt, dass der Finanzbehörde die Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO bei drohender Verfristung der Festsetzung nur dann zustehen soll, wenn nicht sie die die Unermittelbarkeit begründende Verzögerung zu vertreten hat, sondern diese entweder auf äußere Umstände zurückzuführen oder vom Steuerpflichtigen zu vertreten sein muss. Hat jedoch die Finanzverwaltung die Prüfung nur schleppend betrieben, für den gewählten Prüfungsumfang (§§ 194 Abs. 1 S. 2; 196 AO) nur unzureichend Personal eingesetzt oder nicht hinreichend risiko- und schwerpunktorientiert geprüft, soll der Rückgriff auf die Schätzung unzulässig sein. Soweit Besteuerungsgrundlagen dann nicht überprüft und auch nicht geschätzt werden konnten, bleibt der Veranlagungsbescheid mit seinem ursprünglichen Inhalt bestehen.

In diesem Sinne sollte § 162 Abs. 1 AO um einen dritten Satz wie folgt ergänzt werden:

„Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Die

629 Roman Seer, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO, 168. Lieferung 11.2021, § 162 AO, Rn. 30.

630 Steffen Neumann, in: Dietmar Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 165. Lieferung, § 4 Gesetz, Rn. 5.

Schätzung ist ausgeschlossen, soweit die Finanzbehörde die Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung zu vertreten hat.“

ee) Ablaufhemmung für die Umsetzung der Prüfungsergebnisse

Bestehen bleiben sollte die Ablaufhemmung jedoch in der Phase nach Abschluss der Außenprüfung mit der Schlussbesprechung, um die zum Teil komplexe Umsetzung der Ergebnisse der Außenprüfung in den Steuerbescheid noch vornehmen zu können. Hier sollte eine einjährige Ablaufhemmung ausreichend sein.

e) Joint Audits

Handlungsbedarf ergibt sich von Rechts wegen zugleich für gemeinsame Betriebsprüfungen. Im Verhältnis zu anderen EU-Staaten ergibt sich dieser Handlungsbedarf aus der DAC 7, deren Regelungen bis Ende 2022 in deutsches Recht umgesetzt werden müssen. Einen ersten Entwurf für ein Umsetzungsgesetz hat das Bundesministerium der Finanzen im Sommer 2022 vorgelegt.⁶³¹ Dieser Entwurf zielt auf eine spürbare Umgestaltung von § 10 EU-AHiG. Er soll den Anforderungen des neuen Art. 12a EU-AHiRL Rechnung tragen, der in mehrfacher Hinsicht Umwälzungen bringt.

aa) Integration in eine gemeinsame Prüfung

Erstens zeichnet Art. 12a Abs. 1 EU-AHiRL den Weg in eine gemeinsame, aber verfahrensrechtlich nunmehr verschmolzene gemeinsame Prüfung vor. Sie kann zwei- oder mehrseitig durchgeführt werden; auch die Initiative kann bereits von mehreren Mitgliedstaaten gemeinsam ausgehen (Art. 12a Abs. 1 Satz 1 EU-AHiRL). Der Option für mehrseitige gemeinsame Prüfungen trägt der Entwurf des neuen § 10 EU-AHiG nicht ausdrücklich Rechnung. Ungeachtet der Möglichkeit einer – zulässigen und gebotenen – richtlinienkonformen Auslegung lässt sich die Erstreckung der Regelung auf drei- und mehrseitige gemeinsame Prüfungen im weiteren Gesetzgebungsverfahren noch sinnvoll klarstellen.

bb) Zeitliche Straffung

Nach Art. 12a Abs. 1 Satz 2 EU-AHiRL und § 10 Abs. 1 Satz 3 EU-AHiG in der Fassung des Referentenentwurfs⁶³² beantworten die ersuchten zuständigen Behörden das Ersuchen um eine gemeinsame Prüfung innerhalb von 60 Tagen nach Eingang des Ersuchens.

631 Artikel 2 des Entwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts. Referentenentwurf v. 06.07.2022, Internet: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/20_Legislaturperiode/2022-07-12-Gesetz-zur-Umsetzung-der-Richtlinie-EU-2021-514/0-Gesetz.html (18.08.2022).

632 Oben Fn. 630.

cc) Weitere verfahrensrechtliche Vorgaben

Über diese zeitliche Straffung hinaus verpflichtet Art. 12a Abs. 2 EU-AHiRL jeden EU-Mitgliedstaat und damit auch Deutschland zum Erlass eines verfahrensrechtlichen Rahmens, der Raum für vorherige Vereinbarungen – typischerweise Memoranda of Understanding (MoU) – der betroffenen Staaten über die Art und Weise der Joint Audits und für eine entsprechende Koordination lässt. Diese vorherigen Vereinbarungen müssen eine Sprachenregelung enthalten (Art. 12a Abs. 2 UAbs. 1 Satz 1 EU-AHiRL); diesem Erfordernis trägt der Referentenentwurf des deutschen Umsetzungsgesetzes⁶³³ bislang nicht Rechnung.

Unabhängig von den Vorgaben des jeweiligen (länderscharfen) MoU haben alle teilnehmenden Mitgliedstaaten das Verfahrensrecht des Mitgliedstaats zu beachten, in dem die gemeinsamen Prüfungstätigkeiten stattfinden (Art. 12a Abs. 2 UAbs. 1 Satz 1 EU-AHiRL). Diese General Klausel wird in den nachfolgenden Vorgaben der EU-AHiRL dahingehend konkretisiert, dass die Rechte und Pflichten der teilnehmenden Bediensteten anderer Mitgliedstaaten, die „out of area“ tätig werden, nach dem Recht desjenigen Mitgliedstaats „festgelegt werden“, in dem die gemeinsamen Prüfungstätigkeiten stattfinden (Art. 12a Abs. 2 UAbs. 2 Satz 1 EU-AHiRL), und dass diese Bediensteten die Rechtsvorschriften [dieses] Mitgliedstaats befolgen müssen (Art. 12a Abs. 2 UAbs. 2 Satz 2 Halbs. 1 EU-AHiRL). Allerdings legt sich das Heimatrecht wie ein zweiter Filter über diese grundsätzliche Anwendbarkeit der lex fori. Die ausländischen Bediensteten üben keine Befugnisse aus, die über die Befugnisse hinausgehen würden, die ihnen nach dem Recht ihres Mitgliedstaats zustehen (Art. 12a Abs. 2 UAbs. 2 Satz 2 Halbs. 2 EU-AHiRL).

dd) Prüfungspersonal

In personeller Hinsicht verlangt Art. 12a Abs. 2 UAbs. 1 Satz 2 EU-AHiRL, dass der Mitgliedstaat, in dem die gemeinsamen Prüfungstätigkeiten stattfinden, eine Person benennt, die für die Beaufsichtigung und Koordinierung der gemeinsamen Prüfung zuständig ist. Die hinzutretenden ausländischen Prüfer werden – obwohl sie als Amtsträger eines anderen Mitgliedstaats grundsätzlich immun sind, mithin nicht der Jurisdiktion der Bundesrepublik Deutschland unterliegen – durch § 10 Abs. 4 EU-AHiG in der Fassung des Referentenentwurfs⁶³⁴ dazu verpflichtet („müssen“), während ihres Aufenthalts auf deutschem Hoheitsgebiet jederzeit eine schriftliche Vollmacht vorlegen zu können, aus der ihre Identität und dienstliche Stellung hervorgehen.

ee) Prüfungsbefugnisse

Im Sinne des *effet utile* der Regelungen über Joint Audits verpflichtet Art. 12a Abs. 3 lit. a EU-AHiRL den jeweiligen Aufnahmestaat dazu, sein innerstaatliches Recht – etwa durch

633 Oben Fn. 630.

634 Oben Fn. 630.

neue Beleihungstatbestände – so zu öffnen, dass die Amtsträger der anderen beteiligten EU-Mitgliedstaaten auf dem Gebiet des Aufnahme Staates Einzelpersonen befragen und Aufzeichnungen prüfen können. Dem trägt § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EU-AHiG i.d.F. des Referentenentwurfs⁶³⁵ hinreichend Rechnung. Die Einräumung einer Befugnis zum Prüfen von Aufzeichnungen muss sich nach der Richtlinie unterschiedslos auf alle Medien und Beweismittel erstrecken, die auch nach dem innerstaatlichen Recht des Aufnahme Staates einer Prüfung zugänglich sind; sie hat damit insbesondere auch die unterschiedlichen Formen eines elektronischen Zugriffs auf Bücher und Aufzeichnungen der Steuerpflichtigen zu umfassen.

ff) Anspruchsunterlegung

Die ersuchten zuständigen Behörden können das Ersuchen der zuständigen Behörde eines Mitgliedstaats um eine gemeinsame Prüfung nur in begründeten Fällen ablehnen (Art. 12a Abs. 1 Satz 3 EU-AHiRL); in allen anderen Fällen müssen sie ihm entsprechen. Damit wird das bislang in das freie Ermessen der betroffenen Staaten gestellte Instrument der Joint Audits im Grundsatz durch einen Anspruch unterlegt. Dem trägt § 10 EU-AHiG in der Fassung des jüngst vorgelegten Referentenentwurfs⁶³⁶ nicht Rechnung; der Entwurf erweckt den Eindruck freien Ermessens der innerstaatlichen (deutschen) Finanzbehörden. Er bleibt damit hinter dem unionsrechtlich Gebotenen zurück.

Inhaber des Anspruchs sind aber auch nach der Richtlinie allein die ersuchenden EU-Mitgliedstaaten. Die EU-AHiRL belässt es also dabei, dass Drittstaaten ebenso wie die Steuerpflichtigen weiterhin nur den allgemeinen formellen Bescheidungsanspruch haben. Soweit sie einen Antrag auf Durchführung eines Joint-Audits-Verfahrens stellen, liegt das Ob dieses Joint-Audits-Verfahrens damit auch nach der novellierten EU-AHiRL materiell weiterhin im freien Entschließungsermessen der ersuchten Behörde (für Deutschland: § 5 AO).⁶³⁷

Die Öffnung des Kreises möglicher Anspruchsteller bleibt aber ein wichtiges Desiderat. Perspektivisch gewinnen Joint Audits gerade mit der Umsetzung der DAC 7 erheblich an Attraktivität auch für die Steuerpflichtigen. Allerdings würde ein Anspruch der Steuerpflichtigen auf Durchführung eines Joint-Audits-Verfahrens die Zahl der Anträge nach Art. 12a Abs. 1 EU-AHiRL sprunghaft ansteigen lassen; und die Durchführung einer dann voraussichtlich mindestens fünfstelligen Zahl an Joint Audits pro Jahr würde die beteiligten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nach heutigem Stand zeitlich und personell überfordern. Auch nach Umsetzung der novellierten EU-AHiRL (DAC 7) wird die Durchführung jedes einzelnen Joint-Audits-Verfahrens noch mit erheblichem Verwaltungsaufwand verbunden sein. So hilfreich in

635 Oben Fn. 630.

636 Oben Fn. 630.

637 Näher Andreas Oestreicher/Gerrit Kimpel/Ekkehart Reimer/Johannes Becker, Internationale Verrechnungspreise – Herausforderungen und Lösungsansätze für Familienunternehmen (2015), S. 51 f.

DAC 7: Der andere EU-Mitgliedstaat hat grundsätzlich einen Anspruch auf Joint Audits.

Ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Joint Audits bleibt ein Desiderat.

der Tendenz die Einführung eines subjektiven Rechts der Steuerpflichtigen auf ein Joint-Audits-Verfahren bei Verrechnungspreisproblemen wäre, so wichtig ist – als dessen Voraussetzung – zunächst die vorbereitende Reduktion des Verwaltungsaufwands pro Fall.

f) Ergebnissicherung

Neu zu justieren ist schließlich das Institut der verbindlichen Zusage (§§ 204 ff. AO), mit der die Finanzverwaltung im Anschluss an eine Außenprüfung deren Ergebnisse sichern, das heißt für die steuerliche Behandlung über die konkreten Prüfungszeiträume hinaus auch für die Zukunft festschreiben soll. Gegenstand der verbindlichen Zusage sind nicht die Sachverhaltsfeststellungen als solche, sondern deren steuerrechtliche Behandlung; im Kontext der Verrechnungspreise zählen dazu insbesondere die Akzeptanz einer Preisermittlungsmethode, aber auch die verfahrensrechtliche Frage nach den Anforderungen, die im konkreten Einzelfall an die Verrechnungspreisdokumentation zu stellen sind.

Dass es sich bei § 204 AO um eine Soll-Vorschrift handelt, spiegelt sich in der Prüfungspraxis nicht. In der Literatur sind jüngst umfassende, auch international orientierte Vorschläge vorgelegt worden, die Potenzial zu einer Stärkung des Instruments der verbindlichen Zusage verdeutlichen.⁶³⁸ Sie finden ihre Grenze in der fortdauernden, das heißt für künftige Veranlagungszeiträume von Rechts wegen nicht entfallenden Verifikationspflicht der Finanzverwaltung. Je zuverlässiger sich ein Steuerpflichtiger in der Vergangenheit erwiesen hat, desto eher sind aber Fortschreibungen vergangener Betriebsprüfungsergebnisse in die Zukunft hinein zu verantworten.

g) Taxpayer Advocate – eine steuerliche Ombudsperson

Eine Option zur Fortentwicklung des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise kann die Etablierung einer steuerrechtlichen Ombudsperson sein, die in anderen Staaten als Taxpayer Advocate bekannt ist.⁶³⁹

Diese Ombudspersonen nehmen zum Teil systemische Aufgaben wahr, die in Deutschland bei den Rechnungshöfen angesiedelt sind, vgl. Art. 114 Abs. 2 GG. Zum anderen Teil dienen sie den Steuerpflichtigen, aber auch den Finanzbehörden als Ansprechpartner, mediiieren in „verfahrenen“ Konfliktsituationen, bündeln aber auch eingehende Beschwerden, um sie – gegebenenfalls gemeinsam mit Reformvorschlägen – an das Parlament weiterzureichen.

*Eine Option zur Fortentwicklung des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise ist eine **steuerrechtliche Ombudsperson**.*

638 Dieter Steinhilff, Die verbindliche Auskunft als Baustein der kooperativen Compliance – Ausgewählte internationale Ansätze und deren Implikationen für nationale Vorschriften, AO-StB 2022, 32.

639 Victor Thuronyi, Comparative Tax Law, 2. Aufl. (2016), S. 229; Philip Baker/Pasquale Pistone, The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights, in: International Fiscal Association (IFA), Cahiers de droit fiscal international Vol. 100B (2015), S. 58 ff.; Juliane Kokott/Pasquale Pistone, Taxpayers, in: International Law: International Minimum Standards for the Protection of Taxpayers' Rights (2022).

Eine solche steuerliche Ombudsperson kann gerade im Bereich des Verrechnungspreisrechts, in dem der nationale Rechtsweg nicht eröffnet oder sein Beschreiten nicht zielführend ist,⁶⁴⁰ zur Verbesserung des Verfahrensrechts beitragen. Zum einen würde sie mäßigend in Konfliktsituationen eingreifen können, um so zu konsensualer Bewältigung von Streitpunkten beizutragen,⁶⁴¹ zum anderen kann die Ombudsperson die kommunikative Funktion der Obergerichte⁶⁴² übernehmen, die sie selbst nicht ausüben können, weil nicht geklagt wird. Darüber hinaus entlastet eine institutionalisierte Ansprechperson den Gleichheitssatz dort, wo einige Steuerpflichtige kraft ihrer Größe oder über Kontakte in Mittel- und Oberbehörde den mediiierenden Einsatz der Vorgesetzten erzielen können, während anderen Steuerpflichtigen dieses Mittel nicht immer zur Verfügung steht.

Weil die Landesfinanzbehörden für den Vollzug der „großen“ Gemeinschaftssteuern zuständig sind (Art. 108 Abs. 2, 3; 106 Abs. 3 GG), sie die Veranlagung vornehmen, Änderungsbescheide erlassen und die Außenprüfung anordnen, sollten die steuerlichen Ombudspersonen auch auf Ebene der Länder angesiedelt sein. Innerhalb des Behördenaufbaus wären sie in den Mittelbehörden einzuordnen.⁶⁴³ Die Zugehörigkeit zur Finanzverwaltung stellt sicher, dass die Ombudsperson mit Stellen und Abläufen vertraut ist, und verhindert zugleich, dass sie als „Fremdkörper“ wahrgenommen wird. Gleichwohl muss sie aber richterliche Unabhängigkeit genießen.

Bei der Bestimmung der Amtsperson sollten sowohl die Finanzverwaltung als auch – etwa über die Steuerberaterkammern in den Ländern – die Interessen der Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Sinnvoll ist deshalb eine Beteiligung beider Seiten bei der Auswahl und Bestellung der Ombudspersonen, etwa durch die Einräumung eines gemeinsamen Vorschlagsrechts. Die eigentliche Wahl könnte dann etwa durch die Landesparlamente erfolgen, um der steuerlichen Ombudsperson eine starke, mittelbar-demokratische Legitimation zu verleihen.

Denkbar ist, die Zuständigkeit der steuerlichen Ombudsperson von vornherein auf Verrechnungspreisfragen zu beschränken. Dadurch käme es nicht zu einer großflächigen Ergänzung des Steuerverfahrens in seiner ganzen Breite. Vielmehr findet die gegenständlich beschränkte Rolle der Ombudsperson ihre spezifische Rechtfertigung im Abbau bestehender Defizite des nationalen Rechtsbehelfsverfahrens bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.⁶⁴⁴

640 Dazu unten E.

641 Allgemein zur Mediation im öffentlichen Recht: Rainer Pitschas/Harald Walther, *Mediation im Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess* (2008).

642 Dazu Klaus Rennert, *Amtliche und nichtamtliche Leitsätze, deren Rechtswirkungen und faktische Rezeption*, in: Peter Darák et al., *Rechtswegen – Urteilswirkungen* (2020), S. 139 ff.

643 Zur Frage, ob steuerliche Ombudspersonen Teil der Finanzbehörden sein sollten: Baker/Pistone, in: IFA, *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, *Cahiers de droit fiscal international* Vol. 100B (2015), S. 59.

644 Dazu unten E.

E. Phase nachträglicher Korrekturen, insbesondere Rechtsbehelfsverfahren

I. Rechtlicher Rahmen

Der rechtliche Rahmen der Instrumente zur Beilegung eines im Rahmen der Betriebsprüfung entstandenen Streits ist dualistisch. Im nationalen Rechtsbehelfssystem stehen dem Steuerpflichtigen der Einspruch und die finanzgerichtliche Klage zur Verfügung. Daneben bestehen bi- und multilaterale Verfahren, die ausschließlich grenzüberschreitende Sachverhalte zum Gegenstand haben und Doppelbesteuerungsprobleme durch die Beteiligung der von den Sachverhalten betroffenen Staaten lösen.

Dies sind die Verständigungsverfahren einzelner Doppelbesteuerungsabkommen, die Vorschriften nach dem Muster von Art. 25 OECD-MA oder Art. 24 dVG enthalten. Zwischen den europäischen Staaten besteht als multilaterales Abkommen des Weiteren die EU-Schiedskonvention⁶⁴⁵ sowie für Veranlagungszeiträume ab 2018 die europäische Streitbeilegungsrichtlinie⁶⁴⁶ und das zu ihrer Umsetzung ergangene EU-DBA-SBG.⁶⁴⁷

1. Nationales Rechtsbehelfsverfahren

Das nationale Rechtsbehelfsverfahren bestehend aus dem Einspruch im Verwaltungsverfahren und der finanzgerichtlichen Klage erfüllt mit Blick auf das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise eine Doppelfunktion.

Auf der ersten Ebene dient es der Bewehrung materiellen Rechts: Durch Rechtsbehelfe gegen Steuerbescheide kann der Steuerpflichtige gegen eine Festsetzung des materiellen Steueranspruchs vorgehen, in dessen Bemessungsgrundlage eine nach Auffassung des Steuerpflichtigen unzutreffende Verrechnungspreisbestimmung berücksichtigt wurde. Insofern ist das nationale Rechtsbehelfsverfahren den übrigen Verfahrensinstrumenten, die ebenfalls auf das materielle Verrechnungspreisrecht zielen, funktional gleichgeordnet.

Auf einer zweiten Ebene nimmt das nationale Rechtsbehelfsverfahren gegenüber den übrigen Verfahrensinstrumenten eine „Meta-Funktion“ ein: Einspruch und Klage sind zugleich Mittel, um in Abgabenangelegenheiten gegen die Ablehnung der Vornahme von Verfahrenshandlungen durch die Finanzverwaltung vorzugehen.

645 Übereinkommen vom 23.07.1990 Nr. 90/436/EWG.

646 RL (EU) 2017/1852.

647 G. v. 10.12.2019 BGBl. I S. 2103 (Nr. 46).

So sind etwa Prüfungsanordnung und einzelne Mitwirkungsverlangen nach herrschender Ansicht Steuerverwaltungsakte.⁶⁴⁸ Der Steuerpflichtige kann diese anfechten und bei Zurückweisung des Einspruchs Anfechtungsklage erheben. So kann er etwa als nicht erforderlich eingeordnete Informationsanforderungen nach § 90 Abs. 3 S. 10 AO in Verbindung mit § 200 Abs. 1 S. 2 AO abwehren.

a) Einspruch

Der Steuerpflichtige kann nach § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO gegen Verwaltungsakte in Abgabenangelegenheiten Einspruch einlegen und damit eine erneute Überprüfung des Verwaltungsakts durch die ihn erlassende Finanzbehörde erreichen, § 367 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 AO. Weil in der Veranlagung der Gewinn, der vom Unternehmen auf Grundlage seiner Verrechnungspreise ermittelt wurde, in der Regel veranlagt wird, wie er erklärt wurde, fehlt es dem Steuerpflichtigen für Verrechnungspreisfragen beim erstmaligen Erlass des Steuerbescheids meist an der Beschwer, § 350 AO. In praktischer Hinsicht verengt sich der Einspruch wegen Verrechnungspreisfragen häufig auf die Änderungsbescheide, die im Anschluss an eine Außenprüfung erlassen werden, § 164 Abs. 2 S. 1 AO.

b) Finanzgerichtliche Klage

Hauptsächlicher Anwendungsbereich einer etwaigen finanzgerichtlichen Anfechtungsklage in Form der Änderungsklage (§§ 40 Abs. 1; 100 Abs. 2 FGO) ist das Vorgehen gegen einen im Anschluss an eine Außenprüfung ergangenen Änderungsbescheid, in dem die Steuer höher angesetzt wurde als in der Veranlagung. Die finanzgerichtliche Klage hat wie der Einspruch die Funktion, dem Bürger seine Rechtsdurchsetzung zu ermöglichen, vgl. Art. 19 Abs. 4 GG. Neben diese Primärfunktion der Befriedung des Einzelfalls tritt vor den Gerichten noch die institutionelle Funktion der Konkretisierung und Fortbildung des Rechts.⁶⁴⁹ Durch die Entscheidungstätigkeit der Gerichte können unbestimmte Rechtsbegriffe beziehungsweise -konzepte rechtsstaatliche Bestimmtheit über die Zeit erfahren.⁶⁵⁰

2. Gegenberichtigung

Die sogenannte schlichte Gegenberichtigung stellt eines der einfachsten Mittel dar, eine durch eine Gewinnkorrektur entstandene Doppelbesteuerung wieder zu beseitigen. Nach Art. 9 Abs. 2 OECD-MA kann im Falle verbundener Unternehmen die wirtschaftliche Doppelbesteuerung

648 Ständige Rechtsprechung – BFH, Beschluss vom 13. Februar 1968 – GrS 5/67 –, BFHE 91, 351, BStBl II 1968, 365, Rn. 13; Urteil vom 6. Juni 2012 – I R 99/10 –, BFHE 237, 335, BStBl II 2013, 196, Rn. 32 m. w. N.; Roman Seer, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse, AO/FGO, 168. Lieferung 11.2021, § 200 AO Rn. 6 jeweils m. w. N. Implizit auch AEAO § 200 Rn. 1, der mit seinem Verweis auf § 328 AO die Verwaltungsaktqualität voraussetzt.

649 So die implizite Aufgabenzuweisung an den BFH in § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 FGO. Diese Funktion wird durch die Gerichtsinstanzen im Wesentlichen durch Leitsatzbildung und deren Veröffentlichung wahrgenommen, vgl. Klaus Rennert, Amtliche und nichtamtliche Leitsätze, deren Rechtswirkungen und faktische Rezeption, in: Peter Darák et al., Rechtswege – Urteilswirkungen (2020), S. 140.

650 BVerfG v. 07.07.1971 - 1 BvR 775/66, NJW 1971, 2167, st. Rspr.

und nach Art. 7 Abs. 3 OECD-MA die juristische Doppelbesteuerung bei einer Gewinnkorrektur in Betriebsstättenfällen erzielt werden. Beide Instrumente sind auf Verrechnungspreisfragen gerichtet.

Die deutsche Verhandlungsgrundlage entspricht im Art. 9 Abs. 2 dVg der Vorlage des OECD-Musterabkommens, weicht jedoch von der Pflicht zur Gegenberichtigung im Rahmen des Art. 7 Abs. 3 OECD-MA durch einen Zustimmungsvorbehalt ab. Die Gegenberichtigung erfolgt dort nicht von Rechts wegen.

Die beiden Korrekturvorschriften sehen selbst keinen Mechanismus für die Umsetzung der Gegenberichtigung vor.⁶⁵¹ Sofern keine Regelung auf Abkommensebene durch die Vertragsstaaten getroffen wurde, richtet sich die Gegenberichtigung daher nach Verfahrensrecht der Mitgliedstaaten und erfolgt in der Regel durch Anpassung der Bemessungsgrundlage in der Veranlagung. Im deutschen Verfahrensrecht bilden die Grundlage hierfür die §§ 164 Abs. 2; 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Der große Vorteil der Gegenberichtigung liegt in ihrer Einfachheit: (Wirtschaftliche) Doppelbesteuerung kann ohne ein langwieriges Verständigungsverfahren vermieden werden. Dies gelingt aber nur insofern, als zwischen den beiden Staaten ohnehin bereits Konsens über die Berechtigung der Erstkorrektur besteht. Weil nur Erstberichtigungen, die dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA beziehungsweise Art. 7 Abs. 2 OECD-MA entsprechen, zur Gegenberichtigung führen, nimmt der zweite Staat die Gegenberichtigung nur vor, sofern er die Erstberichtigung für eine vertretbare Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes hält.⁶⁵²

Weiterhin kann das nationale Recht der Umsetzbarkeit einer Gegenberichtigung insbesondere zeitliche Grenzen ziehen. Eine dem Art. 25 Abs. 2 S. 2 OECD-MA entsprechende Regelung fehlt für die Gegenberichtigung. In Deutschland bleibt etwa nach Eintritt der Bestandskraft nur noch die Möglichkeit des Zahlungserlasses nach § 227 AO. Dieses Problem wird praktisch durch verschiedene „Prüfungstempi“ in den Vertragsstaaten verschärft. Schließt ein Vertragsstaat die Außenprüfung zeitlich weit vor dem anderen ab, kann es sein, dass im schnelleren Staat bereits Bestandskraft oder gar Festsetzungsverjährung eingetreten ist und die nach Maßstab des Abkommens erforderliche Korrektur verfahrensrechtlich nicht mehr umgesetzt werden kann. Dort bleibt dann – ebenso wie bei fehlendem Einvernehmen über die Richtigkeit der Erstberichtigung – nur noch der Weg über das Verständigungsverfahren, dessen Ergebnis

651 OECD Musterkommentar (2017), Art. 9 Rn. 7.

652 OECD Musterkommentar 2017, Art. 9 Rn. 6, Art. 7 Rn. 56.

dann nach Art. 25 Abs. 2 S. 2 OECD-MA zeitlich unbefristet umgesetzt werden kann; nach innerstaatlichem Verfahrensrecht erfolgt dies dann nach § 175a S. 1 AO.⁶⁵³

3. Bi- oder multilaterale Streitbeilegung

Die in Deutschland bestehenden Mechanismen zur bi- oder multilateralen Streitbeilegung speisen sich aus drei Quellen. Zum einen finden sich Verständigungs- und zum Teil auch Schiedsklauseln in den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen Deutschlands. Die Regelungen dort sind in der Regel Art. 25 des OECD-Musterabkommens nachgebildet. Daneben besteht seit 1990 die Möglichkeit, innerhalb der Europäischen Union in Fällen wirtschaftlicher Doppelbesteuerung im Falle von verbundenen Unternehmen oder Betriebsstättenfällen ein Verfahren nach der sogenannten EU-Schiedskonvention (SchiedsK) einzuleiten. Seit dem Veranlagungsjahr 2018 besteht innerhalb der EU nun zusätzlich noch die Möglichkeit, ein Streitbeilegungsverfahren nach der Streitbeilegungsrichtlinie einzuleiten.

a) Gemeinsame Grundstruktur

Gemeinsam ist den Verständigungsverfahren nach DBA, Schiedskonvention und Streitbeilegungsrichtlinie, dass auf Initiative (Art. 25 Abs. 1 OECD-MA, Art. 24 Abs. 1 dVG; Art. 6 SchiedsK, § 4 Abs. 1 EU-DBA-SBG) des Steuerpflichtigen ein grenzüberschreitender Fall, der in den Anwendungsbereich eines DBA oder der SchiedsK fällt, durch die Verwaltungen der beteiligten Staaten einer Lösung über die Verständigung der richtigen Anwendung des Rechts zugeführt werden soll, sodass nach Abschluss des Verfahrens nur noch eine Einmalbesteuerung erfolgt.

Strukturbildend ist das Ineinandergreifen horizontaler und vertikaler Elemente, das heißt der zwischenstaatlichen Koordination auf rein völkerrechtlicher Grundlage und deren Einbettung in das Staat-Bürger-Verhältnis in mindestens einem, bei Verrechnungspreiskonflikten aber typischerweise sogar in beiden beteiligten Vertragsstaaten. Insofern gilt für die nachlaufenden Verständigungsverfahren im Wesentlichen dasselbe wie für die Vorabverständigungsverfahren.⁶⁵⁴ Die Einleitung eines solchen Verständigungsverfahrens bewirkt zunächst eine Verschiebung des Konflikts aus dem fiskalischen Über-Unterordnungsverhältnis zwischen den Staaten und dem Steuerpflichtigen hin zu einem horizontalen Verfahren zwischen den beiden Staaten als Parteien des DBA⁶⁵⁵ oder der SchiedsK. Die Finanzverwaltungen verständigen sich dann über die Verteilung der Besteuerungsrechte im vom Steuerpflichtigen vorgetragenen Fall, in dem sie sich über die zutreffende Anwendung des (DBA-)Rechts verständigen (Art. 25 Abs. 2 OECD-

653 Näher Susanne Stiewe, Die verfahrensrechtliche Umsetzung internationaler Verständigungsvereinbarungen (§ 175a AO) (2011).

654 Oben unter C.I.3.b).

655 Entweder unmittelbar über Art. 25 Abs. 1, 2 OECD-MA oder über Art. 4 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

MA, Art. 4 Abs. 1 EU-Streitbeilegungsrichtlinie; Art. 6 Abs. 2 S. 1 SchiedsK). Die Rückführung in das vertikale Staat-Bürger-Verhältnis erfolgt dann nach Erreichung einer Verständigung, indem der Steuerpflichtige zur Zustimmung und zur Erklärung des Rechtsbehelfsverzichts aufgefordert wird.⁶⁵⁶ Diese strukturelle Verschiebung der Bewältigung des Streitfalls in das horizontale Staat-Staat-Verhältnis hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige an der eigentlichen Lösung des Falls nicht beteiligt ist und auch im Wesentlichen keine Beteiligungsrechte innehat.⁶⁵⁷ Für den Steuerpflichtigen stellt sich normativ daher der Prozess der Verständigung als intransparent dar.⁶⁵⁸

Gegenstand von Verständigungsverfahren können grundsätzlich⁶⁵⁹ alle Fälle sein, in denen der Steuerpflichtige von einer abkommenswidrigen Besteuerung ausgeht (Art. 25 Abs. 2 OECD-MA). Demnach können sowohl Rechtsfragen – insbesondere Auslegungsfragen des DBA – als auch tatsächliche Fragen⁶⁶⁰ im Verständigungsverfahren einer Lösung zugeführt werden. Für Zwecke der nationalen Umsetzung ermächtigt § 175a AO die Verwaltung, die notwendigen Änderungen an Steuerbescheiden vorzunehmen, um die Vereinbarungen umzusetzen. Zuständig sind hierfür die Finanzämter der Länder nach den allgemein Regeln (§§ 16 ff. AO).⁶⁶¹

Unterschiede zwischen den verschiedenen Verfahren⁶⁶² bestehen in erster Hinsicht bei Fristenregelungen, dem Umfang der Beteiligtenrechte des Steuerpflichtigen und der Frage, ob sich beim Scheitern der Verständigung eine Schiedsphase anschließt und wie diese ausgestaltet ist.

Nicht formal zum rechtlichen Rahmen gehört das untergesetzliche Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen des BMF,⁶⁶³ in dem die Finanzverwaltung in konsolidierter Form ihre Rechtsauffassung zu allen drei Formen der Verständigungsverfahren

656 § 15 Abs. 1 EU-DBA-SBG; BMF-Merkblatt vom 27.08.2021 zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, IV B 3 - S 1304/21/10004 :007, Tz. 84.

657 Siehe auch BMF-Merkblatt vom 27.08.2021 zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, IV B 3 - S 1304/21/10004 :007, Tz. 80 f.

658 Faktisch ebenso: unten E.II.3, S. 191; Noemi Strotkemper, ISR 2022, 179, 180.

659 Zu den Einschränkungen bei der SchiedsK sogleich E.I.3.c).

660 Zur Nutzung von Joint Audits zur Sachverhaltsermittlung für Verständigungsverfahren, Isabella Zimmerl, Joint Tax Audits 2021, S. 156, 158 ff.

661 Siehe auch BMF-Merkblatt vom 27.08.2021 zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, IV B 3 - S 1304/21/10004 :007, Tz. 36; aus der Literatur statt aller Susanne Stiewe, Die verfahrensrechtliche Umsetzung internationaler Verständigungsvereinbarungen (§ 175a AO) (2011).

662 Dazu sogleich unten.

663 BMF-Merkblatt vom 27.08.2021 zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, IV B 3 - S 1304/21/10004 :007.

darlegt. Das Merkblatt ist 2021 aus Anlass der Umsetzung der EU-Streitbeilegungsrichtlinie aktualisiert worden.

b) Verständigungsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen

Art. 25 Abs. 1 beziehungsweise Abs. 3 OECD-MA regeln mit den Verständigungsverfahren die klassischen⁶⁶⁴ völkerrechtlichen Instrumente zwischenstaatlicher Streitbeilegung. Diesen Vorschriften nachgebildete Regelungen gehören zum Grundbestand der deutschen Abkommenspolitik⁶⁶⁵ und -praxis.⁶⁶⁶ Das dort geregelte Verfahren ist zweistufig und schließt an die Verständigungsphase (Art. 25 Abs. 2 OECD-MA), wenn diese nicht innerhalb von zwei Jahren erfolgreich abgeschlossen wird (Art. 25 Abs. 5 lit. b) OECD-MA), auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Schiedsphase an. Diese verpflichtende und bindende Schiedsphase wurde im Rahmen des Aktionspunkts 14 des BEPS-Projekts als sinnvolles Instrument herausgearbeitet.⁶⁶⁷ Deutschland hat diesem bereits zuvor entsprochen. Schon heute sind in rund 15 wichtigen deutschen DBA Schiedsklauseln enthalten; weitere werden in Kürze auf Grundlage des MLI hinzugefügt werden.⁶⁶⁸

c) EU-Schiedskonvention

Die EU-Schiedskonvention wurde als multilaterales, völkerrechtliches Abkommen zwischen den Mitgliedstaaten der damaligen Europäischen Gemeinschaft (EG) auf Grundlage von Art. 220 des EG-Vertrages (EG) am 23. Juli 1990 auf fünf Jahre befristet geschlossen. Inzwischen ist das Übereinkommen unbefristet gültig. Der Anwendungsbereich der EU-SchiedsK erstreckt sich territorial auf alle EU-Mitgliedstaaten, beschränkt sich inhaltlich aber auf Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen einerseits und Stammhaus und Betriebsstätte andererseits (Art. 4 Nrn. 1 und 2 EU-SchiedsK), schließt dabei die hier gegenständlichen Verrechnungspreise also ein. Das Verfahren der EU-SchiedsK ist – wie das nach dem OECD-Musterabkommen – zweistufig aufgebaut. Es unterteilt sich in ein Verständigungsverfahren (Art. 6 EU-SchiedsK) und ein obligatorisches Schiedsverfahren, das dort als Schlichtungsverfahren bezeichnet wird (Art. 7 EU-SchiedsK). Die Schiedskonvention garantiert innerhalb der Europäischen Union seit 1990 die Beseitigung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung in Verrechnungspreisfragen. Praktische Defizite bestanden in der Vergangenheit aber dennoch.⁶⁶⁹

664 Art. 25 OECD-MA ist seit dem Update des Musterabkommens 1977 in diesem enthalten.

665 Art. 24 Abs. 1 bzw. Abs. 3 dVG (wortgleich dem Art. 25 Abs. 1 bzw. Abs. 3 OECD-MA).

666 Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BMF v. 27.08.2021 – IV B 3 - S 1304/21/10004 :007; und v. 10.08.2021 – IV B 3 - S 1366/21/10001 :002; 2021/0846436; BStBl. I 2021, 1495).

667 OECD, Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen, Aktionspunkt 14 Abschlussbericht 2015, Rn. 62.

668 Aufstellung bei Roland Ismer/Sophia Piotrowski, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, DBA, 7. Aufl. (2021), Art. 25 Rn. 250.

669 Alexander Vögele/Thomas Borstell/Lorenz Bernhardt, Verrechnungspreise, Kap. E Verfahren Rn. 524.

Weitere verfahrensrechtliche Regelungen finden sich im Verhaltenskodex der Union,⁶⁷⁰ dort ist in materieller Hinsicht darüber hinaus ein umfassender Verweis auf das Verrechnungspreisverständnis der OECD⁶⁷¹ für die Anwendung von Art. 4 der EU-SchiedsK enthalten.

d) Verfahren nach der EU-Streitbeilegungsrichtlinie

In Aufnahme der Bemühungen von G20 und OECD zur Effektuierung von Streitbeilegungsmechanismen⁶⁷² hat der ECOFIN-Rat am 10. Oktober 2017 eine Richtlinie über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten in der EU erlassen, die die Mitgliedstaaten bis Ende Juni 2019 umzusetzen hatten.⁶⁷³ Diese Streitbeilegungsrichtlinie tritt neben die EU-Schiedskonvention⁶⁷⁴, geht aber schon thematisch in mehrfacher Hinsicht über dieses multilaterale Abkommen hinaus:

- Sie betrifft neben den Steuern vom Einkommen auch die Steuern auf das Vermögen.
- Sie regelt nicht erst die Schiedsphase, sondern modifiziert bereits die vorgelagerte Stufe der Verständigungsverfahren.
- Sie betrifft nicht allein Streitigkeiten über Verrechnungspreise oder die Betriebsstätten-gewinnermittlung, sondern erfasst alle Streitigkeiten über die Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen einschließlich des MLI, soweit staatlicherseits EU-Mitgliedstaaten betroffen sind.
- Zu den Prüfungsmaßstäben gehören neben den genannten völkerrechtlichen Regelungen auch die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen und das Unionsrecht.⁶⁷⁵
- Sie regelt – jedenfalls teilweise – auch das Verhältnis der supra- beziehungsweise internationalen Streitbeilegungsverfahren zum innerstaatlichen Rechtsschutz durch die mitgliedstaatlichen Gerichte.

Ebenso wie die Verfahren nach DBA-Recht und der EU-Schiedskonvention ist das Verfahren nach der EU-Streitbeilegungsrichtlinie zweistufig angelegt. Ausgangspunkt ist die Beschwerde

670 Überarbeiteter Verhaltenskodex zur wirksamen Durchführung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (EU-Abl. 2009/C 322/01).

671 Tz. 6.1 lit. a) EU-Abl. 2009/C 322/01.

672 BEPS-Aktionspunkt 14; hierzu OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective. Action 14: 2015 Final Report (2015); und Art. 16 ff. des mehrseitigen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vom 07.06.2017.

673 Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten in der EU, ABL. EU L 265/1. Umsetzung in Deutschland durch das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. Oktober 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten in der Europäischen Union vom 10. Dezember 2019, BGBl. I 2019, 2103.

674 Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vom 23. Juli 1990 (Abl. Nr. L 225 S. 10, 90/436/EWG).

675 Vgl. Art. 14 Abs. 2 der Richtlinie (oben Fn. 665).

des Steuerpflichtigen, die in allen an der Streitfrage beteiligten Staaten einzulegen ist (§ 4 Abs. 1, 2 EU-DBA-SBG). Im bis zu sechs Monate dauernden Beschwerde Zulassungsverfahren (§ 8 Abs. 1 EU-DBA-SBG), das dann in allen beteiligten Staaten parallel und unabhängig durchgeführt wird,⁶⁷⁶ kann das Verfahren einseitig durch die unilaterale Abhilfe einer Behörde noch beendet werden (§ 12 Abs. 2 EU-DBA-SBG). Ansonsten schließt sich an die Beschwerde Zulassung eine auf zwei Jahre befristete Verständigungsphase an, innerhalb derer die beteiligten Staaten DBA-rechtliche Streitfragen lösen sollen (§ 13 Abs. 1, 2 EU-DBA-SBG).

Gelingt dies nicht innerhalb der Frist, gibt der beratende Ausschuss in der Schiedsphase auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Stellungnahme zur Lösung der Streitfrage ab (§§ 16 Abs. 1; 17 Abs. 1 EU-DBA-SBG); diese wird nach dem *Independent-Opinion-Approach* abgefasst (§ 17 Abs. 4 EU-DBA-SBG). Im Anschluss an die Stellungnahme des beratenden Ausschusses können sich die Behörden der beteiligten Staaten erneut über die Lösung der Streitfragen einigen (§ 18 Abs. 1 EU-DBA-SBG). Kommt keine Einigung zustande, gilt die vom beratenden Ausschuss erarbeitete Lösung (§ 18 Abs. 2 S. 2 EU-DBA-SBG).

Anstelle des beratenden Ausschusses kann ein Ausschuss für alternative Streitbeilegung von den Behörden eingesetzt werden (§ 29 Abs. 1 EU-DBA-SBG), der auch verstetigt für mehrere Fälle die Aufgabe des beratenden Ausschusses wahrnehmen kann (§ 29 Abs. 2 EU-DBA-SBG).

II. Deskriptive Analyse

1. Unilaterale Rechtsbehelfsverfahren

Sehen sich Unternehmen nach Abschluss der Betriebsprüfung und des Festsetzungsverfahrens in ihren Rechten verletzt, steht ihnen der Rechtsweg offen. Gegeben sind auf nationaler Ebene die Möglichkeiten des Einspruchs und der Klage. Die dazu befragten Unternehmen geben an, dass Einsprüche grundsätzlich eingelegt werden, um den nationalen Rechtsweg offen zu halten.⁶⁷⁷ Dies gilt generell in Bezug auf die Festsetzung von Nachzahlungszinsen.⁶⁷⁸ Im Zusammenhang mit dem Einspruch in Verrechnungspreisfällen wird für problematisch gehalten, dass die Mitarbeiter der Rechtsbehelfsstelle in aller Regel geringe Erfahrungen mit Verrechnungspreisfragen haben.⁶⁷⁹ Teil der Überlegungen ist aber auch, dass die Einlegung eines Rechtsmittels das Klima zwischen Unternehmen und Betriebsprüfung belasten kann.⁶⁸⁰ Unabhängig davon wird das Einspruchsverfahren als träge, zäh und zeitaufwendig wahrgenommen. Die Erfahrung geht dahin, dass eine qualifizierte Antwort im Einspruchsverfahren erst auf

Das Einspruchsverfahren wird als träge, zäh und zeitaufwendig wahrgenommen.

⁶⁷⁶ Noemi Strotkemper, ISR 2022, 179, 184.

⁶⁷⁷ U1, Abs. 107; U25, Abs. 120; B1, Abs. 79.

⁶⁷⁸ B2, Abs. 78.

⁶⁷⁹ U9, Abs. 77-80.

⁶⁸⁰ B2, Abs. 74.

Nachfrage und auch erst nach vielen Monaten erteilt wird.⁶⁸¹ Für einen befragten Berater ist der nationale Rechtsweg praktisch keine Option, da die Beseitigung von Doppelbesteuerung unilateral daran gebunden ist, dass das Unternehmen seine Position durchsetzen kann. Dies kann nicht mit Sicherheit erreicht werden.⁶⁸²

Auf ein Klageverfahren hat in Verbindung mit Verrechnungspreisfällen die weit überwiegende Anzahl befragter Unternehmen bisher verzichtet.⁶⁸³ Auch die befragten Berater haben Klageverfahren im Verrechnungspreisbereich bisher nur selten gesehen.⁶⁸⁴ Sie beziehen sich auch primär auf Fragen der Rechtsanwendung. Zur Begründung weisen sowohl die Berater als auch die meisten Unternehmen, die die Einleitung eines Klageverfahrens nicht in Erwägung ziehen, auf den bilateralen Weg nach Maßgabe eines Doppelbesteuerungsabkommens hin.⁶⁸⁵ Dies setzt voraus, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem anderen Staat besteht. Daneben wird vorgetragen, dass sich die Einleitung eines Klageverfahrens nur zur Klärung von Rechtsfragen, nicht aber Bewertungsfragen lohnt,⁶⁸⁶ das Verfahren kostenintensiv, zeitaufwendig und auch im Ausgang unsicher ist.⁶⁸⁷ Die Reputationswirkung eines Klageverfahrens wird unterschiedlich beurteilt. Zum Teil ist im Hinblick auf die negative Öffentlichkeitswirkung die Einleitung nur denkbar, wenn der Erfolg des Verfahrens absehbar ist.⁶⁸⁸ Ein anderes Unternehmen sieht in Reputationsrisiken keinen Grund für den Verzicht auf ein Gerichtsverfahren.⁶⁸⁹ Beraterseitig wird darauf hingewiesen, dass finanzgerichtliche Verfahren im Bereich Verrechnungspreise zunehmen.⁶⁹⁰

Nationale Klageverfahren sind für Unternehmen bei Verrechnungspreisstreitigkeiten nicht das Mittel der Wahl.

2. Gegenberichtigung

International ist für den Fall, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, auf dem Gebiet der Verrechnungspreise im Verhältnis zu einigen Ländern die Gegenberichtigung möglich. Dieses Instrument wurde von den hierzu befragten Unternehmen bisher nur zu einem Teil in Anspruch genommen.⁶⁹¹ Als Gründe dafür werden Kosten- und Nutzenüberlegungen⁶⁹² oder

681 U25, Abs. 120; B5, Abs. 99.

682 B5, Abs. 59, 75.

683 U1, Abs. 115; U5, Abs. 25; U8, Abs. 219; U11, Abs. 94, 96; U13, Abs. 101, 103; U14, Abs. 172; U15, Abs. 115; U17, Abs. 138; U19, Abs. 114; U20, Abs. 100; U21, Abs. 74; U22, Abs. 64; U24, Abs. 150; U26, Abs. 100; U27, Abs. 83; wird auch verwaltungsseitig bestätigt: V5, Abs. 90.

684 B1, Abs. 81; B113, Abs. 113; B5, Abs. 75; B6, Abs. 106; B7, Abs. 135.

685 U5, Abs. 25; U8, Abs. 219; U10, Abs. 152, 154; U12, Abs. 103; U19, Abs. 100; U21, Abs. 74; B1, Abs. 81; B4, Abs. 171; B5, Abs. 81.

686 U7, Abs. 64; U11, Abs. 94, 96; U22, Abs. 64; U27, Abs. 83; B1, Abs. 48; B2, Abs. 113; B6, Abs. 110; B7, Abs. 82; wird auch verwaltungsseitig so gesehen: V6, Abs. 184.

687 U12, Abs. 113; U26, Abs. 100, 105; B1, Abs. 46; B4, Abs. 165, 167, 169; B5, Abs. 99.

688 U14, Abs. 174.

689 U26, Abs. 107.

690 B6, Abs. 106.

691 U4, Abs. 53; U6, Abs. 108; U14, Abs. 168; U17, Abs. 166; U22, Abs. 81; U24, Abs. 148; U26, Abs. 111; daneben wurde aber die Gegenberichtigung auch ausdrücklich für nicht sinnvoll erachtet, U19, Abs. 106.

692 U4, Abs. 76; U19, Abs. 106; B2, Abs. 54.

rechtliche Hürden genannt.⁶⁹³ Im Einklang mit der geringen Anzahl Unternehmen steht die Beobachtung eines befragten Beraters, dass Gegenberichtigungen Einzelfälle sind; offensichtlich hat in der Vergangenheit die Bereitschaft anderer Staaten, Gegenberichtigungen zu akzeptieren, im Hinblick auf die Forderung nach Verzicht auf Rechtsmittel aufseiten der Steuerpflichtigen abgenommen.⁶⁹⁴ Zum Teil wurden positive Erfahrungen in dem Sinne gemacht, dass die Gegenkorrektur erfolgreich war,⁶⁹⁵ zum Teil wird aber auch von negativen Erfahrungen berichtet.⁶⁹⁶

3. Verständigungsverfahren

Ist die Gegenberichtigung nicht oder nicht einfach durchführbar, können die befragten Unternehmen (je nach Rechtsverständnis der beteiligten Staaten)⁶⁹⁷ alternativ das Verständigungsverfahren nutzen, da in den meisten Fällen ein Doppelbesteuerungsabkommen gegeben ist. Dieses Instrument wird auch sehr weitgehend in Anspruch genommen.⁶⁹⁸ Die zentralen Gründe für die Nutzung dieses Verfahrens liegen in der möglichen Durchsetzung von Gegenberichtigungen⁶⁹⁹ und erhofften Beseitigung von Doppelbesteuerungen.⁷⁰⁰ In der Regel machen die Unternehmen ihren Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens davon abhängig, dass die mit der Beseitigung der Doppelbesteuerung mögliche Entlastung größer ist als die Kosten, die im Rahmen des Verfahrens aufzuwenden sind.⁷⁰¹ Dabei spielen für die Wahrscheinlichkeit des Erfolgs und die Höhe der Kosten die am Verfahren beteiligten Staaten⁷⁰², die erwartete Dauer des Verfahrens⁷⁰³ sowie die Frage eine Rolle, ob für das Risiko bereits in Form von Rückstellungen vorgesorgt wurde.⁷⁰⁴ Unabhängig davon ist neben der

Verständigungsverfahren werden sehr weitgehend in Anspruch genommen.

693 U22, Abs. 81; B2, Abs. 59; B4, Abs. 143.

694 B5, Abs. 101.

695 U4, Abs. 53; U17, Abs. 166; U24, Abs. 148; U26, Abs. 111; B2, Abs. 59.

696 U4, Abs. 53; U14, Abs. 168; U22, Abs. 81; B4, Abs. 143.

697 Vgl. Axel Eigelshoven, OECD-MA 2017, Art. 9, verbundene Unternehmen, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, herausgegeben von Roland Ismer, DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Aufl. (2021), Rn. 159.

698 U4, Abs. 53; U7, Abs. 70; U9, Abs. 96; U10, Abs. 204, U12, Abs. 93; U14, Abs. 25; U17, Abs. 136; U19, Abs. 9; U20, Abs. 102, 104, 108; U21, Abs. 74; U22, Abs. 71; U25, Abs. 49; U27, Abs. 10; U28, Abs. 121, 123; die Antworten der Berater sprechen dafür, dass die Anwendung von Verständigungsverfahren verbreitet ist: B1, Abs. 95; B3, Abs. 113; B4, Abs. 171; B5, Abs. 85; B6, Abs. 104; B7, Abs. 148.

699 U4, Abs. 53.

700 U7, Abs. 70; U9, Abs. 96; U12, Abs. 110, 117; U20, Abs. 104, 108; U25, Abs. 128; B3, Abs. 113; B4, Abs. 171; B5, Abs. 85; B6, Abs. 104.

701 U1, Abs. 120; U4, Abs. 76, 111f.; U9, Abs. 86; U12, Abs. 110, 117; U14, Abs. 25; U15, Abs. 99; U16, Abs. 104; U17, Abs. 140, 142; U20, Abs. 104, 108, 110; U25, Abs. 61; U26, Abs. 132; U28, Abs. 119; B6, Abs. 344; V5, Abs. 102; V6, Abs. 176.

702 U1, Abs. 117, 120; B1, Abs. 96; B5, Abs. 85; B7, Abs. 148.

703 U3, Abs. ... (langwierig); U5, Abs. 26; U6, Abs. 134; U7, Abs. 77f., 93; U12, Abs. 93; U14, Abs. 25; U17, Abs. 152; U22, Abs. 71; U21, Abs. 79; U22, Abs. 64; U25, Abs. 120; U26, Abs. 48, 127; U27, Abs. 11, 13; B1, Abs. 83; B2, Abs. 73, 74; B4, Abs. 203, 204, 205; B5, Abs. 85, 99.

704 B4, Abs. 145.

bisher langen Verfahrensdauer⁷⁰⁵, dem fehlenden Einigungszwang⁷⁰⁶ und der Abhängigkeit von Ermessensentscheidungen⁷⁰⁷ die fehlende Transparenz des Verfahrens ein zentraler Kritikpunkt und ihre Verbesserung ein häufig genannter Reformvorschlag.⁷⁰⁸ Die Unsicherheit, die mitunter hohen Kosten und die daneben genannten Defizite sind zugleich die Gründe dafür, dass ein anderer Teil der befragten Unternehmen auf die Einleitung eines Verständigungsverfahrens bisher verzichtet hat.⁷⁰⁹ Ein Unternehmen sah bisher keinen Bedarf.⁷¹⁰ Die langen Verfahrensdauern in Deutschland begründen sich aus Sicht der Unternehmen aus der Beobachtung, dass das Bundeszentralamt für Steuern noch immer personell nicht ausreichend gut ausgestattet ist.⁷¹¹ Hinzu kommt der Eindruck, der verwaltungsseitig bestätigt wird,⁷¹² dass die abgabenrechtlichen Vorgaben (Vollprüfungsgrundsatz und Verifikationsprinzip) eine wirtschaftliche oder risikoorientierte Allokation der Personalressourcen verhindern.⁷¹³ Zur Entlastung muss gesehen werden, dass an Verständigungsverfahren wenigstens zwei Staaten beteiligt sind. Auf die zeitlichen Prozesse und die Hartnäckigkeit der anderen Behörde hat Deutschland in diesem internationalen Verfahren keinen Einfluss.⁷¹⁴

4. Schiedsverfahren

Ein zunehmender Teil bestehender Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und anderen Staaten enthält eine Klausel, die das Verständigungsverfahren um eine Schiedsphase ergänzt. Für die EU ist nach der EU-Schiedskonvention sowie der EU-Streitbeilegungsrichtlinie der Spruch einer Schiedsstelle obligatorisch. Solche Schiedsverfahren zeichnen sich gegenüber den Verständigungsverfahren dadurch aus, dass zwischen den beteiligten Finanzverwaltungen ein Zwang zur einvernehmlichen Lösung besteht. Die betroffenen Unternehmen können die erarbeitete Lösung zwar ablehnen; akzeptieren sie den Schiedsspruch, wird die Doppelbesteuerung ausgeräumt, sodass Schiedsverfahren die Unsicherheit in Bezug auf die Kosten der Doppelbesteuerung beseitigen. Für viele der befragten Unternehmen ist dies der zentrale Vorteil, der für die Lösung von Verrechnungspreiskonflikten mithilfe von Schiedsverfahren spricht.⁷¹⁵ Dieses Verfahren reduziert nicht nur die Unsicherheit in Bezug auf die Kosten der Doppelbe-

Obligatorische Schiedsverfahren erhöhen die Effizienz vorausgehender Verständigungsverfahren.

705 Zu beobachten ist, dass nach der Umsetzung der EU-Streitbeilegungsrichtlinie die Dauer von Verständigungsverfahren zurückgeht.

706 U5, Abs. 26; U8, Abs. 113; U9, Abs. 98; U16, Abs. 104; U21, Abs. 74; U22, Abs. 71.

707 U5, Abs. 26; nach Angabe eines Mitarbeiters der Finanzbehörde erstreckt sich das Ermessen nicht auf die Anwendung von Recht oder eine Berücksichtigung intersubjektiver Vorteilsausgleiche, V7, Abs. 83, 85.

708 U7, Abs. 74; U10, Abs. 177, 194; U15, Abs. 99; U20, Abs. 102; U22, Abs. 71; U25, Abs. 49; U28, Abs. 126; B1, Abs. 77, 78, 79; B4, Abs. 177; B7, Abs. 49, 159; V3, Abs. 223.

709 U6, Abs. 142, U16, Abs. 70, 92.

710 U19, Abs. 9.

711 U5, Abs. 28; U6, Abs. 65, 95; U7, Abs. 11, 93; U9, Abs. 84; U12, Abs. 7, 30; U15, Abs. 14; U21, Abs. 58; U22, Abs. 71; U27, Abs. 55; B5, Abs. 27; B7, Abs. 57; V5, Abs. 38.

712 V3, Abs. 201.

713 B1, Abs. 31.

714 V3, Abs. 205; V4, Abs. 74.

715 U1, Abs. 107-110; U8, Abs. 177; U10, Abs. 149; U12, Abs. 117; U17, Abs. 146; U25, Abs. 130; U26, Abs. 132; U27, Abs. 105, 109; U28, Abs. 131; B4, Abs. 197; B7, Abs. 153.

steuerung, sondern erhöht wohl auch die Effizienz vorausgehender Verständigungsverfahren,⁷¹⁶ während es andererseits den Druck von den Steuerpflichtigen nehmen kann, fremdübliche Preise zu setzen.⁷¹⁷ Die Anzahl der Schiedsverfahren ist bei den befragten Unternehmen gleichwohl gering.⁷¹⁸ Dies mag darauf zurückzuführen sein, dass die beteiligten Finanzverwaltungen die Lösung im Verständigungsverfahren präferieren,⁷¹⁹ da sie an der Lösung beteiligt bleiben und ihre Entscheidungsbefugnis nicht an eine Schiedsstelle abgeben müssen. In diesem Fall wirken sich die Existenz eines Schiedsverfahrens, gegebene Fristen und der mit dem Schiedsverfahren verbundene Einigungszwang auf die Lösung im Verständigungsverfahren aus.⁷²⁰ Im Schiedsverfahren entstehen weitere Kosten und zeitliche Belastungen,⁷²¹ die den Einigungsprozess in der Summe verteuern, sodass sich auch diese Belastungen auf die Entscheidungen der Unternehmen, ein Verständigungsverfahren zu beantragen, negativ auswirken können. Die Art der Ermittlung des Schiedsspruchs ist für die befragten Unternehmen überwiegend sekundär.⁷²² Zu unterscheiden sind das Verfahren der unabhängigen Stellungnahme durch den beratenden Ausschuss und jede andere Art der Streitbeilegung, einschließlich des „endgültigen Angebots“ (auch bekannt als Schiedsverfahren des „letzten besten Angebots“). Letzteres Verfahren wird von den Unternehmen und einem Berater vor allem deshalb als nützlich eingeschätzt, weil es maximale Forderungen dämpft, überraschende Schiedssprüche ausschließt und gegensätzliche Positionen früh einander annähert.⁷²³

III. Zwischenfazit

1. Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis

Gegen Steuerbescheide ist als Rechtsbehelf der Einspruch gegeben. Im Verrechnungsbereich wird dieses Rechtsmittel verbreitet genutzt, um den nationalen Rechtsweg offen zu halten. Maßgebend sind die allgemeinen Bestimmungen. Der nationale Rechtsweg ist aber für Unternehmen nicht das Mittel der Wahl. Im Übrigen werden sie primär für Entscheidungen zu Rechtsfragen erwogen. Gründe sind der mit dem Rechtsbehelfsverfahren verbundene Zeitaufwand, die häufig fehlende Verrechnungspreiskompetenz der Mitarbeiter in der Rechtsbehelfsstelle, deren Entscheidungen deshalb oft nicht von der Linie abweichen, die durch die Betriebsprüfung vorgegeben ist. Hinzu kommt, dass Doppelbesteuerungen nur beseitigt werden, wenn der Einspruch vollen Erfolg hat. Zeit- und kostenintensiv ist für Unternehmen auch der Klageweg, dessen Eignung ebenfalls primär für Rechtsfragen gesehen wird. Bei

Die Unbestimmtheit der Verrechnungspreisvorschrift und die fehlende Eindeutigkeit der Verrechnungspreise führten praktisch dazu, dass den Unternehmen der gerichtliche Rechtsschutz entzogen wird.

716 B6, Abs. 114; einschränkend: U9, Abs. 98; B3, Abs. 117.

717 U25, Abs. 138; U27, Abs. 105, 107; für die Verwaltung soll dies nicht gelten, vgl. B3, Abs. 105; V5, Abs. 110.

718 U9, Abs. 98; U11, Abs. 98; U12, Abs. 117; B2, Abs. 6.

719 Diese Haltung der Finanzverwaltung wird durch die Tatsache gestützt, dass die weit überwiegende Anzahl Verständigungsverfahren mit einer Lösung endet, vgl. V3, Abs. 201; V7, Abs. 31.

720 B5, Abs. 91; B6, Abs. 114.

721 U11, Abs. 98, 100.

722 U7, Abs. 84; U17, Abs. 148, U22, Abs. 71.

723 U7, Abs. 84; U22, Abs. 71, B7, Abs. 155; V3, Abs. 201.

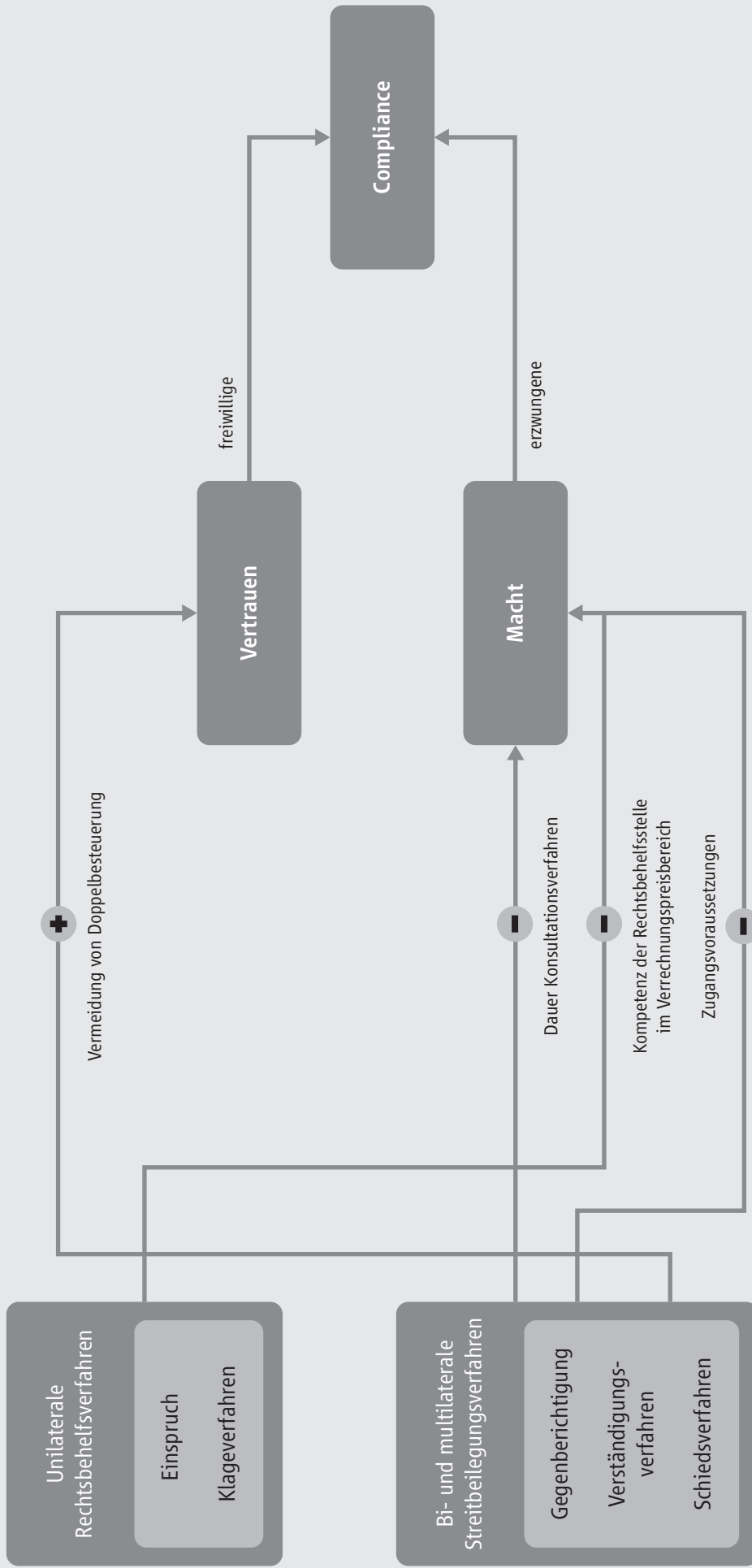
Tatbestandsfragen muss auch der Richter vor der Tatsache kapitulieren, dass die Regelungen unbestimmt und Verrechnungspreise vielfach nicht eindeutig sind. Sie führen häufig zum gerichtlichen Vergleich. Diese Zusammenhänge machen deutlich, dass die Unbestimmtheit der Verrechnungspreisvorschrift und die fehlende Eindeutigkeit der Verrechnungspreise praktisch dazu führen, dass den Unternehmen der gerichtliche Rechtsschutz entzogen wird (Abbildung 8, Verbindungslinie unilaterale Rechtsbehelfsverfahren – Macht). Dies zeigt sich vor allem darin, dass Unternehmen die internationalen, auf eine Einigung ausgerichteten Streitbeilegungsverfahren bevorzugen. Daher eignet sich der Klageweg in den Augen der Unternehmen vorrangig, wenn die Voraussetzungen für eine internationale Einigung nicht gegeben sind oder der Versuch einer Einigung auf internationaler Ebene gescheitert ist. Die Folgen eines Verfahrens für die Reputation sind nur für einen Teil der Unternehmen bedeutsam.

Die Wirkungszusammenhänge zwischen Verwaltungshandeln und Tax Compliance in der Rechtsbehelfs- und Streitbeilegungsphase des Verrechnungspreiszyklus werden in Abbildung 8 visualisiert.

Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen sehen zu einem Teil vor, dass der andere Staat eine korrespondierende Änderung vornimmt, wenn Deutschland die Einkünfte auf der Grundlage des Fremdvergleichs korrigiert. Falls erforderlich werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten konsultiert (Abbildung 8, Verbindungslinie Gegenberichtigung – Macht). Dieses Instrument wird wenig genutzt, da auch die korrespondierende Gegenberichtigung zeit- und kostenintensiv erscheint und der Eindruck vorherrscht, dass die Bereitschaft der anderen Staaten, Gegenberichtigungen zu akzeptieren, abgenommen hat.

Verständigungs- und Schiedsverfahren setzen den verfahrensrechtlichen Rahmen für eine abkommensrechtliche Gegenkorrektur und die bi- oder multilaterale Einigung auf die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes in einem konkreten Einzelfall. Beide Instrumente werden, soweit sie außerhalb des Anwendungsbereichs der EU-Schiedskonvention und EU-Streitbeilegungsrichtlinie nach den konkreten Doppelbesteuerungsabkommen gegeben sind, auch häufig in Anspruch genommen. Die Entscheidung für die Nutzung der internationalen Streitbeilegungsverfahren wird in aller Regel unter Kosten-Nutzen-Aspekten getroffen, was dazu führt, dass die Unternehmen auf die Einleitung eines derartigen Verfahrens nicht selten verzichten, wenn die Einigung nicht garantiert ist. Die Dauer der Verfahren ist lang und nur zum Teil auf die Behörden im Ausland zurückzuführen; dies hat zur Folge, dass Unternehmen viele weitere Jahre bereit sein müssen, in ihren Bilanzen unsichere Rechtspositionen auszuweisen (Abbildung 8, Verbindungslinie Verständigungsverfahren – Macht).

Abbildung 8: Zusammenhang zwischen Verwaltungshandeln und Tax Compliance in der Phase des Rechtsbehelfsverfahrens und der Streitbeilegung



Quelle: Eigene Übersicht in ihrer Darstellungsform angelehnt an: Mardhia Mardhiah/Riyana Miranti/Robert Tanton, "The Slippery Slope Framework: Extending the Analysis by Investigating Factors Affecting Trust and Power", cesifo Working Papers 7494 (2019), S. 15.

Die Anzahl Schiedsverfahren ist zwar auch unter der EU-Schiedskonvention nicht hoch; dies dürfte aber darauf zurückzuführen sein, dass die Finanzverwaltung eine Lösung im Verständigungsverfahren präferiert. Insoweit entfaltet das Schiedsverfahren einen Einigungsdruck, der die Effizienz vorausgehender Verständigungsverfahren erhöht, sich aber auch auf die Preissetzung des Steuerpflichtigen auswirken kann. Die Existenz von Schiedsverfahren garantiert, soweit die Voraussetzungen eingehalten werden, die Vermeidung von Doppelbesteuerung und schafft damit die Basis für Vertrauen der Unternehmen in das Verwaltungshandeln (Abbildung 8, Verbindungslinie Schiedsverfahren – Vertrauen), setzt aber voraus, dass der Zugang zu diesem Verfahren nicht durch überzogene Informationsanforderungen beschränkt wird (Abbildung 8, Verbindungslinie Verständigungsverfahren – Macht).

2. **Rechtmäßigkeit der Anwendungspraxis: Verständigungs- und Streitbeilegungsverfahren**

a) Rechtsbehelfsverzicht als Verständigungsvoraussetzung

Rechtsstaatlich bedenklich ist für das Verständigungsverfahren nach dem Recht der Doppelbesteuerungsabkommen und das Verfahren nach der Schiedskonvention die Praxis der Finanzverwaltung⁷²⁴ und für die Streitbeilegungsrichtlinie die gesetzliche Umsetzung (§ 14 Abs. 1 S. 2 EU-DBA-SBG) der Richtlinienvorgabe (Art. 4 Abs. 2 RL (EU) 2017/1852 des Rates), die Verständigungsvereinbarung nur bei einem Rechtsbehelfsverzicht des Steuerpflichtigen umzusetzen.⁷²⁵

Die Frage nach der Zulässigkeit eines Rechtsbehelfsverzichts steht im Spannungsfeld zwischen dem Grundsatz „volenti non fit iniuria“⁷²⁶ und dem Recht auf effektiven Rechtsschutz (national Art. 19 Abs. 4 GG und für die Streitbeilegungsrichtlinie Art. 47 S. 1 GRCh).

Wird in der Verständigungsvereinbarung das Abkommen in einer Form angewandt, die zwar die Doppelbesteuerung beseitigt, nach Auffassung des Steuerpflichtigen allerdings rechtswidrig ist, zwingt ihn das bestehende Erfordernis des Rechtsmittelverzichts entweder ein nach seiner Auffassung rechtswidriges Verständigungsergebnis zu akzeptieren oder auf das Ergebnis eines Verständigungsverfahrens gänzlich zu verzichten. Der Mittelweg, im Rahmen des Verständigungsverfahrens eine auch seines Erachtens rechtmäßige Lösung des Falles zu erwirken, bleibt versperrt. Zwar können nationale Gerichte ein getroffenes Verständigungsergebnis nicht unilateral anpassen, gleichwohl aber Mängel der Umsetzung des Verständigungsergebnisses durch Verpflichtungsurteil (§ 101 S. 1 FGO) beheben und in den übrigen Fällen, in denen das

Erfordernis des Rechtsbehelfsverzichts ist mit dem Gebot effektiven Rechtsschutzes nicht vereinbar.

724 BMF-Merkblatt vom 27.08.2021 zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, IV B 3 - S 1304/21/10004 :007, Tz. 84.

725 So bereits die Kritik in der Vorgängerstudie: Johannes Becker et al., Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise. Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven (2017), S. 263.

726 D. 47. 10. 1, 5.

Verständigungsergebnis selbst mit deutschem Recht unvereinbar ist, die Finanzverwaltung durch Bescheidungsurteil (§ 101 S. 2 FGO) zum Bemühen um „Nachverständigung“ mit dem anderen Staat verpflichten.⁷²⁷ Derzeit wird durch das Erfordernis des Rechtsbehelfsverzichts diese Form des Rechtsschutzes gegen den Steuerbescheid, der die Verständigungsvereinbarung umsetzen soll, von vornherein ausgeschlossen. Das ist mit dem Gebot effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG für die nationale Praxis und nach Art. 47 S. 1 GRCh in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 EUV für die EU-Streitbeilegungsrichtlinie nicht vereinbar.

b) Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und *Final-Offer-Methode*

Ebenfalls bereits in der Vorgängerstudie beleuchtet wurde das Verhältnis der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zum Schiedsverfahren nach der *Final-Offer-Methode*.⁷²⁸ Bezüglich der Vereinbarkeit mit der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, weil die Schiedspersonen im Schiedsverfahren als verlängertem Verwaltungsverfahren⁷²⁹ nicht inhaltlich frei entscheiden können, sei daher auf die Ausführung dort verwiesen.

Praktisch entschärft sich das Problem in zweierlei Hinsicht: Zum einen zeigt der empirische Befund, dass Schiedsverfahren hauptsächlich den Druck auf die Verständigungsphase erhöhen, sodass Verfahren regelmäßig in diesem Stadium bereits beendet werden können.⁷³⁰ Zum anderen ist für die zentrale EU-Streitbeilegungsrichtlinie der *Independent-Opinion-Approach* als Normalfall des Schiedsverfahrens gewählt worden (§ 17 EU-DBA-SBG; Art. 14 EU-Streitbeilegungsrichtlinie).

Des Weiteren ist *de lege ferenda* und von Verfassungs wegen das Erfordernis des Verzichts auf innerstaatliche Rechtsbehelfe als Voraussetzung von Verständigungs- und Schiedsentscheidungen aufzugeben. Damit ist eine inhaltlich unabhängige, gerichtliche Kontrolle dieser Entscheidungen auch im Schiedsverfahren nach der *Final-Offer-Methode* möglich.

c) Dauer von Verständigungsverfahren

Kritik wird immer wieder an der langen Dauer der Verständigungsverfahren geübt.⁷³¹ Auch hier greifen zunächst die oben dargestellten⁷³² Grundsätze zeitnahen Verwaltens. Anders als bei dem rein nationalen Verfahren der Außenprüfung ist bei den Verständigungs- und

727 Anders bei Abschluss des Schiedsverfahrens: Hier steht Art. 25 Abs. 5 S. 2 OECD-MA einer Entscheidung der nationalen Gerichte entgegen. Das Gebot des effektiven Rechtsschutzes ist dort gleichsam nicht so stark beeinträchtigt, weil im Schiedsverfahren bereits durch unabhängige Schiedspersonen entschieden wurde.

728 Johannes Becker et al., Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise. Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven (2017), S. 264 f.

729 Roland Ismer/Sophia Piotrowski, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, DBA, 7. Aufl. (2021), Art. 25 Rn. 2.

730 Siehe oben E.II.4, S. 192.

731 So auch oben E.II.4, S. 192.

732 D.III.2.d), S. 159 ff.

Schiedsverfahren nicht nur ein Hoheitsträger tätig, sondern stets auch ein weiterer Staat beteiligt, der nicht an Art. 3 Abs. 1 GG gebunden ist und allenfalls aus seinen eigenen rechtlichen Vorgaben zur zügigen Erledigung des Verständigungsverfahrens verpflichtet.⁷³³

Die Beteiligung zweier souveräner Hoheitsträger hat zur Folge, dass allenfalls jeder für sich, die beiden aber nicht im Verbund zur zügigen Verfahrensbewältigung verpflichtet sind. Anders gewendet: Die lange Dauer von Verständigungsverfahren ist ein praktisches, aber kein normatives Problem. Hieraus folgt, dass normativ das BZSt als zuständige Behörde angehalten ist, ihrerseits auf einen möglichst zügigen Abschluss der Verfahren hinzuwirken. Im Übrigen ist eine langfristig ausreichende personelle und sachliche Ausstattung des BZSt zur Bewältigung der Fälle erforderlich.⁷³⁴

3. Handlungsbedarf

Die Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis ergeben, dass Rechtsbehelfs- und Streitbeilegungsverfahren bei der Lösung von Verrechnungspreisdissensten eine untergeordnete Bedeutung haben. Dies heißt nicht, dass diese Instrumente nicht hilfreich sind oder sein können; die Anwendungspraxis macht aber deutlich, dass das Interesse der Unternehmen auf Sicherheit und der mit hoher Wahrscheinlichkeit zu erwartenden Vermeidung von Doppelbesteuerung liegt. Vor diesem Hintergrund ist das nationale Rechtsbehelfsverfahren das häufig nur dritte Mittel der Wahl. Um den Rechtsschutzinteressen der Unternehmen besser zu entsprechen, erscheint es notwendig, dass die Kompetenz der Rechtsbehelfsstelle in Verrechnungspreisangelegenheiten erheblich erhöht wird. Noch besser mag sein, wenn, um einen Vorschlag aus der Betriebsprüfungsphase aufzugreifen, dem Betriebsprüfungsverfahren Ombudspersonen⁷³⁵ zugeordnet werden, die im Interesse der Effizienz die einfacheren Fälle von der Rechtsbehelfsstelle fernhalten.

Die relativ schlechten Noten, die sich für die Rechtsbehelfs- und Streitbeilegungsphase ergeben, machen aber ein weiteres Mal deutlich, dass es einfacher, besser und im Interesse des Rechtsschutzes überzeugender wäre, Verrechnungspreisunsicherheiten bereits in der Phase

733 Art. 6 EMRK enthält eine solche Verpflichtung als Ausprägung des fairen Verfahrens für Verständigungsverfahren als Verlängerungen von Verwaltungsverfahren indes nicht.

734 Martin Kreienbaum weist darauf hin, dass das BZSt 2018 erstmals seit Jahrzehnten mehr Fälle erledigt hat, als neu eingegangen sind: „Wir sind jetzt bei rund 1.200 Fällen, obwohl wir allein 2018 über 600 Neueingänge hatten. Was die durchschnittliche Bearbeitungsdauer angeht, da muss man vorsichtig sein mit Statistiken. Man muss wahrscheinlich ohnehin immer vorsichtig sein mit Statistiken, aber da eben auch. Wir haben in den letzten Monaten versucht, insbesondere Altfälle abzubauen. Altfälle sind Fälle, die sehr lange zurückliegen. Wenn Sie diese Fälle in der Statistik berücksichtigen und Sie viele dieser Fälle lösen, die sieben oder acht Jahre zurückliegen, dann haben Sie in der Gesamtbetrachtung eine hohe Durchschnittsbearbeitungszeit für den Erledigungszeitraum. Wir liegen jetzt ungefähr bei gut 22 Monaten im Durchschnitt für die Bearbeitung in Deutschland. Wir stecken derzeit viele Ressourcen in Verständigungsfälle und legen einen großen Schwerpunkt auf eine zeitnahe Erledigung.“ – Diskussionsbeitrag, in: Frotscher/Hummel, Grenzüberschreitende Tätigkeit in einem sich ändernden steuerlichen Umfeld (2021), Streitbeilegung im internationalen Kontext (juris).

735 Dazu oben S.178 unter D.IV.2.g).

vor Verwirklichung einer Transaktion durch streitvorbeugende Maßnahmen zu lösen. Konkret unterstreichen diese Erkenntnisse aus der Rechtsbehelfs- und Streitbeilegungsphase, dass die Informationswünsche der Finanzverwaltung präziser beschrieben werden müssen, das Instrument der Vorabverständigung auch unilateral genutzt wird, Betriebsprüfungen zeitnäher stattfinden und vor allem auch die Instrumente der Tax Assurance und Joint Audits gestärkt werden.

Bei internationalen Verständigungen ist zwar nicht ausgeschlossen, dass, wenn auch Doppelbesteuerungen beseitigt werden können, die Gewinnzuordnung im Hinblick auf die fehlende Eindeutigkeit der Verrechnungspreise von sachfremden Kriterien (internationales Auftreten, Charisma, Macht, offene Rechnungen) bestimmt wird; die Frage ist also, ob außergerichtliche Streitbeilegungsmechanismen das richtige Korrektiv sind. Dieses Problem ist dem Grundsatz des Fremdvergleichs aber in die Wiege gelegt. Daher sind auch internationale Streitbeilegungsmechanismen nicht überflüssig und müssen in ihren Ressourcen mit dem wachsenden Bedarf nach Verrechnungspreissicherheit Schritt halten. Konkret heißt dies, dass auch für APAs und Streitbeilegungsverfahren mit Drittstaaten ausreichend Ressourcen zur Verfügung stehen, damit die Verfahrenslaufzeiten auch an dieser Stelle zurückgehen.

IV. Handlungsoptionen

1. Reformüberlegungen der Finanzverwaltung

a) Reformansätze

In Bezug auf die Phase der Rechtsbehelfs- und Streitbeilegungsverfahren beschränken sich die Vorschläge auf Instrumente zur Beschleunigung bestehender Prozesse. In technischer Hinsicht gehört hierzu der Vorschlag einer stärkeren Nutzung von Videokonferenzsystemen bei bi- und multilateralen Streitbeilegungsverfahren, zum Beispiel im Rahmen der ersten Besprechung zwischen den maßgebenden Behörden der beteiligten Staaten. In materieller Hinsicht geht es um die Stärkung der Zusammenarbeit zwischen der Prüfung und den zuständigen Behörden, die für den Informationsaustausch und die internationale Verständigung Verantwortung tragen. Dies gilt insbesondere für das Verfahren der Joint Audits. Die Prüfer sind nur befugt, Sachverhalte festzustellen und deutsches Recht darauf anzuwenden; sie haben aber keine Möglichkeit, sich mit ihren ausländischen Kollegen auf eine Lösung zu verständigen, wenn die deutsche und die ausländische Rechtsauffassung nicht in Einklang zu bringen sind, zum Beispiel die Existenz einer Betriebsstätte festzustellen ist. Für sinnvoll erachtet wird, dass, vergleichbar der Zusammenarbeit der Prüfungsbehörden im Rahmen von internationalen Verständigungen, zur effizienten und schnellen Lösung von Betriebsprüfungsfällen bei Joint Audits das Bundeszentralamt für Steuern flexibel eingebunden werden kann, wenn Einigungen mit dem Ausland erforderlich werden. Gegenwärtig wechselt in diesen Fällen die Zuständigkeit mit der Folge, dass ein offener Fall in die Verantwortung des Bundeszentralamts für Steuern fällt, das sich mit einem separaten Team erneut in den Fall einarbeiten muss.

b) Beurteilung auf Basis des ermittelten Handlungsbedarfs

Maßnahmen zur Beschleunigung des Verfahrensablaufs, denen auch der Einsatz technischer Mittel, wie zum Beispiel die Nutzung von Videokonferenzen, dienen kann, erscheinen, wie bereits im Zusammenhang mit der Beschleunigung streitvorbeugender Instrumente (ICAP, Joint Audits) dargestellt wurde, hilfreich, solange gewährleistet ist, dass den Unternehmen aufgrund der virtuellen Treffen keine Nachteile entstehen. Ein weiteres Ziel sollte sein, die Ressourcen und Kompetenzen der Mitarbeiter, die in dieser dritten Phase des Verrechnungspreiszyklus tätig sind, zu stärken und vor allem darauf zu achten, dass in den Rechtsbehelfsstellen steuerliches Verrechnungspreis-Know-how aufgebaut wird, um das Vertrauen in die Institution des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens zu stärken.

Die Effizienz eines Aufbaus zusätzlicher Ressourcen im Bereich von Joint Audits und internationaler Verständigung würde wachsen, wenn bei der Zusammenarbeit von Betriebsprüfung und Verständigung im Anschluss an gemeinsame Abschlussprüfungen mehr Flexibilität erreicht würde. Dies könnte Verfahren beschleunigen und dazu führen, dass für Unternehmen der Rechtsfrieden früher hergestellt wird.

2. Ergänzende Reformüberlegungen

a) Nationales Rechtsbehelfsverfahren

Werden die Gerichte nicht angerufen, weil eine interessengerechte Befriedigung des Einzelfalls entweder nur oder besser durch andere Instrumente erzielt werden kann,⁷³⁶ können die Gerichte auch ihre sekundäre Funktion, zur Konkretisierung des Rechts beizutragen, nicht wahrnehmen. Dies hemmt zugleich die Herausbildung einer Verrechnungspreisdogmatik. Veröffentlichungsbestrebungen bei APAs⁷³⁷ und Verständigungsverfahren (vgl. § 19 EU-DBA-SBG) mögen in der Lage sein, dieses Defizit in gewissem Umfang zu kompensieren: Sie können verfestigte Verständigungspraktiken aufzeigen und können so zur Rechtssicherheit beitragen, weil sie dem Steuerpflichtigen Erwartungen über die Rechtsanwendung im Verständigungsverfahren vermitteln.⁷³⁸

Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass sich in der Verständigungspraxis überhaupt einheitliche Linien herausbilden, die über die konkrete Rechtsanwendung im Einzelfall hinausweisen. Die Strukturbedingungen, unter denen solche Vereinbarungen zustande kommen,⁷³⁹ und ihr starker

*Leitsatzartige
Veröffentlichung
von Entscheidungen
können verfestigte
Verständigungs-
praktiken aufzeigen
und so zur Rechts-
sicherheit beitragen.*

736 Siehe die Auswertungsergebnisse oben S.195.

737 Siegfried Grotherr, Anonymisierte Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften und elektronisches Auskunftsverfahren, BB 2015, 471 ff.

738 Insofern wären sie mit der in BMF-Schreiben offengelegten Verwaltungsauffassung vergleichbar.

739 Eine Verständigung erfolgt immer durch die beiden am Einzelfall beteiligten Finanzverwaltungen ohne unabhängige Dritte. Strukturell entspricht sie eher einem Vergleich als einer (richterlichen) Entscheidung, vertiefend: Markus Schaupp, Verrechnungspreise vor den Finanzgerichten, HFSt 18 (2021), 87 ff.

Bezug zum Einzelfall führen aber oft dazu, dass sich die Ratio der jeweiligen Verständigung leitsatzartig kaum verallgemeinern lässt. Das gilt insbesondere

- für reine Tatsachenfeststellungen,
- für Ergebnisse von Bewertungsverfahren und
- für diejenigen Fälle, in denen sich die zuständigen Behörden gewissermaßen „inhaltsblind“ allein auf ein bestimmtes Ergebnis verständigen („welcher Vertragsstaat ‚erhält‘ welchen Fall?“).

In diesen drei Fällen hat die Verständigungsvereinbarung den Charakter eines ergebnisorientierten Vergleichsvertrags; und der Vergleich taugt nicht zur Rechtsfortbildung.⁷⁴⁰

Wo der Verständigungsvereinbarung dagegen argumentative Prozesse und insbesondere eine Auslegung der materiellen Abkommensnormen zugrunde liegen, sodass die Verständigungsvereinbarung den Charakter einer Nachverdichtung (Konkretisierung) materieller abkommensrechtlicher Obersätze hat, ist die Formulierung abstraktgenereller Leitsätze über den Anlassfall hinaus sinnvoll. In diesen Fällen kann das Bundesministerium der Finanzen auch von seiner Kompetenz zum Erlass von Konsultationsvereinbarungsverordnungen (§ 2 Abs. 2 AO) Gebrauch machen.

Im Übrigen würde auch das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise von weitergehenden, thematisch deutlich über diese Studie hinausweisenden Überlegungen wie der Einrichtung eines internationalen Steuergerichtshofs⁷⁴¹ oder der Zuweisung einer Vorabentscheidungsfunktion an den BFH in Fragen des nationalen Verfahrensrechts⁷⁴² profitieren. Sie könnten ebenfalls dazu beitragen, die oben genannten Defizite der Rechtsbehelfsverfahrens zu beheben. Als Alternative verbleibt, derartige verfahrensrechtliche Fragen außerhalb des Rechtsbehelfsverfahrens etwa durch unverbindliche Auskünfte oder die Vermittlung durch eine behördliche Ombudsperson zu sondieren und einer Klärung zuzuführen.⁷⁴³

b) Gegenberichtigung

Die einfache Gegenberichtigung ist nur in zwischen den beteiligten Finanzverwaltungen unstreitigen Fällen ein erfolgreiches Instrument und weist im Übrigen nur den Weg in die Konsultation, Art. 9 Abs. 2 S. 2 OECD-MA.

740 Markus Schaupp, Verrechnungspreise vor den Finanzgerichten, HFSt 18 (2021), 87, 94.

741 Ein Vorschlag findet sich bei Noemi Strotkemper, Das Spannungsverhältnis zwischen Schiedsverfahren in Steuersachen und einem Internationalen Steuergerichtshof 2017, S. 629 ff.

742 Vgl. etwa das Begutachtungsverfahren vor dem EuGH nach Art. 218 Abs. 11 AEUV.

743 Siehe dazu oben D.IV.2.g).

Es ist daher zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung in ihren Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise⁷⁴⁴ nun umfassend auf die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien verweist⁷⁴⁵ und diese ihrer Rechtsauffassung zum Fremdvergleichsgrundsatz zugrunde legt. Durch den international einheitlichen Rahmen der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien werden so die Chancen erhöht, dass sich auch im Rahmen der Gegenberichtigung das Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes deckt.

Um die Gefahr der Verfristung der Gegenberichtigung im anderen Staat zu verringern, empfiehlt es sich,⁷⁴⁶ das Verfahren der Gegenberichtigung positiv zu regeln. Unseres Erachtens sollte die Gegenberichtigung nach Art. 9 Abs. 2 und Art. 7 Abs. 3 dVG national in § 175a AO aufgenommen werden. Zugleich sollte sich Deutschland beim Abschluss seiner Doppelbesteuerungsabkommen um eine Regelung bemühen, die dem OECD-Vorschlag zu Art. 9 OECD-MA entspricht.⁷⁴⁷ Dort wird in Art. 9 Abs. 3 OECD-MA eine zeitliche Grenze für die Erstkorrektur und folglich damit auch für die Gegenberichtigung festgehalten.

c) Verständigungsverfahren

aa) *Abschaffung des Rechtsbehelfsverzichts als Voraussetzung der Umsetzung des Verständigungsergebnisses*

Der für Verständigungsverfahren nach DBA praktizierte⁷⁴⁸ und für Streitbeilegungsverfahren nach der Streitbeilegungsrichtlinie normierte Rechtsbehelfsverzicht (§ 15 Abs. 1 S. 2 EU-DBA-SBG) ist mit höherrangigem Recht unvereinbar.⁷⁴⁹ Die Praxis, für Verfahren auf Grundlage des Art. 25 Abs. 1 OECD-MA/Art. 24 Abs. 1 dVG sowie der EU-Schiedskonvention einen Verzicht auf innerstaatliche Rechtsbehelfe als Voraussetzung für die Verständigungsvereinbarung einzufordern, muss daher beendet werden. Ebenso sollte die Bundesrepublik im Rahmen des Rats der Europäischen Union auf eine Berichtigung des Art. 15 Abs. 4 der Richtlinie hinwirken, um dort das Erfordernis des Rechtsbehelfsverzichts zu streichen. In der Folge sollte dann auch der § 15 Abs. 1 S. 2 EU-DBA-SBG angepasst werden.

bb) *Institutionalisierung der Schiedsphase*

Die Verständigungs- und Schiedsverfahren erzielen – mit einigen Vorbehalten – im Großen und Ganzen akzeptable Ergebnisse für den Einzelfall.⁷⁵⁰ Einen Beitrag zur Dogmatisierung und Fortentwicklung des internationalen Steuerrechts und damit implizit zur Transparenz der

744 BMF-Schreiben vom 14. Juli 2021, Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, IV B 5 – S 1341/19/10017:001.

745 Ebd. Tz. 2.1 i. V. m. Anhang 1.

746 Neben der ohnehin erforderlichen Beschleunigung der nationalen Betriebsprüfung siehe oben D.IV.2.c).

747 OECD-Musterkommentar (2017), Art. 9 Rn. 10.

748 BMF-Schreiben vom 27.08.2021 - IV B 3 - S 1304/21/10004 :007, 2021/0000001, Tz. 84.

749 Dazu oben E.III.2.a).

750 So auch Noemi Strotkemper, Das Spannungsverhältnis zwischen Schiedsverfahren in Steuersachen und einem Internationalen Steuergerichtshof 2017, S. 207.

Entscheidungspraxis und Vorhersehbarkeit von Verständigungsergebnissen leisten sie jedoch bisher kaum. Dieses Defizit der Verständigungsverfahren – so die These – liegt in der Verschiebung des vertikalen Besteuerungskonflikts in einen horizontalen Aufteilungskonflikt,⁷⁵¹ den die Beteiligten selbst durch Einigung lösen. Dies wird dadurch perpetuiert, dass das Schiedsverfahren derzeit hauptsächlich die Funktion hat, den „Einigungsdruck“ in der Verständigungsphase zu erhöhen.⁷⁵²

Um den Beitrag der Verständigungs- und Schiedsverfahren auf die Dogmatisierung und Fortentwicklung des internationalen Steuerrechts zu erhöhen, ist es unseres Erachtens erforderlich, die Schiedsphase stärker zu nutzen, um die DBA-Auslegungsfragen streitig zu stellen und durch einen unabhängigen Dritten entscheiden zu lassen.⁷⁵³ Ein entscheidender Schritt hierzu kann die stärkere Institutionalisierung der Schiedsphase sein, weil damit wesentliche Schritte im Übergang von der Verständigungs- zur Schiedsphase wegfallen (namentlich die Auswahl der und Einigung auf die unabhängigen Schiedspersonen, Art. 25 Abs. 5 S. 5 OECD-MA, Art. 9 EU-SchiedsK, § 24 EU-DBA-SBG) und sich bei einer Verstetigung eine Expertise für das DBA-Recht bei der Institution bilden kann. Dies senkte die Hemmschwelle, Verfahren, bei denen die Einigung schwerfällt, in die Schiedsphase übergehen zu lassen.

Ein Vorbild kann hier etwa das DBA Deutschland-Österreich vom 24. August 2000 sein, das mit Art. 25 Abs. 5 DBA Deutschland-Österreich Verständigungsverfahren nach drei Jahren als Schiedsverfahren an den Europäischen Gerichtshof verweist. Über den Mechanismus des Art. 239 EG-Vertrag (inzwischen Art. 273 AEUV) machen sich die Vertragsstaaten den Gerichtshof als bestehende Institution zunutze. Gleichwohl ist der EuGH bisher erst ein Mal in einem solchen Schiedsverfahren tätig geworden.⁷⁵⁴ Hinderlich dürfte sein, dass DBA-Fragen typischerweise nicht in die Jurisdiktion des Gerichtshofs fallen (vgl. Art. 19 Abs. 3 EUV) und folglich eine ausgewiesene Expertise des Gerichtshofs für die Materie nicht besteht.

Vielversprechender erscheinen aktuelle Bestrebungen innerhalb der EU-Kommission, auf Grundlage des Art. 10 der EU-Streitbeilegungsrichtlinie (umgesetzt durch § 29 EU-DBA-SBG) einen gemeinsamen ständigen Ausschuss mehrerer Mitgliedstaaten einzurichten.⁷⁵⁵ Träger eines solchen gemeinsamen Ausschusses wären die Mitgliedstaaten; die Kommission wird

751 Dazu oben E.I.3.a), S. 183 ff.

752 Oben E.III.1, S. 195 f.

753 So bereits die Vorgängerstudie Johannes Becker et al., Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise. Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven (2017), S. 265 f.

754 EuGH (Große Kammer), Urteil vom 12. September 2017, C-648/15 – Österreich/Deutschland. Dazu statt vieler Judith Frank, EuGH-Schiedsverfahren zu Genuss Scheinen im DBA-Österreich-Deutschland, Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2018, Heft 1, S. 36 ff.

755 Hierzu der Vorschlag von Jérôme Monsenego et al., Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation, Intertax 47 (2019), Issue 8, S. 678-692.

insofern nur koordinierend tätig. Das Standing Committee ist die zentrale Neuerung der EU-Streitbelegungsrichtlinie und birgt erhebliches Potenzial zur Verbesserung der Schieds- und damit auch des vorgelagerten Verständigungsverfahrens⁷⁵⁶ – umso bedauerlicher ist, dass dieser Mechanismus bis heute nicht genutzt wird. Der ständige Ausschuss unterbreitet alternativ zum Beratenden Ausschuss (Art. 6; 10 Abs. 1 EU-Streitbelegungsrichtlinie; § 29 Abs. 1 EU-DBA-SBG) einen Vorschlag zur Lösung der gegenständlichen Streitfrage. Durch Schaffung eines gemeinsamen und ständigen Ausschusses mehrerer Mitgliedstaaten wird es bei Verfahren nach der Streitbelegungsrichtlinie erheblich einfacher, Fälle ohne Einigung in der Verständigungsphase in der Schlichtungsphase klären zu lassen. Durch dauerhafte Mitglieder des alternativen Ausschusses kann entweder bereits vorhandener Sachverstand von Experten abgerufen oder zumindest über die Zeit gebildet werden. Bei einer hinreichend großen Beteiligung von EU-Mitgliedstaaten an dem Ausschuss kann so eine verstetigte, einheitliche Stelle für die Schlichtungsphase geschaffen werden, die eine konsistente und nach § 19 EU-DBA-SBG transparente Entscheidung von Verrechnungspreisfällen ermöglicht.

cc) Bildung und Veröffentlichung von Leitsätzen

Während die Institutionalisierung der Schiedsphase den formell-organisatorischen Rahmen der Effektivierung der bilateralen Korrekturphase betrifft, ist materiell-inhaltlich eine stärkere Transparenz der Entscheidungspraxis und der Entscheidungsgründe im Verständigungsverfahren erforderlich. Konkret geht es um die Bildung und Veröffentlichung von Leitsätzen, die die *ratio decidendi* eines Verständigungsfalls, die über diesen hinausweist, an die Fachöffentlichkeit kommuniziert. § 19 EU-DBA-SBG sieht es in vorbildlicher Weise für die Verfahren nach der Streitbelegungsrichtlinie mit Zustimmung der beiden beteiligten Behörden vor. Ebenso empfiehlt die OECD in ihrem Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 14 die Veröffentlichung von Ergebnissen von Verständigungsverfahren als Best Practice.⁷⁵⁷

Bei der Veröffentlichung von Leitsätzen geht es wie oben skizziert nicht darum, ein von den Behörden entwickeltes und angewandtes „geheimes Recht“ offenzulegen.⁷⁵⁸ Denn die derzeitige starke Ausrichtung des Verständigungsverfahrens auf die Bewältigung eines Einzelfalls⁷⁵⁹ gemeinsam mit der Kompromissstruktur, die die Behörde in eigener Sache über die Lösung entscheiden lässt, stehen einer Fortentwicklung des Rechts durch Verständigungen strukturell entgegen.⁷⁶⁰

756 Jérôme Monsenego et al., Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation, *Intertax* 47 (2019), Issue 8, S. 680.

757 OECD, Verbesserung der Effizienz von Streitbelegungsmechanismen, Aktionspunkt 14 Abschlussbericht 2015, Rn. 44.

758 So aber für APAs Siegfried Grotherr, Anonymisierte Veröffentlichung von verbindlichen Auskünften und elektronisches Auskunftsverfahren, *BB* 2015, 471 ff.

759 Ausdrücklich Art. 25 Abs. 2 OECD-MA: „resolve the case“.

760 Dazu bereits oben E.IV.2.a), S. 203 ff.

ratio decidendi eines
Verständigungsfalls
soll zugleich als
Konsultationsver-
einbarung getroffen
werden.

Vielmehr soll durch die Aufforderung zur Veröffentlichung ein Impuls geschaffen werden, die *ratio decidendi* eines Verständigungsfalls, sofern dieser sich primär auf Rechtsanwendungs- und Auslegungsfragen bezieht, erst herauszuarbeiten und dann sogleich als Konsultationsvereinbarung (Art. 25 Abs. 3 OECD-MA) abzuschließen: Die Einigung der beteiligten Behörden, dass der Entscheidungsgrund über den gegenständlichen Einzelfall hinausweist, verlässt den Rahmen des Art. 25 Abs. 2 OECD-MA,⁷⁶¹ sodass hierfür ein separates, aber zeitgleich zu führendes Konsultationsverfahren erforderlich wäre.⁷⁶² National werden solche Konsultationsleitsätze dann durch Konsultationsverordnung nach § 2 Abs. 2 AO umgesetzt.

Orientierung, wann ein zusätzliches Konsultationsverfahren zu einem Verständigungsverfahren zur Sicherung der Entscheidungsgründe sinnvoll ist, kann der Rechtsgedanke von § 115 Abs. 2 Nrn. 1 und 2 FGO über die Zulassung zur Revision bieten. In den Fällen, in denen die Rechtsfragen grundsätzliche Bedeutung haben (Nr. 1) oder Rechtsfortbildung zur Wahrung der Einheit der Rechtsanwendung erforderlich ist (Nr. 2), sollten solche Verständigungsverfahren auch der Fachöffentlichkeit zugänglich gemacht werden.

*Breitenwirkung
durch Entscheidungsharmonie*

Die formale Einigung in Form einer Konsultationsvereinbarung verdeutlicht damit zugleich die normative Reichweite derart festgehaltener Leitsätze. Sie gelten zunächst nur für das DBA, für das sie abgeschlossen wurden. Bei verschiedenen, aber gleichlautenden DBA können die in Verständigungsfällen entwickelten und durch Konsultation vereinbarten Leitsätze allenfalls im Rahmen des Prinzips einheitlicher Rechtsanwendung und Entscheidungsharmonie des internationalen Steuerrechts⁷⁶³ ein Indiz⁷⁶⁴ für die Auslegung anderer DBA sein. Dass DBA trotz gleichen Wortlauts verschiedene Rechtstexte sind sowie das gegebenenfalls abweichende Methodenverständnis und die unterschiedlichen „legal cultures“⁷⁶⁵ der jeweils beteiligten Vertragsstaaten stehen einer Übertragung von Leitsätzen für das eine DBA auf das andere DBA entgegen.

Datenschutzrechtliche Bedenken bestehen gegen eine anonymisierte Veröffentlichung derjenigen Lösungen von Rechtsfragen, die die Leitsatzbildung am Maßstab des § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO erforderlich machen, indes nicht.

761 Und auch des Art. 1 EU-Streitbeilegungsrichtlinie

762 „Vielzahl von Fällen“ Roland Ismer/Sophia Piotrowski, in: Ekkehart Reimer/Alexander Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 5. Aufl. (2022), Bd. 2 Art. 25 Rn 155.

763 Ursprünglich aus der Methodologie des UN-Kaufrechts entlehnt: Art. 7 Abs. 1 CISG; Moris Lehner, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, DBA, Grundlagen Rn. 114 ff.; Ekkehart Reimer, Die sog. Entscheidungsharmonie als Maßstab für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Internationales Steuerrecht 2008, S. 551; dagegen kritisch Hartmut Hahn, Gedanken zum Grundsatz der sog. Entscheidungsharmonie, in: Internationales Steuerrecht 2012, S. 941.

764 Zur Vermutung einheitlicher Auslegung: Klaus Vogel/Rainer Prokisch, in: IFA, Interpretation of Double Taxation Conventions – Generalbericht, Cahiers de droit fiscal international Vol. 73A (1993), S. 17, 36.

765 Kaarlo Tuori, Critical Legal Positivism (2016), S. 147 ff.

F. Ergebnisse

I. Bestandsaufnahme

Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise ist dienendes Recht. Es zielt auf die Verwirklichung des materiellen Rechts. Deshalb darf es keine Regelungen enthalten, die für die Verwirklichung des materiellen Rechts nicht geeignet, nicht erforderlich oder nicht angemessen sind. Ebenso verbieten sich Auslegungen des Verfahrensrechts, die dem Verhältnismäßigkeitsprinzip zuwiderlaufen.

In den Verrechnungspreisverfahren zeigen sich die Schwächen des materiellen Rechts. Seine mangelnde Eindeutigkeit und die hohe Bedeutung unbestimmter Rechtsbegriffe sind Stacheln im Fleisch eines rechtsstaatlichen Steuerrechts. Die Stärkung der Rechtssicherheit bleibt eine Daueraufgabe (auch) des materiellen Rechts der Verrechnungspreise.

Die in der Studie unternommene isolierte Analyse nur des Verfahrensrechts der Verrechnungspreise und der Rahmenbedingungen seiner Anwendung zeigt für die vergangenen Jahre eine insgesamt positive Entwicklung. Hervorzuheben sind ein erkennbarer Kompetenz- und Ressourcenaufbau im Geschäftsbereich des Bundesministeriums der Finanzen. Gemeinsame Betriebsprüfungen in- und ausländischer Finanzbehörden wirken der Doppelbesteuerung entgegen und stärken die Durchsetzung des Einmalsteuerprinzips. Vertrauensbildend wirkt auch die Entwicklung kooperativer Programme der Streitvorbeugung und Streitbeilegung.

Gleichwohl bestehen in allen Phasen der Verrechnungspreisverfahren (Dokumentationsphase, Betriebsprüfungsphase, Streitbeilegungsphase) weiterhin Mängel.

1. Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis

a) Dokumentationspflichten

Schon in der Phase vor der Abgabe einer Steuererklärung und der nachfolgenden Betriebsprüfung, insbesondere vor der Verwirklichung einer Transaktion, sollte die Finanzverwaltung die zahlreichen unbestimmten Rechtsbegriffe so weit wie möglich konkretisieren. Der Steuerpflichtige muss erkennen können, welche Anforderungen die Verwaltung an die Ermittlung und Dokumentation steuerlicher Verrechnungspreise stellt. Das schließt Klarheit über die Erwartungen ein, die die Finanzverwaltung an die Ausgestaltung eines Tax-CMS im Bereich Verrechnungspreise hat. Kontraproduktiv und vertrauensschädigend ist der Wunsch nach frei zugänglichen Datenräumen.

b) Frühe Rechtssicherheit

Zentral ist die möglichst frühzeitig im Verrechnungspreiszyklus angesiedelte Gewährung echter Rechtssicherheit. Diese Rechtssicherheit lässt sich durch die Sicherung und Vorlage spezifischer Daten, die Stärkung von APAs und den Ausbau kooperativer Compliance-Programme erreichen. Wünschenswert ist darüber hinaus die Spezifikation der Anforderungen, die an ein internes Kontrollsystem zu stellen sind. Sie könnte zur Verminderung von Unsicherheiten beitragen, das Vertrauen in das Verwaltungshandeln erhöhen und das Ausmaß freiwilliger Befolgung der steuerlichen Vorschriften steigern.

2. Normative Handlungsempfehlungen

a) Erteilung von verbindlichen Auskünften auch in Verrechnungspreisfällen

Auch in Verrechnungspreisfällen können und sollten verbindliche Auskünfte (§ 89 Abs. 2 AO) erteilt werden. Ihre Erteilung muss von Rechts wegen schon heute in jedem einzelnen Verrechnungspreisfall ermessensfehlerfrei erwogen werden. Die Beurteilung der Frage, ob bloß unilateraler Dispositionsschutz sinnvoll für den Steuerpflichtigen ist, kann grundrechtskonform nur dieser selbst vornehmen.

b) Cross-Border-Dialogue

Ein Instrument zur Stärkung informeller Vorabstimmung kann der zwischenstaatliche Informationsaustausch auf Grundlage von Art. 26 OECD-MA nach dem Vorbild des finnischen Cross-Border-Dialogue sein. Für Deutschland empfiehlt sich die Aufnahme eines solchen Austauschs mit anderen Staaten auf Antrag der Steuerpflichtigen. Problematische Sachverhalts- und Rechtsfragen können so früh erkannt und sodann in anderen Verfahren verbindlich geklärt werden.

c) Unverbindliche Auskunft

Ähnlich dem Cross-Border-Dialogue für bilateral unklare Fälle sollten national flächendeckend von der Finanzverwaltung unverbindliche Auskünfte erteilt werden, bei denen die zuständigen Verwaltungsbeamten ohne Festlegung in der Sache eine rechtliche Einschätzung abgeben. Diese vereinzelt bereits bestehende Praxis sollte in der Fläche ausgedehnt werden.

d) ICAP

Die gesetzliche Verankerung eines ICAP trägt zum Dispositionsschutz der Steuerpflichtigen bei und sollte schon aus diesem Grund das Vertrauen der Unternehmen in den legitimen Staat erhöhen. Ein Auswahlermessen aufseiten der Finanzbehörde kann das Vertrauen der Unternehmen in staatliches Handeln herabsetzen, wenn taugliche Maßstäbe fehlen. Es ist angesichts der begrenzten Ressourcen der Verwaltung aber unverzichtbar.

Die Ermessensleitlinien für die Einleitung von ICAP-Verfahren sollten gesetzlich vorgezeichnet und auch in der konkretisierenden Verwaltungspraxis transparent gemacht werden. Das Ergebnis eines ICAP-Verfahrens ist in einem verbindlichen Verfahrensverwaltungsakt festzuhalten.

II. Phase des Festsetzungsverfahrens und der Betriebsprüfung

1. Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis

a) Ressourcen

In der Phase des Festsetzungsverfahrens und der Betriebsprüfung kann höhere Tax Compliance vor allem durch einen Aufbau zusätzlicher Ressourcen, eine Verstärkung ihrer Ausbildung im Bereich Verrechnungspreise sowie die Schaffung breiterer Einstiegsmöglichkeiten und guter Rahmenbedingungen auch für Quereinsteiger erreicht werden. Dies sollte helfen, Lage und Länge der Prüfungszeiträume näher an die Gegenwart heranzuführen, zu kürzen und auch im breiteren Maße zeitnahe Betriebsprüfungen durchführen zu können. Letzteres setzt allerdings voraus, dass ein damit verbundener Service aufseiten der Unternehmen erwidert wird. Um größere Diskrepanzen in der Beurteilung der Verrechnungspreise zu vermeiden, erscheint der Einsatz von Ombudspersonen als eine Möglichkeit, die Rechtmäßigkeit von Prüfungsfeststellungen bereits im Laufe des Prüfungsprozesses fachlich einschätzen zu lassen. Um das vielversprechende Instrument der Joint Audits zu unterstützen, erscheint eine Verstärkung der Ressourcen in diesem Bereich ein sinnvolles Investment zur Erhöhung der Tax Compliance. Dieser mögliche Aufwuchs wäre aber mit einem Antragsrecht für Unternehmen zu verbinden. Daneben kann dieses Instrument auch nur dann gut funktionieren, wenn die gemeinsamen Prüfungen zu einem Zeitpunkt starten können, zu dem die Bescheide im Ausland noch nicht bestandskräftig geworden sind. Damit ist der Erfolg dieses Instruments zum Teil auch davon abhängig, dass die Lage von Betriebsprüfungen insgesamt näher an die Gegenwart heranrückt.

b) Struktur der Außenprüfung

Die Erkenntnisse zur Festsetzungs- und Betriebsprüfungsphase adressieren die persönliche Kompetenz und Befugnisse des prüfenden Personals, die zeitliche Struktur von Prüfungen – einschließlich insbesondere der Einführung des Instruments der „Teilfeststellung“ beziehungsweise „Stufenprüfung“ und einer Reform der zeitnahen Betriebsprüfung – sowie den Ausbau von Joint Audits. Der angestrebte Ausbau der Kenntnisse auf dem Gebiet der Betriebswirtschaftslehre ist zu begrüßen, da eine Prüfung steuerlicher Verrechnungspreise ohne wirtschaftswissenschaftliches Fundament kaum sachgerecht gelingen kann. In gleicher Weise können verkürzte Verjährungsfristen und ein Ausbau der zeitnahen Betriebsprüfung die Unsicherheit in zeitlicher Hinsicht verhindern, da sie das Ausmaß von Nachzahlungszinsen und den auf Ebene der Unternehmen häufig notwendigen Rekonstruktionsaufwand reduzieren. Hinzu käme, dass sich die Prüfungszeiträume mit positiver Wirkung für gemeinsame Außenprüfungen und korrespondierende Berichtigungen an die in aller Regel kürzeren Verjährungsfristen im

Ausland annähern. Mithilfe von Teilfeststellungen wäre die Finanzverwaltung aber in der Lage, für geprüfte Sachverhalte den Rechtsfrieden bereits herzustellen, bevor die Betriebsprüfung insgesamt zu einem Abschluss gekommen ist und die Steuerbescheide erlassen sind. Ein umfassender Datenzugriff mag allerdings ein Tor zu investigativen Ermittlungen der Prüfer öffnen.

2. Normative Handlungsempfehlungen:

a) Dienende Funktion des Verfahrens

Aus der dienenden Funktion des Verfahrens folgt allgemein, aber insbesondere in der intensiven Phase der Festsetzung und Außenprüfung, dass die Steuerpflichtigen nur im erforderlichen Umfang in Anspruch genommen werden. Instrumente wie das CbCR oder die DAC 6 bedürfen der Überprüfung durch den Gesetzgeber, ob sie ihre dienende Funktion weiterhin erfüllen.

b) Verfahrensleistungsfähigkeit und Kooperationsprinzip

Das verfassungsdogmatische Prinzip der Verfahrensleistungsfähigkeit erfordert – parallel zur gleichen Verteilung der materiellen Steuerlast – die gleichmäßige Verteilung der Verfahrenslasten. Die stärkere Inanspruchnahme grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger durch das Verfahrensrecht zur Umsetzung der Verrechnungspreise erfordert daher spiegelbildlich eine Entlastung dieser Steuerpflichtigen durch Dispositionsschutzinstrumente.

c) Stufenprüfung

Die Gesamtprüfung der Abgabenordnung soll – jedenfalls bei umfangreicheren Prüfungen – durch eine Stufenprüfung ersetzt werden. Für diese werden zunächst einzelne Sachverhaltskomplexe abschließend geprüft und verbindlich durch Grundlagenbescheid festgehalten. Die einzelnen Grundlagenbescheide gehen sodann in den Prüfungsbericht als Folgebescheid über. Steuerpflichtige erlangen dann – auch während längerer Prüfungen – schon früh(er) für einzelne Sachverhaltskomplexe verbindliche und rechtssichere Ergebnisse.

d) Abschaffung der Ablaufhemmung

Um der langen Dauer von Außenprüfungen entgegenzuwirken, sollte die Hemmung der Festsetzungsverjährung in § 171 Abs. 4 AO abgeschafft werden. Dadurch wird sichergestellt, dass Außenprüfungen künftig zügiger abgeschlossen werden. Wo kein zeitnaher Abschluss der Außenprüfung möglich ist, sollte die Verwaltung von dem Grundsatz der Voll- und Anschlussprüfung abweichen.

e) Befristung des Vorbehalts der Nachprüfung

Um wegen der Verkürzung der potenziellen Prüfungsdauer einen hinreichend frühen Beginn der Prüfung sicherzustellen, sollte der Vorbehalt der Nachprüfung von der Festsetzungsfrist abgekoppelt werden (§ 164 Abs. 2 AO) und nach einer Zweijahresfrist automatisch entfallen.

f) Schätzungsbefugnis

Außenprüfungen dürfen nicht am Eintritt der Festsetzungsverjährung scheitern. Deshalb bedarf das Institut der Schätzung (§ 162 Abs. 1 AO) einer Stärkung. Zu schätzen ist insbesondere, wenn eine Klärung des Sachverhalts innerhalb der Verjährungsfrist voraussichtlich nicht mehr möglich ist. Die Finanzverwaltung soll zu einer Schätzung wegen drohender Verjährung nur befugt sein, wenn sie die Unermittelbarkeit als Folge der Verjährung nicht zu vertreten hat. Auch unterliegen die Schätzung und ihre Ergebnisse der vollen finanzgerichtlichen Überprüfung. Nicht sinnvoll ist demgegenüber eine Verschärfung der Sanktionen bei unterlassener Mitwirkung.

g) Joint Audits

Mit der Ergänzung der EU-Amtshilferichtlinie durch die sogenannte DAC 7 hat das Institut des integrierten Joint Audits-Verfahrens Eingang in Art. 12a EU-AHiRL gefunden. Deutschland muss diese Neuregelungen bis Ende 2022 umsetzen. Dabei hat der Gesetzgeber Vorsorge für Verfahrensstraffungen zu tragen. Mit zunehmender Routine der beteiligten Finanzbehörden werden Spielräume für die Einführung eines Rechts auf Joint Audits eröffnet.

h) Ergebnissicherung

Das Institut der verbindlichen Zusage (§§ 204 ff. AO) bedarf der Stärkung. Sie zielt nicht auf die Erstreckung der tatsachenbezogenen Feststellungswirkung auf künftige Veranlagungszeiträume, sondern auf die Beständigkeit und Verlässlichkeit der steuerrechtlichen Behandlung von Tatsachen. Die verbindliche Zusage erstreckt sich nicht allein auf die materiellrechtliche Behandlung, sondern auch auf die Anforderungen, die in verfahrensrechtlicher Hinsicht an die Verrechnungspreisdokumentation zu stellen sind.

i) Steuerliche Ombudspersonen

Als Alternative zu der kontradiktorischen Austragung von Verrechnungspreiskonflikten über Gerichts- und Verständigungsverfahren bietet sich nach internationalem Vorbild der Einsatz von steuerlichen Ombudspersonen an, die zwischen Steuerpflichtigen und Verwaltung vermitteln können und kraft eigener Qualifikation auch prüfungs- und veranlagungsfachliche Empfehlungen aussprechen können.

III. Phase nachträglicher Korrekturen

1. Erkenntnisse aus der Anwendungspraxis

a) Streitbeilegungsverfahren

Im Rahmen der Rechtsbehelfsverfahrens- und Streitbeilegungsphase ist der nationale Rechtsweg das häufig nur das dritte Mittel der Wahl. Auch künftig ist der beste Rechtsschutz der

Rechtsschutz, der bereits in der Phase vor Verwirklichung einer Transaktion durch streitverbeugende Maßnahmen vermieden wird.

Um den verbleibenden Rechtsschutz–interessen der Unternehmen besser zu entsprechen, müssen die Entscheidungsträger in den Rechtsbehelfsstellen in Verrechnungspreisangelegenheiten besser ausgebildet sein. Zugleich ist dafür Sorge zu tragen, dass auch für APAs und Streitbeilegungsverfahren mit Drittstaaten ausreichend Ressourcen zur Verfügung stehen, damit die Verfahrenslaufzeiten auch an dieser Stelle zurückgehen.

b) Internationale Zusammenarbeit

Die Vorschläge zur Phase der Rechtsbehelfsverfahren und Streitbeilegung beschränken sich nicht auf Instrumente zur Beschleunigung bestehender Prozesse. In materieller Hinsicht geht es um die Stärkung der Zusammenarbeit zwischen der Prüfung und den zuständigen Behörden, die für den Informationsaustausch und die internationale Verständigung Verantwortung tragen.

Der Effizienz eines Aufbaus zusätzlicher Ressourcen im Bereich von Joint Audits und internationaler Verständigung käme eine verstärkte und flexible Zusammenarbeit der Betriebsprüfstellen mit den Verständigungsreferaten im Anschluss an gemeinsame Abschlussprüfungen deutlich zu gute. Diese inner- und zwischenbehördliche Zusammenarbeit könnte Verfahren beschleunigen und dazu führen, dass für Unternehmen der Rechtsfrieden früher hergestellt wird.

2. Normative Handlungsempfehlungen

a) Effektuierung der Gegenberichtigung durch verbindliche Fristenregelungen

Die Gegenberichtigung ist häufig kein adäquates Mittel zur Beseitigung von Doppelbesteuerung, weil Veranlagungsjahre im Ausland häufig schon bestandskräftig beschieden sind. Um die Effektivität der Gegenberichtigung zu erhöhen, sollte sich die Bundesrepublik daher um die Aufnahme eines verbindlichen Berichtigungszeitfensters in ihre bilateralen DBA bemühen.

b) Abschaffung des Rechtsbehelfsverzichts

Das Erfordernis des Rechtsbehelfsverzichts vor der Umsetzung von Verständigungsverfahren begegnet erheblichen rechtsstaatlichen Bedenken. Die Verwaltung sollte die bisherige Praxis der Einholung solcher Rechtsbehelfsverzichte aufgeben. Ebenso sollte die Bundesrepublik gegenüber der Europäischen Kommission und im ECOFIN-Rat auf eine Streichung der entsprechenden Regelung in Art. 4 Abs. 2 der Streitbeilegungsrichtlinie hinwirken.

c) Stärkung der Schiedsphase durch Institutionalisierung

Ein Instrument zur Stärkung der Verständigungsverfahren insgesamt ist die häufigere Bewältigung der Verfahren durch die Entscheidung unabhängiger Dritter. Um die Streitige – und damit notwendig transparentere – Bewältigung von Doppelbesteuerungskonflikten mit Verrechnungspreisbezug zu befördern, sollte sich die Bundesrepublik an der Einrichtung eines gemeinsamen ständigen Ausschusses mehrerer Mitgliedstaaten der EU im Sinne des Art. 10 der EU-Streitbeilegungsrichtlinie beteiligen.

d) Veröffentlichung von Leitsätzen

Um die Verständigungsphase transparenter zu gestalten und durch zusätzliche Breitenwirkung Synergieeffekte zu erzielen, sollte die Finanzverwaltung in Orientierung am innerstaatlichen Revisionsrecht die Entscheidungsgründe konkreter Verständigungsverfahren in knapper, leitsatzartiger Formulierung verallgemeinern und sie der Fachöffentlichkeit zugänglich machen.

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Anzahl der in den Betriebsprüfungen bundesweit tätigen Prüfer/innen	13
Tabelle 2:	Übersicht Interviewpartner/innen	41

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Entwicklung von Advance Pricing Agreements in Deutschland	7
Abbildung 2:	Entwicklung von Advance Pricing Agreements in Europa	8
Abbildung 3:	Entwicklung Verständigungsverfahren EU-Schiedskonvention	11
Abbildung 4:	Verteilung der teilnehmenden Unternehmen nach Unternehmensgröße	40
Abbildung 5:	Zusammenhang zwischen Verwaltungshandeln und Tax Compliance in der Phase vor Verwirklichung einer Transaktion.....	70
Abbildung 6:	Größenklasseneinteilung für die Veranlagungszeiträume 2019 ff.	100
Abbildung 7:	Zusammenhang zwischen Verwaltungshandeln und Tax Compliance in der Phase des Festsetzungsverfahrens und der Betriebsprüfung.....	123
Abbildung 8:	Zusammenhang zwischen Verwaltungshandeln und Tax Compliance in der Phase des Rechtsbehelfsverfahrens und der Streitbeilegung.....	162

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AbzStModEntG	Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz) vom 2. Juni 2021 (BGBl. I Nr. 28 vom 08.06.2021 S. 1259)
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung 2014 vom 31.1.2014 (BStBl. I S 290), zuletzt geändert durch BMF-Schreiben v. 6.8.2021
AO	Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 24 Absatz 9 des Gesetzes vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2154) geändert worden ist
APA	Advance Pricing Agreement
Art.	Artikel
Asia-Pacific JAE	Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics
AStG	Außensteuergesetz vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2050) geändert worden ist
ATADUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz) vom 25. Juni 2021 (BGBl. I Nr. 37 S. 2035)
Aufl.	Auflage
B	Beratung
BeckOK	Beck'sche Onlinekommentare
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BGBL.	Bundesgesetzblatt
BLV	Bundeslaufbahnverordnung vom 12. Februar 2009 (BGBl. I S. 284), die zuletzt durch Artikel 1 der Verordnung vom 16. August 2021 (BGBl. I S. 3582) geändert worden ist
BMF	Bundesministerium der Finanzen

BPO	Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung (Betriebsprüfungsordnung) vom 15.3.2000 (Bundesanzeiger Nr. 5 S. 368, BStBl. I S. 368), zuletzt geändert durch die allgemeine Verwaltungsvorschrift vom 20.11.2011 (BStBl. I S. 710)
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BTR	British Tax Review
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
CbCR	länderbezogener Bericht (Country-by-Country-Reporting)
DAC 6	Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen vom 25. Mai 2018
DAC 7	Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates zur Änderung der Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung vom 22. März 2021
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dVG	Verhandlungsgrundlage des Bundesministeriums der Finanzen (IV B2 – S 1301/13/10009) für den Abschluss von Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
EB	Economic Bulletin
EJLE	European Journal of Law and Economics
EU	Europäische Union
EU JTPF	EU-Verrechnungspreisforum
EU-SchiedsK	Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABL. 1990/L 225/10

EU-Streitbeilegungsrichtlinie	Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten in der Europäischen Union vom 10. Oktober 2021
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung vom 12. Juli 2017 (BGBl. I S. 2367)
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 u. 2 des Gesetzes vom 29. September 2020 (BGBl. I S. 2048) geändert worden ist
Hrsg.	Herausgeber
ICAP	International Compliance Assurance Programme
IEJ	International Economic Journal
IFA	International Fiscal Association
ifst	Institut Finanzen und Steuern e.V.
IKS	Internes Kontrollsystem
IRS	Internal Revenue Service
ISR	Internationale SteuerRundschau
IStR	Internationales Steuerrecht
ITR	International Tax Review
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
JBEE	Journal of Behavioral and Experimental Economics
JEP	Journal of Economic Psychology
JES	Journal of Economic Surveys
JLS	Journal of Legal Studies
JLEO	Journal of Law, Economics and Organization
JPE	Journal of Public Economics
JPoE	Journal of Political Economy
MAP	Mutual Agreement Procedure
MLI	Multilaterales Instrument
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NIP	New Ideas in Psychology

NTJ	National Tax Journal
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
PFR	Public Finance Review
Rn.	Randnummer
sog.	Sogenannt(e)
SSF	Slippery Slope Framework
Tax CMS	Tax Compliance Management System
Tz.	Teilziffer
U	Unternehmen
V	Verwaltung
Vgl.	Vergleiche
VLR	Virginia Law Review
Yale JoR	Yale Journal of Regulation

Literaturverzeichnis

- Alexy, Robert, Theorie der Grundrechte, 9. Auflage 2020
- Allingham, Michael G./Sandmo, Agnar, Income Tax Evasion: a theoretical analysis, in: Journal of Public Economics 1972, S. 323-338
- Alm, James, What motivates Tax Compliance?, in: Journal of Economic Surveys 2019, S. 353-388
- Baker, Scott/Raskolnikov, Alex, Harmful, Harmless, and Beneficial Uncertainty in Law, in: Journal of Legal Studies 2017, S. 281-307
- Becker, Gary Stanley, Crime and Punishment: An Economic Approach, in: Journal of Political Economy 1968, S. 167-217
- Braun, Michael/Eisgruber, Thomas/Greil, Stefan/Schmitz, Stephan, Joint Audits: The German Experience, in: International Tax Review 2020, S. 23-24
- Calfee, John E./Craswell, Richard, Some Effects of Uncertainty on Compliance with Legal Studies, in: Virginia Law Review 1984, S. 965-1003
- Cöster, Thilo, in: Koenig, Ulrich, Abgabenordnung, 4. Aufl. (2021), § 347
- Darak, Peter/Kube, Hanno/Molnár-Gábor, Fruzsina/Reimer, Ekkehart, Rechtswege – Urteilstwirkungen 2020
- Drüen, Klaus-Dieter, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, ifst-Schrift 469 2011
- Drüen, Klaus-Dieter, Die Unternehmensgröße im Steuervollzug, in: Kube, Hanno/Reimer, Ekkehart, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht 7 (2018), S. 123-144
- Drüen, Klaus-Dieter, Vorbehaltsfestsetzung und Vertrauensschutz, StuW 2009, 97-106
- Eigelshoven, Axel, in: Vogel, Klaus/Lehner, Moris, herausgegeben von Roland Ismer, DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Aufl. (2021), OECD-MA 2017, Art. 9, verbundene Unternehmen
- Eisgruber, Thomas/Oertel, Eva, in: Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift BFH, Band I (2018), Grenzüberschreitender Steuervollzug – nationale Sicht, S. 1113 ff.
- Ismer, Roland/Piotrowski, Sophia, in: Vogel, Klaus/Lehner, Moris, herausgegeben von Roland Ismer, DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Aufl. (2021), OECD-MA 2017, Art. 25
- EU Joint Transfer Pricing Forum, A Coordinated Approach to Transfer Pricing Control Within the EU, JTPF/013/2018 EN (2018)

- EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung vom 15.07.2020, COM(2020) 314 final
- Frotscher, Gerrit/Hummel, Lars, Grenzüberschreitende Tätigkeit in einem sich ändernden steuerlichen Umfeld (2021) – juris
- Gangl, Katharina/Hofmann, Eva/Kirchler, Erich, Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust, in: *New Ideas in Psychology* 2015, S. 13-23
- Gosch, Dietmar, Kommentar zur Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, 165. Lieferung 2022
- Gosch, Dietmar/Riedl, Andreas/Groiß, Andrea/Massó, Tridico, Country-by-Country-Report: Aktuelle Zweifelsfragen aus der Praxis beim länderbezogenen Bericht nach § 138a AO, *IstR* 2021, 2609
- Graetz, Michael/Wilde, Louis, The Economics of Tax Compliance: Fact and Fantasy, in: *National Tax Journal* 1985, S. 355-363
- Graetz, Michael/Reinganum, Jennifer F./Wilde, Louis, The Tax Compliance Game: Toward an Interactive Theory Law Enforcement, *Journal of Law, Economics and Organization* 1986, S. 1-32
- Greil, Stefan, in: Rödder, Thomas/Wassermeyer, Franz/Ditz, Xaver, *Internationale Einkünfteabgrenzung – Freundesgabe für Hubertus Baumhoff* (2020)
- Greil, Stefan/Wargowske, Lars, Die neuen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, in: *Internationales Steuerrecht* 2021, S. 571-576
- Greil, Stefan/Wargowske, Lars, Aktuelles zum Fremdvergleichsgrundsatz, in: *Internationale SteuerRundschau* 2020, S. 171-180
- Grunow, Stefan, *Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuerlast und Steuererhebung*, 2017
- Hahn, Hartmut, Gedanken zum Grundsatz der sog. Entscheidungsharmonie, in: *Internationales Steuerrecht* 2012, S. 941-949
- Heinze, Thomas, *Qualitative Sozialforschung: Einführung, Methodologie und Forschungspraxis* (2001)
- Helfferrich, Cornelia, in: Baur, Nina/Blasius, Jörg (Hrsg.), *Handbuch Methoden der empirischen Sozialforschung* (2019), Leitfaden- und Experteninterviews
- Hering, Linda/Jungmann, Robert, in: Baur, Nina/Blasius, Jörg (Hrsg.), *Handbuch Methoden der empirischen Sozialforschung* (2019), Einzelfallanalyse

- Huster, Stefan/Rux, Johannes, in: Epping, Volker/Hillgruber, Christian, Beck'sche Onlinekommentare: Grundgesetz, (2021), Artikel 20
- ifst-Stellungnahmen, Gesammelte Positionen zu Advance Pricing Agreements und Gemeinsamer Außenprüfung (2017)
- Isensee, Josef/Kirchhof, Paul (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. 5, 3. Aufl. (2007), Bd. 12., 3. Aufl. (2014)
- Kelsen, Hans, Reine Rechtslehre, Studienausgabe (2008)
- Kirchler, Erich/Muehlbacher, Stephan/Kastlunger, Barbara/Wahl, Ingrid, Why pay taxes: A review on tax compliance decisions, in: Alm, James/ Marinez-Vazquez, Jorge/ Torgler, Benno (Hrsg.), Developing alternative frameworks for explaining tax compliance (2010), S. 15-32
- Kirchler, Erich/Hoelzl, Erik/Wahl, Ingrid, Enforced vs. voluntary tax compliance: The "slippery slope" framework, in: Journal of Economic Psychology 2008, S. 210-225
- Kirchler, Erich, The economic psychology of tax behaviour (2007)
- Kirchler, Erich, The Economic Psychology of Tax Behaviour (2007), Cambridge University Press 2007
- Kaiser, Robert, Qualitative Experteninterviews: Konzeptionelle Grundlagen und praktische Durchführung, 1. Aufl. (2014)
- Kasper, Matthias/Kogler, Christoph/Kirchler, Erich, Tax Policy and the news: An empirical analysis of taxpayers' perceptions of tax-related media coverage and its impact on tax compliance, in: Journal of Behavioral and Experimental Economics 2015, S. 58-63
- Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.), Abgabenordnung Kommentar, 15. Aufl. (2020)
- König, Ulrich (Hrsg.), Abgabenordnung Kommentar, 4. Aufl. (2021)
- Kogler, Christoph/Batrancea, Larissa/Nichita, Anca/Pantya, Jozsef/Belianin, Alexis/Kirchler, Erich, Trust and Power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia, in: Journal of Economic Psychology 2013, S. 169-180
- Kogler, Christoph/Muehlbacher, Stephan/Kirchler, Erich, Trust, Power, and Tax Compliance: Testing the 'Slippery Slope Framework' Among Self-Employed Taxpayers, WU International Taxation Research Paper Series Nr. 2013-05
- Kramer, Ernst, Methodenlehre, 6. Aufl. (2019)
- Krause, Kate, Tax complexity: Problem or opportunity?, in: Public Finance Review 2000, S. 395-414

- Kube, Hanno, Vertrauen im Verfassungsstaat, *Archiv des öffentlichen Rechts* 146 (2021), S. 494-519
- Latzel, Clemens, Die Anwendungsbereiche des Unionsrechts, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* 2015, S. 658-664
- Lisi, Gaetano, Testing the slippery slope framework, in: *Economic Bulletin* 2012, S. 1369-1377
- Lücke, Jörg, Der additive Grundrechtseingriff sowie das Verbot der übermäßigen Gesamtbelastung des Bürgers, *DVBl* 2001, 1469 ff
- Mardhiah, Mardhiah/Miranti, Riyana/Tanton, Robert, The Slippery Slope Framework: Extending the Analysis by Investigating Factors Affecting Trust and Power, *cesifo Working Paper* 7494 (2019)
- Mayring, Philipp, Einführung in die qualitative Sozialforschung: Eine Anleitung zu qualitativem Denken, 6. Aufl. (2016)
- Misoch, Sabina, *Qualitative Interviews* (2019)
- Meuser, Michael/Nagel, Ulrike, in: Friebertshäuser, Barbara/Prenzel, Annedore (Hrsg.), *Handbuch Qualitative Forschungsmethoden in der Erziehungswissenschaft* (1997), Das Experteninterview – Wissenssoziologische Voraussetzungen und methodische Durchführung
- Monsenego, Jérôme/Perrou, Katerina/Petruzzi, Raffaele/Piotrowski, Sophia/Reimer, Ekkehart/Serrano, Fernando/Stankiewicz, Lukasz/Traversa, Edoardo/Voje, Jasna, Towards a Standing Committee Pursuant to Article 10 of the EU Tax Dispute Resolution Directive: A Proposal for Implementation, *Intertax* 47 (2019), Issue 8, S. 678-692
- Muehlbacher, Stephan/Kirchler, Erich/Schwarzenberger, Herbert, Voluntary versus enforced tax compliance: empirical evidence for the “slippery slope” framework, in: *European Journal of Law and Economics* 2011, S. 89-97
- Muehlbacher, Stephan/Kirchler, Erich, Tax Compliance by Trust and Power of Authorities, in: *International Economic Journal* 2010, S. 607-610
- Pitschas, Rainer/Walther, Harald, *Mediation im Verwaltungsverfahren und Verwaltungsprozess* (2008)
- Prinz, Aloys/Muehlbacher, Stephan/Kirchler, Erich, The slippery slope framework on tax compliance: An attempt to formalization, in: *Journal of Economic Psychology* 2014, S. 20-34
- Raskolnikov, Alex, Probabilistic Compliance, in: *Yale Journal of Regulation* 2017, S. 101-154

- OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, OECD Publishing, Paris 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>, Zugriff: 09.09.2022
- OECD, Public consultation document: Review of Country-by-Country-Reporting (2020)
- OECD, Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration, OECD Publishing, Paris 2019, <https://doi.org/10.1787/17bfa30d-en>
- OECD, The Changing Tax Compliance Environment and the Role of Audit, OECD Publishing, Paris 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264282186-en>
- Oertel, Eva, Das International Compliance Assurance Programme 2.0, in: Internationale Wirtschaftsbriefe 2019, S. 976-981
- Oestreicher, Andreas/Kimpel, Gerrit/Reimer, Ekkehart/Becker, Johannes, Internationale Verrechnungspreise – Herausforderungen und Lösungsansätze für Familienunternehmen (2015)
- Owens, Jeffrey/Leigh Pemberton, Jonathan (Hrsg.), Cooperative Compliance: A Multi-stakeholder and Sustainable Approach to Taxation (2021)
- Peters, Franziska, Die begleitende Kontrolle (Horizontal Monitoring), FR 2020, 944-945
- Piotrowski, Sophia, Schiedsverfahren in deutschen DBA nach dem MLI, in: Internationales Steuerrecht 2018, S. 257-265
- Raskolnikov, Alex, Probabilistic Compliance, in: Yale Journal of Regulation 2017, S. 101-154
- Rasch, Stephan/Mank, Katharina, in: Kroppen, Heinz-Klaus/Rasch, Stephan, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, 31. Lieferung 05.2020, Safe-Harbour-Regelungen
- Reimer, Ekkehart, Die sog. Entscheidungsharmonie als Maßstab für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Internationales Steuerrecht 2008, S. 551-555
- Reimer, Ekkehart, Ein Thema stark gemacht: Gemeinsame Betriebsprüfungen/A Topic of growing Significance: Joint Tax Audits, in: Eckehard Schmidt/Eva Oertel (Hrsg.), International Tax Audit Forum Munich (2016), S. 68-81
- Rose, Dirk/Glückselig, Oliver, Vorschläge der BStBK zur Anpassung verfahrensrechtlicher Vorschriften: „Moderne Betriebsprüfung – zeiteffizient, planbar und verbindlich“, DStR 2021, 1084-1089
- Sassmann, Juliane, in: Vögele, Alexander/Borstell, Thomas/Bernhardt, Lorenz, Verrechnungspreise, 5. Aufl. (2020), Kapitel E: Verfahren

- Schaumburg, Harald, in: Beck'sches Steuerberaterhandbuch 2021/2022, 18. Aufl. (2021), Außenprüfung (Betriebsprüfung)
- Schaupp, Markus, Verrechnungspreise vor den Finanzgerichten?, HFSt 18 (2021), S. 87-95
- Schick, Werner, Besteuerungsverfahren und Verfahrensfähigkeit (1980)
- Schmid, Eckehard/Schmitt, Michael, Risikomanagement – Zaubermittel oder Bankrotterklärung, in: Mellinghoff, Rudolf/Schön, Wolfgang/Viskorf, Hermann-Ulrich (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Spindler (2011), S. 529, S. 547
- Seer, Roman, Verständigungen in Steuerverfahren (1996)
- Seer, Roman, Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung, DStJG 31 (2008), S. 7-36
- Seer, Roman/Reimer, Ekkehard/Schwab, Hartmut/Ullmann, Robert/Werth, Francesca, Reform der Außenprüfung aus der Perspektive des Mittelstandes (2021)
- Sodan, Helge/Ziekow, Jan, Öffentliches Recht, 9. Aufl. (2020)
- Steinhauff, Dieter, Die verbindliche Auskunft als Baustein der kooperativen Compliance. Ausgewählte internationale Ansätze und deren Implikationen für nationale Vorschriften, AO-StB 2022, 32-34
- Stiewe, Susanne, Die verfahrensrechtliche Umsetzung internationaler Verständigungsvereinbarungen (§ 175a AO) (2011)
- Strotkemper, Noemi, Das Spannungsverhältnis zwischen Schiedsverfahren in Steuersachen und einem internationalen Steuergerichtshof (2017)
- Strotkemper, Noemi, Jüngste Entwicklungen zur Streitbeilegung von Doppelbesteuerungskonflikten: Einordnung aus steuerverfahrensrechtlicher Perspektive, ISR 2022, 179-187
- Thuroyni, Victor, Comparative Tax Law, 2. Auflage (2016)
- Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Auflage (2012)
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinrich Wilhelm (Begr.), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Loseblatt, 168. Lieferung (2021)
- Tuori, Kaarlo, Critical Legal Positivism (2016)
- Vesper, Dieter, Aktuelle Entwicklungstendenzen und zukünftiger Personalbedarf im öffentlichen Dienst: Gutachten erstellt im Auftrag des Instituts für Makroökonomie und Konjunkturforschung in der Hans-Böckler-Stiftung, IMK Study 2016, No. 51
- Vogel, Klaus/Prokisch, Rainer, in: IFA, Interpretation of Double Taxation Conventions – Generalbericht IFA, Interpretation of Double Taxation Conventions – Generalbericht, Cahiers de droit fiscal international Vol. 73A (1993), S. 17-157

- Waal, Johanna/Lindgren, Juha, Finland's Cross-Border-Dialogue Initiative: A Practical Step towards International Tax Certainty, *Bulletin for International Taxation*, September 2019, S. 482-488
- Wagner, Vanessa, Die zeitnahe Betriebsprüfung – eine Zwischenbilanz, *FR* 2022, S. 496-501
- Wahl, Ingrid/Endres, Miriam/Kirchler, Erich/Böck, Barbara, Freiwillige und erzwungene Compliance in sozialen Dilemmata: Das Slippery Slope Modell im öffentlichen Verkehr, in: *Wirtschaftspsychologie* 2011, S. 87-100
- Wahl, Ingrid/Kastlunger, Barbara/Kirchler, Erich, Trust in Authorities and Power to Enforce Tax Compliance: An Empirical Analysis of the "Slippery Slope Framework", in: *Law and Policy* 2010, S. 383-406
- de Widt, Dennis, Rezension von Owens/Leigh Pemberton, Cooperative Compliance, in: *British Tax Review* 2022, S. 241 ff.
- Yoon, Sung-Soo/Yoo, Seung-Weon/Kim, Jinbae, Ambiguity, Audit Errors and Tax Compliance, in: *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics* 2011, S. 11-26
- Zimmerl, Isabella, Joint Tax Audits als Ausgangspunkt zur Effektivierung des Verständigungsverfahrens. Eine Analyse möglicher dogmatischer Entwicklungen unter besonderer Berücksichtigung der deutsch-italienischen Verwaltungszusammenarbeit (2021)
- Zimmermann, Reinhard, „... ut sit finis litium“: Grundlinien eines modernen Verjährungsrechts auf rechtsvergleichender Grundlage, *Juristenzeitung* 55 (2000), S. 853-866



Stiftung Familienunternehmen

Prinzregentenstraße 50
D-80538 München

Telefon + 49 (0) 89 / 12 76 400 02
Telefax + 49 (0) 89 / 12 76 400 09
E-Mail info@familienunternehmen.de

www.familienunternehmen.de

Preis: 39,90 €

ISBN: 978-3-948850-19-7