

**11. Münchner Unternehmenssteuerforum:
„Multilaterale Betriebsprüfung – Herausforderung für die
Finanzverwaltung und auch für die Unternehmen“**

Impressum

Redaktion: Wilhelmstraße 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München. Telefon: (089) 3 81 89-334, Telefax: (089) 3 81 89-468. E-Mail: dstr@beck.de. Geschäftsführende Schriftleitung: Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer. Verantwortlich für den Textteil: Steuerberater Dr. Christian Korn, LL.M. Redaktion: Dipl.-Kfm. und Rechtsanwalt Alexander Wenzel (Stv.), Ass. iur. Sabine Leistner, Rechtsanwalt Hans-Georg Bumiller, Ass. iur. Verena Christmann, Ass. iur. Vanessa Pelkmann, Rechtsanwalt Bernd Riegel. Redaktionssekretariat: Gabriele Eggert, Andrea Hesse, Eva Hohmann, Christel Schiemann. Verantwortlich für den berufsrechtlichen Teil: Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Rechtsanwalt Dr. Raoul Riedlinger, Kartäuserstr. 61 a, 79104 Freiburg.

Anzeigenabteilung: Verlag C.H.BECK, Anzeigenabteilung, Wilhelmstraße 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 40 03 40, 80703 München. Media-Beratung: Telefon (089) 3 81 89-687, Telefax (089) 3 81 89-589. Disposition, Herstellung Anzeigen, technische Daten: Telefon (089) 3 81 89-598, Telefax (089) 3 81 89-599, E-Mail anzeigen@beck.de. Anzeigenpreise: Zurzeit gilt die Anzeigenpreisliste Nr. 43. Anzeigenschluss: Ca. 9 Tage vor Erscheinen. Verantwortlich für den Anzeigenteil: *Fritz Leberherz*

Verlag: Verlag C.H.BECK oHG, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München, Telefon: (089) 3 81 89-0, Telefax: (089) 3 81 89-398, Postbank München: Nr. 6 229-802, BLZ 700 100 80.

Manuskripte: Manuskripte sind an die Redaktion zu senden. Der Verlag haftet nicht für Manuskripte, die unverlangt eingereicht werden. Sie können nur zurückgegeben werden, wenn Rückporto beigefügt ist. Die Annahme zur Veröffentlichung muss schriftlich erfolgen. Mit der Annahme zur Veröffent-

lichung überträgt der Autor dem Verlag C.H.BECK an seinem Beitrag für die Dauer des gesetzlichen Urheberrechts das exklusive, räumlich und zeitlich unbeschränkte Recht zur Vervielfältigung und Verbreitung in körperlicher Form, das Recht zur öffentlichen Wiedergabe und Zugänglichmachung, das Recht zur Aufnahme in Datenbanken, das Recht zur Speicherung auf elektronischen Datenträgern und das Recht zu deren Verbreitung und Vervielfältigung sowie das Recht zur sonstigen Verwertung in elektronischer Form. Hierzu zählen auch heute noch nicht bekannte Nutzungsformen. Das in § 38 Abs. 4 UrhG niedergelegte zwingende Zweitverwertungsrecht des Autors nach Ablauf von 12 Monaten nach der Veröffentlichung bleibt hiervon unberührt.

Urheber- und Verlagsrechte: Alle in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Das gilt auch für die veröffentlichten Gerichtsentscheidungen und ihre Leitsätze, denn diese sind geschützt, soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung erarbeitet oder redigiert worden sind. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken und ähnlichen Einrichtungen. Kein Teil dieser Zeitschrift darf außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ohne schriftliche Genehmigung des Verlags in irgendeiner Form vervielfältigt, verbreitet oder öffentlich wiedergegeben oder zugänglich gemacht, in Datenbanken aufgenommen, auf elektronischen Datenträgern gespeichert oder in sonstiger Weise elektronisch vervielfältigt, verbreitet oder verwertet werden.

Erscheinungsweise: Wöchentlich an jedem Freitag.

Bezugspreis 2013: DStR incl. Online-Fachdienst und Beck SteuerDirekt (Online-Datenbank). Halbjährlich € 179,50 (darin € 11,74 MwSt); Vorzugspreis für Mitglieder der dem Rahmenabkommen über Herausgabe und Bezug des Organs beigetre-

ten Steuerberaterkammern und für Steuerberater in Ausbildung (gegen Nachweis) halbjährlich € 139,50 (darin € 9,13 MwSt); Vorzugspreis für Studenten (fachbezogener Studiengang) und Referendare (gegen Nachweis) halbjährlich € 50,- (darin € 3,27 MwSt; dieser Preis berechtigt nicht zur Netzwerknutzung der Datenbank). Einzelheft € 7,80 (darin € -,51 MwSt). Die Nutzung der Datenbank Beck SteuerDirekt entfällt mit Beendigung des Abonnements. Im Bezugspreis enthalten ist der als Beilage erscheinende DStR-Entscheidungsdienst (DStRE). Die Rechnungstellung erfolgt zu Beginn eines Bezugszeitraumes. Nicht eingegangene Exemplare können nur innerhalb von 6 Wochen nach dem Erscheinungstermin reklamiert werden.

Jahrestiteile und -register sind nur noch mit dem jeweiligen Heft lieferbar.

Versandkosten jeweils zuzüglich. Bestellungen nehmen entgegen: jede Buchhandlung und der Verlag. Abbestellungen zum Halbjahresende mit Sechswochenfrist.

KundenServiceCenter:

Telefon: (089) 3 81 89-750, Telefax: (089) 3 81 89-358. E-Mail: bestellung@beck.de.

Adressenänderungen: Teilen Sie uns rechtzeitig Ihre Adressenänderungen mit. Dabei geben Sie bitte neben dem Titel der Zeitschrift die neue und die alte Adresse an. Hinweis gemäß § 7 Abs. 5 der Postdienste-Datenschutzverordnung: Bei Anschriftenänderung des Bezieher kann die Deutsche Post AG dem Verlag die neue Anschrift auch dann mitteilen, wenn kein Nachsendeantrag gestellt ist. Hiergegen kann der Bezieher innerhalb von 14 Tagen nach Erscheinen dieses Heftes beim Verlag widersprechen.

Gesamtherstellung: Druckerei C.H.BECK (Adresse wie Verlag). Lieferanschrift: Versand und Warenannahme, Berger Str. 3-5, 86720 Nördlingen.

Bericht zum 11. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Multilaterale Betriebsprüfung – Herausforderung für die Finanzverwaltung und auch für die Unternehmen“

Von Dr. Maximilian Haag und Dorothea Jehle, beide München*

Nachfolgend ist der Tagungsbericht zum 11. Münchner Unternehmenssteuerforum abgedruckt, das am 26. 6. 2013 im Literaturhaus in München stattfand. Thema der Veranstaltung war die multilaterale Betriebsprüfung und die damit verbundenen Herausforderungen für die Finanzverwaltung und die betroffenen Unternehmen. Das Münchner Unternehmenssteuerforum dient der Förderung des Steuerrechts durch steuerwissenschaftliche Fachdiskussionen zwischen Repräsentanten der Richterschaft, der Finanzverwaltung und der Wissenschaft sowie Experten aus der Wirtschaft und den steuer- und rechtsberatenden Berufen.

1. Einführung

Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union haben sich in der sog. Amtshilferichtlinie (RL 2011/16/EU) zur gegenseitigen Leistung von Amtshilfe im Bereich der Besteuerung verpflichtet. Diese Pflicht umfasst die Unterstützung bei der Erhebung und Festsetzung von Steuern auf das Einkommen, den Ertrag und das Vermögen. Auf dieser Grundlage haben die Finanzbehörden verschiedener EU-Mitgliedstaaten die Möglichkeit, länderübergreifende gleichzeitige Prüfungen von Steuerpflichtigen durchzuführen (vgl. Art. 12 der Amtshilfe-RL). Mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26. 6. 2013 hat der deutsche Gesetzgeber die nationalen rechtlichen Voraussetzungen zur Durchführung solcher simultaner Prüfungen geregelt. Außerhalb dieses europarechtlich vorgegebenen Rahmens ist seit geraumer Zeit ebenfalls eine Zunahme der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit verschiedener nationaler Finanzbehörden im Rahmen sog. multilateraler Betriebsprüfungen („Joint Audits“) festzustellen. Ein solches Joint Audit ist nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen möglich und bietet dann Vorteile für den Steuerpflichtigen, wenn die länderübergreifende Prüfung zu einem zeitnahen Abschluss der Prüfung und damit zu baldiger Rechtssicherheit über etwaige steuerliche Mehrbelastungen führt.

Vor diesem Hintergrund beschäftigte sich das 11. Münchner Unternehmenssteuerforum am 26. 6. 2013 im Literaturhaus in München mit der multilateralen Betriebsprüfung. Nach Referaten von Herrn Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen¹ zum rechtlichen Rahmen und einzelnen Problemen der multilateralen Betriebsprüfung sowie von Herrn Dr. Thomas Eisgruber² zu den Praxiserfahrungen mit Joint Audits diskutierten Herr

Gert Müller-Gatermann³, Herr Dr. Wolfgang Salzberger⁴ und Herr Thomas Sieber⁵ zusammen mit den Referenten und den Gästen der Veranstaltung verschiedene Fragen im Zusammenhang mit gemeinsamen Steuerprüfungen verschiedener nationaler Finanzbehörden. Die Moderation der Veranstaltung und der Podiumsdiskussion übernahm Frau Dr. Jutta Förster⁶.

2. Referate

Nach einem Grußwort und der Vorstellung der Referenten durch Förster erläuterte Drüen den Rechtsrahmen für multilaterale Betriebsprüfungen sowie damit in Verbindung stehende Rechtsprobleme. Im Anschluss daran berichtete Eisgruber von den Praxiserfahrungen mit Joint Audits auf Seiten der Finanzverwaltung⁷.

3. Diskussion

3.1 Überlange Verfahrensdauer multilateraler Betriebsprüfungen

Sieber erläuterte eingangs der Diskussion, dass internationale steuerliche Fragestellungen bei der BMW AG zum Tagesgeschäft gehören. Ein großes Problem grenzüberschreitender Prüfungen sei meist die lange Verfahrensdauer. Die Prüfung der BMW AG für die Jahre 2000 bis 2003 sei erst Ende 2012 abgeschlossen worden und nun in sechs verschiedene Verständigungsverfahren übergegangen. Unternehmen hätten somit über lange Zeiträume keine Rechtssicherheit hinsichtlich etwaiger steuerlicher Mehrbelastungen aus der Prüfung. Dies sei mit dem Ziel einer zeitnahen Prüfung (§ 4a BpO) nicht vereinbar. Die Beteiligung ausländischer Finanzbehörden stehe dem Beschleunigungsinteresse der Steuerpflichtigen eher entgegen.

Nach Auskunft Salzbergers hat die Linde AG ebenfalls einschlägige Erfahrungen mit multilateralen Betriebsprüfungen gemacht. Er bestätigte die Einschätzung Siebers, dass das grenzüberschreitende Prüfungsverfahren teils mit außergewöhnlich langen Verfahrensdauern und somit einer erheblichen Rechtsunsicherheit für die Steuerpflichtigen einhergeht. Selbst nach gemeinschaftlicher Feststellung des Sachverhalts durch die beteiligten nationalen Finanzbehörden würde häufig jahrelang über die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen von Verständigungsverfahren disku-

* Dr. Maximilian Haag, LL.M. (Duke), ist Rechtsanwalt und Steuerberater, Dorothea Jehle ist Rechtsanwältin, beide bei P+P Pöllath + Partners in München.

1 Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht der Heinrich-Heine Universität Düsseldorf.

2 Dr. Thomas Eisgruber ist Ministerialrat im Bayerischen Staatsministerium für Finanzen.

3 Gert Müller-Gatermann ist Ministerialdirigent a. D. des Bundesministeriums für Finanzen und Of-Counsel bei WTS Tax Legal Consulting.

4 Dr. Wolfgang Salzberger ist Head of International Tax der Linde AG.

5 Dipl.-Kfm. Thomas Sieber ist Global Head of Tax, Customs and Export Control der BMW AG.

6 Dr. Jutta Förster ist Richterin am Bundesfinanzhof.

7 Dazu im Einzelnen die Beiträge von Drüen und Eisgruber im Anschluss an diesen Bericht (DStR-Beih. 2013, 82*, 89*, in diesem Heft).

tiert. In solchen Fällen sei der erhebliche (Personal- und Finanz-)Aufwand des Steuerpflichtigen für die freiwillige Mitwirkung an der multilateralen Prüfung schlecht investiert, da dieser Aufwand den Zeitraum der Rechtsunsicherheit für den Steuerpflichtigen nicht verkürzt hat. Dieses Risiko aus dem Scheitern einer multilateralen Prüfung liege daher einseitig auf Seiten des Steuerpflichtigen. Es gebe allerdings auch positive Erfahrungen in einzelnen Fällen, in denen die Verfahrensbeteiligten sich in angemessener Zeit verständigen konnten. Gut geeignet für multilaterale Prüfungen sind nach Auffassung *Salzbergers* einmalige, zeitlich befristete Projekte wie etwa Anlagenbauprojekte.

Drüen führte dazu aus, dass das gesetzliche Modell der Außenprüfung in Deutschland zwar gut auf kleine und mittlere (nur) im Inland tätige Unternehmen passe, aber für international tätige Großunternehmen nur bedingt geeignet ist. Fragen des Prüfungszeitraums und der Prüfungstechnik bedürften insoweit einer Öffnung im deutschen Recht.

3.2 Mangelhafte Koordination gleichzeitiger Prüfungsverfahren im In- und Ausland

Schwierigkeiten in der gleichzeitigen Zusammenarbeit mit unterschiedlichen ausländischen Steuerbehörden ergeben sich laut *Salzberger* meist bei Dauersachverhalten wie z. B. Verrechnungspreisprüfungen bei Tochtergesellschaften. Dies gelte vor allem, wenn parallele Prüfungen in mehreren Ländern stattfinden und diese Prüfungen dann (bei vergleichbaren Sachverhalten) obendrein unterschiedliche Ergebnisse zutage fördern. Aus diesem Grund sei es zweckmäßig, eine bestimmte nationale Finanzbehörde stets dann zügig am Verfahren zu beteiligen, sobald die Finanzbehörde eines anderen Landes eine Prüfung beginnt. *Salzberger* verwies weiter auf seine Erfahrung, dass viele ausländische Steuerverwaltungen während des Prüfungsverfahrens keine Einschätzungen zur tatsächlichen oder rechtlichen Würdigung eines Sachverhalts abgeben. Es sei in diesen Fällen schwer für den Steuerpflichtigen, zu einem einvernehmlichen Prüfungsergebnis mit beiden beteiligten nationalen Steuerbehörden zu gelangen. Den Steuerpflichtigen bleibe dann oft nur der nachträgliche Rechtsbehelf gegen die Feststellungen der ausländischen Behörde. Darüber hinaus könne ein für den Steuerpflichtigen nachteiliger Abschluss des Prüfungsverfahrens Präjudizwirkung für die ggf. noch anstehende Prüfung in einem weiteren Land entfalten.

Sieber meldete Zweifel an, ob eine allzu enge Zusammenarbeit in- und ausländischer Steuerbehörden immer im Interesse des Steuerpflichtigen ist. In manchen Ländern – z. B. Ungarn – würden Betriebsprüfer erfolgsbezogen im Hinblick auf die festgestellten Mehrsteuern vergütet. Eine enge grenzüberschreitende Zusammenarbeit in- und ausländischer Steuerbehörden könnte daher durchaus ökonomisch unerwünschte Folgen haben. Zugleich biete die multilaterale Betriebsprüfung dem Steuerpflichtigen allerdings auch eine Chance, das bei Auslandssachverhalten häufig vorhandene Misstrauen der deutschen Finanzverwaltung gegenüber dem Steuerpflichtigen abzubauen zu können.

3.3 Internationale Kooperation zwischen den obersten nationalen Steuerbehörden

Müller-Gatermann erläuterte, dass es im Rahmen der IOTA⁸ schon heute eine intensive Zusammenarbeit zwischen den nationalen Finanzverwaltungen verschiedener europäischer Länder gibt. Dieser Meinungs austausch betreffe vorrangig grenzüberschreitende Themen wie z. B. Verrechnungspreise. Insgesamt lasse sich feststellen, dass die Kontaktaufnahme zu den Kollegen ausländischer Steuerverwaltungen zunehmend einfacher würde. Gerade beim Informationsaustausch der Steuerverwaltungen habe es große Fortschritte in den letzten Jahren gegeben. Vor diesem Hintergrund sei das Scheitern des Steuerabkommens mit der Schweiz nur zu bedauern.

Sieber äußerte dazu die Auffassung, dass die Verhandlungen des BMF und des BZSt mit ausländischen Steuerbehörden häufig dogmatisch ausgerichtet sind, ohne Rücksicht auf die betrieblichen Bedürfnisse international tätiger deutscher Unternehmen. Insoweit sollten auch die Standpunkte der OECD überdacht werden, da es sich kein global agierendes Unternehmen leisten könne, in Schwellenländern und sonstigen Wachstumsmärkten nicht tätig zu sein.

3.4 Funktion des Bundeszentralamts für Steuern

Müller-Gatermann warb für einen weiteren Aufbau der Bundesbetriebsprüfung sowie eine bessere Personalausstattung beim BZSt, da grenzüberschreitende Sachverhalte am sinnvollsten dort koordiniert werden könnten. Insbesondere bei den Zuständigkeiten für Verständigungsverfahren sei die dünne personelle Besetzung der Bundesbehörden ein großes Problem. Bei der Bundesbetriebsprüfung hänge der langsame Personalaufbau vor allem mit der geringen Anzahl geeigneter Kandidaten für den Prüfungsdienst zusammen. Eine Abwerbung erfahrener Prüfer der Landesfinanzverwaltungen sei jedenfalls sehr schwierig. *Müller-Gatermann* bemängelte ferner, dass nicht alle von den Vertretern des BMF im multilateralen Austausch erlangten Erkenntnisse die Finanzverwaltungen der Bundesländer und damit die örtlichen Vollzugsbehörden erreichen. *Eisgruber* merkte dazu an, dass nur die zentralen Fragen des grenzüberschreitenden Prüfungsverfahrens bundeseinheitlich vom BZSt koordiniert werden sollten. Es sei hingegen nicht zielführend, jeden einzelnen internationalen Prüfungsfall den gesamten Dienstweg zum BZSt hochzureichen und von dort nach Bearbeitung wieder bis zum örtlichen Finanzamt zurückzuschicken. *Eisgruber* verwies darauf, dass derzeit nur rund ein Prozent aller Betriebsprüfer in Deutschland Mitarbeiter der Bundesbetriebsprüfung sind. Zugleich beobachte die bayerische Finanzverwaltung eine drastische Zunahme grenzüberschreitender Steuerfälle. Der größte Teil dieser Besteuerungsverfahren müsste daher schon aus praktischen Gründen bis auf Weiteres von den Landesverwaltungen allein gestemmt werden.

Auch nach Auffassung *Drüens* bedarf es einer Abflachung der behördlichen Hierarchien in Deutschland, um die Abstimmungsprozesse zwischen Bund und Ländern zu beschleunigen. Der föderale Ideenwettbewerb biete zudem eine

8 Intra-European Organisation of Tax Administrations.

gute Plattform für die Entwicklung von Pionierlösungen in der Zusammenarbeit mit ausländischen Steuerbehörden. Allerdings müssten nach einer gewissen Entwicklungsphase gleichwohl die besten Lösungen bundeseinheitlich festgeschrieben werden. Die Bündelung grenzüberschreitender Abstimmungsprozesse beim BZSt sei aufgrund der verfassungsrechtlich vorgegebenen Außenkompetenz des Bundes richtig.

3.5 Unmittelbare Zusammenarbeit zwischen in- und ausländischen Prüfern

Eisgruber äußerte die Überzeugung, Kontakte zwischen den Spitzen der beteiligten nationalen Steuerbehörden seien zwar notwendig, aber bei Weitem nicht ausreichend, um multilaterale Prüfungsverfahren zu beschleunigen. Vielmehr bedürfe es unmittelbarer persönlicher Kontakte zwischen den einzelnen inländischen und ausländischen Prüfern, um die vorhandene Vielzahl an Prüfungsfällen abarbeiten zu können. Die Verwaltung könne mit dem unglaublichen Entwicklungsdruck der globalen Wirtschaft nur mithalten, wenn eine unmittelbare Verbindung zwischen den örtlichen Steuerbehörden im In- und Ausland bestehe. Obwohl die bayerische Finanzverwaltung dieses Modell mit vielen ausländischen Steuerbehörden seit geraumer Zeit mit Erfolg praktiziert, gibt es laut *Eisgruber* bislang kein rechtliches Instrumentarium hierfür; das ganze Modell funktioniere auf einer Vertrauensbasis zwischen allen Beteiligten. Vielversprechend dürfte es nach Ansicht *Eisgrubers* daher sein, die §§ 10 bis 12 EU-Amtshilfegesetz in diesem Sinne weiterzuentwickeln.

Aus dem Publikum wurde die Frage gestellt, ob bei ausländischen Finanzverwaltungen die Bereitschaft besteht, einen direkten Kontakt der ausländischen Prüfer mit deutschen Prüfern zu pflegen. *Eisgruber* erläuterte hierzu, dass die direkte Zusammenarbeit von inländischen und ausländischen Prüfern keine Probleme bereitet und auf Seiten der jeweiligen Prüfer großes Interesse am gegenseitigen Austausch besteht. Gleichwohl sei es mit nicht unerheblichen Schwierigkeiten verbunden, die jeweils vorgesetzten Stellen davon zu überzeugen, dass eine direkte Zusammenarbeit auf Prüfebene ohne langen Dienstweg über verschiedene Oberbehörden sinnvoll ist. Die Schaffung des notwendigen Vertrauens bei den zuständigen ausländischen Stellen sei ein schwieriger Vorgang in der Kommunikation. Das BZSt habe ebenfalls einmal versucht, ihn davon abzuhalten, ausländische Prüfer – mit Zustimmung des Steuerpflichtigen – zu einer Prüfung in Bayern hinzuzuziehen. *Salzberger* merkte an, dass es seiner Erfahrung nach große Hemmungen bei ausländischen Prüfern gebe, selbst auf Angebot des Steuerpflichtigen hin einen Kontakt zu den zuständigen deutschen Prüfern herzustellen.

3.6 Arbeitsteilung zwischen einzelnen Bundesländern

Nach Auskunft *Eisgrubers* besteht zwischen der bayerischen Finanzverwaltung und den Finanzverwaltungen der anderen großen Bundesländer eine intensive Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Betriebsprüfung. Dies gelte insbesondere auch für grenzüberschreitende Betriebsprüfungen. *Förster* regte an, einzelnen Bundesländern die exklusive Zu-

ständigkeit für die Kontakte zu bestimmten ausländischen Finanzverwaltungen zu übertragen, um parallele Verhandlungen einzelner ausländischer Steuerbehörden mit 16 verschiedenen Landesverwaltungen zu vermeiden. *Eisgruber* führte dazu aus, dass sich zwischen den Bundesländern de facto bereits eine ungefähre regionale Aufteilung der Zuständigkeiten entwickelt habe. Bayern koordiniere schwerpunktmäßig die Kontakte zu Österreich, Italien, Ungarn, Tschechien und Spanien, während etwa Baden-Württemberg schwerpunktmäßig Kontakte nach Frankreich und in die Schweiz pflege. Brandenburg und Mecklenburg-Vorpommern hätten die meisten Kontakte nach Polen. Viele Kontakte verschiedener Bundesländer gibt es nach Aussage *Eisgrubers* nach Holland, da zwischen Holland und Deutschland flächendeckend intensive wirtschaftliche Beziehungen vorhanden seien.

3.7 Vermeidung der Doppelbesteuerung

Nach Ansicht *Siebers* sind die aktuell häufig zu beobachtenden divergierenden Prüfungsergebnisse in- und ausländischer Steuerbehörden häufig einem Auseinanderdriften der materiellen nationalen Steuerrechte, insbesondere bei der Beteiligung von Drittstaaten, geschuldet. Folge hieraus seien dann zeitraubende Verständigungsverfahren oder Advance Pricing Agreements. Eine funktionierende multilaterale Betriebsprüfung wäre daher als zusätzliches verfahrensrechtliches Instrument zur Vermeidung der Doppelbesteuerung grundsätzlich zu begrüßen. So könne im Idealfall ein Doppelbesteuerungsrisiko schon im Zuge der Betriebsprüfung ausgeschlossen werden. Dies sei aus wettbewerblichen Gründen dringend geboten, da Doppelbesteuerungsrisiken ein klarer Standortnachteil für Deutschland seien.

Müller-Gatermann betonte, dass diese Ziele ohne eine gewisse Angleichung des materiellen Rechts in den verschiedenen Ländern nicht zu erreichen sind. *Drüen* ergänzte, dass die geltenden materiellen nationalen Steuerrechte nicht uneingeschränkt für multilaterale Prüfungen geeignet sind. So würde etwa das weitgreifende deutsche Modell der Funktionsverlagerung ins Ausland zu Auswüchsen in der deutschen Prüfungspraxis führen, wohingegen umgekehrt Funktionsverlagerungen in das Inland von der deutschen Finanzverwaltung ignoriert würden, da hierdurch Arbeitsplätze im Inland entstünden. *Salzberger* äußerte diesbezüglich die Hoffnung, dass der Prozess um die Schaffung einer gemeinsamen Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer wieder in Gang kommt.

Aus dem Publikum wandte *Kraft*⁹ ein, dass in der Diskussion nur Aspekte einer „bilateralen“ Betriebsprüfung angesprochen waren. Eine „multilaterale“ Betriebsprüfung halte er für visionär. Vor der angemahnten Harmonisierung des Verfahrensrechts müsste auch nach Ansicht *Krafts* zunächst das materielle Steuerrecht in den relevanten Bereichen, z. B. bei der Funktionsverlagerung, harmonisiert werden. Schließlich halte er es für kaum möglich, bei der aktuellen Vergütungsstruktur des öffentlichen Dienstes Mitarbeiter für solche

⁹ Prof. Dr. Gerhard Kraft ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg.

multilateralen Prüfungen gewinnen zu können, die neben fundierten Kenntnissen mehrerer Steuerrechtsordnungen auch noch verhandlungssicher Fremdsprachen beherrschen.

4. Zwölftes Münchner Unternehmenssteuerforum

Das 12. Münchner Unternehmenssteuerforum mit dem Thema „Grenzen steuerlicher Gestaltungsfreiheit – Verhältnis des § 42 AO zu speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften“ findet statt am 23. 10. 2013 im Literaturhaus

München, Salvatorplatz 1, 80333 München. Referenten sind Herr Prof. Dr. Michael Schaden (Ernst & Young) und Frau Prof. Dr. Johanna Hey (Universität zu Köln). Die anschließende Podiumsdiskussion erfolgt unter Teilnahme der Referenten sowie Herrn Prof. Dr. Gerhard Kraft (Martin-Luther-Universität Halle), Herrn Bernd Metzner (BMF) und Michael Beisheim (Bertelsmann). Die Diskussion wird von Herrn Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer (Vorsitzender Richter am BFH) geleitet. Die kostenlose Anmeldung ist möglich unter: <http://www.muenchner-ustf.de/anmeldung.php>.

Rechtsrahmen und Rechtsfragen der multilateralen Betriebsprüfung

Von Prof. Dr. Klaus-Dieter Drißen, Düsseldorf*

Die Finanzverwaltungen der Staaten reagieren auf zunehmende grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivitäten und Investitionen seit einigen Jahren verstärkt durch internationale Koordinierung und Zusammenarbeit. Eines der Instrumente ist die gemeinsame Betriebsprüfung, insbesondere zur Kontrolle interner Verrechnungspreise verbundener Unternehmen. Nach Abschluss der derzeitigen bilateralen Pilotphase werden in Deutschland gemeinsame Betriebsprüfungen zukünftig eine größere Bedeutung für die Unternehmens- und Prüfungspraxis gewinnen.

1. Einleitung: Raumgreifendes nationales Steuerrecht und latente Doppelbesteuerung

Das verfahrensrechtliche Instrument der multilateralen Betriebsprüfung verfolgt wie das Verfahrensrecht insgesamt keinen Selbstzweck. Die zwischenstaatliche Koordinierung der Außenprüfung ist vielmehr eine Antwort auf Herausforderungen des materiellen Rechts, die sich durch ein raumgreifendes nationales Steuerrecht mit dem Problem der latenten Doppelbesteuerung stellen. Seit jeher gilt in Deutschland¹ und in vielen anderen Staaten das Welteinkommensprinzip als allgemeines materielles Besteuerungsprinzip². Im Körperschaftsteuerrecht ist es ausdrücklich angeordnet (§ 1 Abs. 2 KStG). Die daraus resultierende mögliche Doppelbesteuerung ist weder völkerrechtlich³ noch europarechtlich⁴ verboten. Seit dem 19. Jahrhundert entwickelt sich ein mehr oder minder gut ausgeprägtes Netz zweiseitiger Doppelbesteuerungsabkommen, um Doppelbesteuerung zu verhindern⁵. Gleichwohl macht das strukturell übergreifende mate-

rielle Steuerrecht der Staaten nicht an den nationalen Grenzen halt. Die Globalisierung der Wirtschaft und multinationale Unternehmensstrukturen haben das Problem der sich materiell überschneidenden nationalen Steuergesetze in den letzten Jahrzehnten noch forciert.

Aktuelle Beispiele für Herausforderungen, die das Bedürfnis nach einer internationalen Koordination verdeutlichen, sind zum einen nationale Gesetze, die grenzüberschreitende unternehmerische Strukturveränderungen, wie Funktionsaus- oder -einlagerungen, zur Anknüpfung der Besteuerung machen. Der unkoordinierte Zugriff auf unternehmerisches Potenzial ohne Rücksicht auf einen Realisationsakt birgt die greifbare Gefahr einer Doppelbesteuerung. Zum anderen bestehen Extensionstendenzen bei der Definition der Betriebsstätte selbst. In vielen Staaten besteht ein eher weites Verständnis vom Begriff der Betriebsstätte⁶. Dies geht einher mit internationalen Bestrebungen, insbesondere dem „Authorized OECD Approach“, Betriebsstätten trotz rechtlicher Einheit wie selbständige Unternehmen zu behandeln⁷. Die Finanzverwaltungen der OECD-Mitgliedstaaten wollen die Einkünfte-Abgrenzung von Einheitsunternehmen (Stammhaus mit Betriebsstätten) der Einkünfteabgrenzung zwischen selbständigen Unternehmen angleichen. Die Betriebsstättenbesteuerung basiert folglich zunehmend auf Abgrenzungen aufgrund gedachter Verträge⁸. Bereits diese Beispiele vergegenwärtigen, dass das materielle Recht grenzübergreifend ist und darum internationaler Abstimmungsbedarf besteht, weil andernfalls die latente Doppelbesteuerung zur realen wird.

Allein Verständigungs- und Schiedsverfahren können die internationalen Abgrenzungsprobleme nicht adäquat lösen. Insbesondere geben sie den Unternehmen nicht hinreichend früh unternehmerische Planungs- und Rechtssicherheit. Darum muss das Verfahrensrecht nach neuen Instrumenten su-

* Prof. Dr. Klaus-Dieter Drißen ist Inhaber des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht, Bilanzrecht und Öffentliches Recht an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf und im zweiten Hauptamt Richter am Finanzgericht Düsseldorf.

1 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2012, § 1 Rn. 87 f.

2 Vogel, in: Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl. 2008, Einl. Rn. 2.

3 Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 14.3; Vogel, (Fn. 2), Einl. Rn. 14 m. w. N.

4 Vgl. EuGH v. 12. 5. 1998, C-336/96, Gilly, Slg. 1998, I-2793, DStRE 1998, 445.

5 Vogel, (Fn. 2), Einl. Rn. 33.

6 Zur „Erosion des Betriebsstättenbegriffs“ zuletzt Schönfeld, Neue Entwicklungen zur Betriebsstätte im Internationalen Steuerrecht: Betriebsstättenbegriff, DStJG 36 (2013), S. 233, 239 ff., 251.

7 Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010; dazu zuletzt Staringer, Sollen Betriebsstätten wie Tochtergesellschaften besteuert werden?, DStJG 36 (2013), S. 260.

8 Dazu kritisch Hemmelrath/Kepper, IStR 2013, 37, 41 f.

chen. Das Verfahrensrecht dient dabei einerseits der angemessenen Umsetzung des materiellen Rechts, ist aber zugleich dessen Schranke. Denn wie das BVerfG mehrfach bekräftigt hat, schlägt das Verfahrensrecht auf den materiellen Tatbestand zurück, soweit dieser nicht hinreichend rechtssicher und gleichheitsgerecht umgesetzt werden kann⁹. Dies gilt gleichermaßen für grenzüberschreitende Tatbestände mit Auslandsbezug. Das Verfahrensrecht und die finanzbehördlichen Möglichkeiten, die Verwirklichung steuerlicher Tatbestände gleichheitsgerecht verifizieren zu können, sind zugleich der Prüfstein für das materielle Recht: Steuertatbestände, die nicht rechtssicher und gleichheitsgerecht vollzogen werden können, sind schon materiell in Frage zu stellen. Insoweit mahnen die sich im internationalen Steuervollzug zeigenden Vollzugsprobleme¹⁰ vor einer Überdehnung des materiellen Rechts.

2. Alte Ansätze und neue Impulse für multilaterale Betriebsprüfungen

2.1 Simultanprüfungen bei international tätigen Unternehmen aufgrund von Abkommen mit europäischen Nachbarstaaten

Das Thema der multilateralen Prüfung oder neudeutsch „Multilateral Control“ oder „joint audit“ ist zwar hochaktuell¹¹, das Instrument als solches aber keineswegs neu. Vielmehr gab es schon in der Vergangenheit ähnliche Ansätze zur grenzüberschreitenden Vollzugssicherung. Bereits in den neunziger Jahren wurden europaweit¹² insbesondere auf Grundlage der (alten) EG-Amtshilferichtlinie¹³, aber auch Auskunftsklauseln der DBA, Kooperationen, Verständigungen und Vereinbarungen mit anderen (europäischen) Staaten getroffen, die Simultanprüfungen bei international tätigen Unternehmen zulassen¹⁴. Anwendungsfelder sind vor allem Verrechnungspreise zwischen Konzerngesellschaften, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten und Konzernfinanzierungsstrategien¹⁵. Dabei handelt es sich letztlich um die Koordination von (zeitgleichen) Außenprüfungen, wonach die nationalen Außenprüfungen der jeweiligen Staaten zum Zwecke eines anschließenden Informationsaustausches¹⁶ ko-

ordiniert durchgeführt werden. So lassen sich diese koordinierten Prüfungen eher als Sonderformen des multilateralen Informationsaustausches bzw. der Amtshilfe zwischen den Steuerbehörden bezeichnen¹⁷, mit der Besonderheit, dass die in die Prüfung einbezogenen („unteren“) lokalen Behörden unmittelbar miteinander verkehren¹⁸. Bislang geht es bei der international koordinierten Außenprüfung nicht um eine gemeinsame Prüfung einer gemeinsamen Behörde oder eines gemeinsamen Teams. Darum ist die Teilnahme ausländischer Amtsträger bzw. Steuerbeamter immer ein Sonderfall, bei der diese nicht mit Hoheits-, sondern allenfalls mit Anwesenheitsrechten¹⁹ ausgestattet sind. Die simultane Durchführung von Außenprüfungen ändert nichts daran, dass sich die Rechtsgrundlagen und die Rechtsfolgen von Außenprüfungen nach dem jeweiligen nationalen Verfahrensrecht richten²⁰. Zudem ist der Prüfungsmaßstab der beteiligten Finanzverwaltungen selbstverständlich das divergente jeweilige nationale materielle Recht. Das sollte bei aller Euphorie über eine koordinierte Prüfung von grenzüberschreitend tätigen Unternehmen nicht vergessen werden.

2.2 Europäische und internationale Impulse zur Effektivierung von Außenprüfungen

Auf europäischer Ebene gibt es verschiedene Impulse, die bestehenden Instrumente der Außenprüfung effektiver auszugestalten. Motor ist wegen der europäischen Harmonisierung die Umsatzsteuer, für die Pilotprojekte zu multilateralen Prüfungen bereits vor etwa 20 Jahren erprobt wurden²¹. Die unterschiedlichen Geschwindigkeiten der Entwicklung internationaler Vollzugsinstrumente spiegeln den Stand der Harmonisierung wider. Bei der Umsatzsteuer hat vor allem die Betrugsanfälligkeit des Vorsteuersystems im innergemeinschaftlichen Warenverkehr dazu beigetragen, dass der Informationsaustausch zwischen den beteiligten Staaten in Europa viel früher in Gang gekommen ist und in praxi reibungsloser funktioniert als bei anderen Steuerarten. Aus dem gleichen Grund sind die angesprochenen Pilotprojekte bereits vor Jahrzehnten ins Leben gerufen worden²². Die gemeinsame Bekämpfung des grassierenden Umsatzsteuerbe-

9 Zum strukturellen Vollzugsdefizit BVerfG v. 27. 6. 1996, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271 f., DStR 1991, 971; v. 9. 3. 2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 112 ff., DStRE 2004, 396.

10 Dazu Menck, in: Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rz. 12.2; Seer, Steuerverfahrensrechtliche Bewältigung grenzüberschreitender Sachverhalte, in: FS Schaumburg, 2009, S. 151; Staringer, Steuervollzug bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, DStJG 31 (2008), S. 135; Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1425.

11 Zuletzt der nach Abschluss dieses Beitrags begleitend zum diesjährigen IFA-Kongress in Kopenhagen erschienene Überblick von Czaker, IStR 2013, 596, 601 ff.

12 Zur simultanen Betriebsprüfung aus österreichischer Sicht Jirousek, SWI 1998, 205; Urtz, SWI 1996, 354.

13 EG-Amtshilferichtlinie v. 19. 12. 1977 (77/799/EWG) i. d. F. der Richtlinie 2004/106/EG des Rates v. 16. 11. 2004.

14 Dazu die Nachweise bei Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Sept. 2009, Vor § 193 AO, Tz. 43.

15 Roth, Steuerliche Betriebsprüfung internationaler Sachverhalte – Bericht über eine Simultanprüfung Deutschland-USA, in: Schaumburg/Piltz, Betriebsprüfung internationaler Sachverhalte, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 10, 1998, S. 51, 56 mit weiteren Anwendungsfeldern.

16 Zum Stand des grenzüberschreitenden Informationsaustausches zuletzt umfassend *International Fiscal Association*, Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, Cahiers de droit fiscal international, Vol. 98b, 2013.

17 So auch Jirousek, SWI 1998, 205 f.

18 Urtz, SWI 1996, 354, 355.

19 Seer, (Fn. 14), Vor § 193 AO, Tz. 43; ebenso zur „passiven Präsenz“ Jirousek, SWI 1998, 205, 208; a. A. Urtz, SWI 1996, 354, 356 ff.; kritisch dazu auch Roth, (Fn. 15), S. 51, 64 f.

20 Hendricks, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, 2004, S. 385 m. w. N.

21 Reiffs, StBp 1999, 191.

22 Grenzüberschreitende Mehrwertsteuerprüfungen auf Grundlage einer Vereinbarung der Kommission und der Mitgliedstaaten mündeten im FISCALIS-Programm aus dem Jahre 1998 (dazu Reiffs, StBp 1999, 191; ders., StBp 2004, 345, 346 f.).

trugs in Europa war und ist wesentliche Triebfeder für die Effektivierung der Verfahren bei der Umsatzsteuer²³. Reibungslos läuft das grenzüberschreitende Prüfungsgeschäft aber selbst auf der Grundlage des harmonisierten Umsatzsteuerrechts noch nicht. Über neue Wege und Formen praktischer Verwaltungskooperation im Unternehmenssteuerrecht berichtet *Thomas Eisgruber* aus Sicht der Praxis²⁴.

Auf internationaler Ebene ist die OECD Vorantreiber und Impulsgeber. International gibt es seit Jahren Bestrebungen und Projekte, die dem Ausbau gemeinsamer Prüfungen („Joint Audits“) dienen. Eine Arbeitsgruppe des „Forum on Tax Administration“ beschäftigte sich im Jahre 2006 mit Möglichkeiten, die Kapazitäten der Betriebsprüfungen zu stärken. In dem folgenden Bericht aus dem Jahre 2010 mit dem Titel „Joint Audit Report“²⁵ wurde als Motor die effektivere Verwaltungskooperation aber auch Vorteile für Unternehmen, wie Planungssicherheit und besseres Risikomanagement, aufgeführt. In diesem Zusammenhang steht auch das OECD-Projekt der „Enhanced Relationship“²⁶, bei der es im Kern um einen neuen Umgang zwischen den Finanzbehörden und Steuerpflichtigen – vor allem großen Unternehmen – geht. Dieses Projekt der verbesserten bzw. verstärkten Zusammenarbeit zielt dabei nicht auf neue Rechtsgrundlagen, sondern vielmehr auf einen Wechsel in Mentalität (neudeutsch „Mind Set“), in der Rechtskultur und im Umgang miteinander. Es bezweckt damit letztlich eine gesteigerte Kooperation zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung. Die kurze Formel, die hinter dem Projekt steht, ist vollständige Offenbarung aller steuerrelevanten Unternehmensdaten im Austausch gegen frühzeitige Rechtssicherheit für die Unternehmen. International wird das Ende der „Hide-and-Seek-Games“ ausgerufen²⁷. Das Versteckspiel, bei dem Unternehmen Steuerrelevantes in ihren Büchern und Bilanzen verbergen, was die Betriebsprüfung dann mühsam herausfinden muss, soll mit der (freiwilligen) Verpflichtung, alles frühzeitig offen zu legen, vorbei sein. Referenzmodelle sind insbesondere die „Real-time-Audit“ in den USA aber auch das „Horizontal Monitoring“ in den Niederlanden²⁸.

Dazu ist anzumerken: Zeitnähe und Kooperation sind elementare Bedingungen für das Gelingen einer neuen Form multinationaler Betriebsprüfung. Allerdings ist gerade in Deutschland vor einer bisweilen aufkeimenden Kooperationseuphorie und dem Import ausländischer Modelle zu warnen. Maßstab für den Vollzug durch deutsche Finanzbehörden sind die verfassungsrechtlichen Bestimmungen des Grundgesetzes. Daraus und aus den deutschen Gesetzen ergibt sich der Rechtsrahmen für jede Kooperation in Deutschland. Für einen „rechtsfreien Deal“ ist hierin kein Raum. Ko-

operation – in welcher Form auch immer – darf zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung, aber auch zwischen den Finanzverwaltungen²⁹ stets nur innerhalb des (verfahrens-)rechtlichen Rahmens erfolgen³⁰.

3. Rechtsrahmen für gemeinsame und zeitnahe Außenprüfung in Deutschland

3.1 Grundsatz der formellen Territorialität trotz materieller Universalität

Greift das materielle Recht über die nationalen Grenzen (s. 1.), so steht dem Grundsatz materieller Universalität die formelle Territorialität gegenüber³¹. Danach enden die Hoheitsrechte für die deutsche (Finanz-)Verwaltung an den deutschen Hoheitsgrenzen, so dass staatliche Kontroll- und Zwangsmaßnahmen auf fremdem Hoheitsgebiet völkerrechtlich ausscheiden³². Der Steuervollzug macht mithin an der Grenze halt³³. Diese formelle Territorialität setzt den nationalen Finanzverwaltungen Schranken, was zu Verifikationslücken und mithin zu einem Vollzugsdefizit führen kann³⁴. Die traditionellen Antworten darauf sind einerseits unilaterale vollzugssichernde Maßnahmen wie erweiterte Mitwirkungspflichten für Auslandssachverhalte (§ 90 Abs. 2 AO) und spezielle Dokumentationspflichten für grenzüberschreitende Konzernverrechnungspreise (§ 90 Abs. 3 AO). Die internationale Antwort andererseits ist traditionell der Informationsaustausch als primäres Element der internationalen Zusammenarbeit. Deren grundlegende Norm ist in nationaler Hinsicht die Vorschrift über die zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe des § 117 AO, welche durch die zahlreichen bilateralen Abkommen mit Leben gefüllt wird.

3.2 Internationale und europäische Rechtsgrundlagen für den Informationsaustausch in Steuerverfahren

Die OECD hat den internationalen Informationsaustausch sukzessive vorangetrieben³⁵ und im Jahr 2009 eine neue Ära („Turning Point“) des Informationsaustausches ausgerufen³⁶. Viele „unwillige Staaten“ beugten sich dem Druck³⁷. Der Informationsaustausch beruht auf verschiedenen rechtlichen Grundlagen, wie der zwischenstaatlichen Amtshilfe, der Verordnung zur Mehrwertsteuerzusammenarbeit vom 7. 10. 2003³⁸ oder dem Übereinkommen des Eu-

23 Vgl. *van der Hel-van Dijk*, The European Union and More Effective Tax Audits, Bulletin for International Taxation 2011, S. 161, 162.

24 *Eisgruber*, Praxiserfahrungen zu joint audits, in diesem Beiheft.

25 OECD, Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Joint Audit Report, 2010.

26 Dazu OECD, Forum on Tax Administration, Cape Town Communiqué, 2008.

27 *International Fiscal Association*, Enhanced Relationship – Key Issue Report, 2012, S. 19 f.

28 Nachweise bei *Driuen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469, 2011, S. 20 ff.

29 Näher zur Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen *Menck*, Internationales Steuerverfahrensrecht, in: Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, Rn. 12.7.

30 Näher zur Kooperation in Besteuerungsverfahren *Driuen*, FR 2011, 101.

31 *Seer*, (Fn. 10), S. 151 f.; *Staringer*, DStJG 31 (2008), S. 135, 136.

32 *Schaumburg*, (Fn. 3), Rn. 19.1 f., 19.53.

33 Wörtlich *Staringer*, DStJG 31 (2008), S. 135, 136.

34 *Menck*, (Fn. 29), Rn. 12.2 f.

35 *Schmehl*, Tendenzen und Probleme der internationalen Zusammenarbeit im Steuerverfahren, in: *Jü. Lüdicke*, Brennpunkte im deutschen Internationalen Steuerrecht, Forum der Internationalen Besteuerung 36, 2010, S. 45, 47 ff.

36 OECD, Tax Co-operation 2010, Towards a Level Playing Field, 2010, S. 9 f.

37 Zuletzt *Bozza-Boden*, Internationale Zusammenarbeit – Informationsaustausch, DStJG 36 (2013), S. 133, 160 f.

roparates und der OECD vom 25. 1. 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen³⁹. Letzterem ist Deutschland zwar beigetreten, eine Ratifizierung steht jedoch (noch⁴⁰) aus, so dass – neben der EU-Amtshilfe – vor allen Dingen die Auskunftsklauseln aus dem DBA-Recht, die Art. 26 des OECD-Musterabkommens 2010⁴¹ zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (OECD-MA) folgen, maßgeblich sind⁴². Zwischen den einzelnen Informationsaustauschmöglichkeiten herrscht ein Konkurrenzverhältnis⁴³. Soweit sich Rechtsfolgen nicht offen zeigen, handeln die Finanzbehörden oftmals pragmatisch. Bei genauerer Betrachtung lassen sich aber Unterschiede in der Reichweite des Informationstransfers erblicken. Der Informationsaustausch ist auch im Rahmen von gemeinsamen Prüfungen so bedeutsam, weil er international als die Möglichkeit gilt, steuerlich relevante Informationen zu erlangen und weiterzugeben. Die Zuordnung der simultanen Betriebsprüfung zum Auskunfts- bzw. Informationsaustausch entstammt der traditionellen Sichtweise in den USA und hat sich in der OECD durchgesetzt⁴⁴.

3.3 Außenprüfung und Verständigungsverfahren

Die Prämisse, dass Projekte der multilateralen Betriebsprüfung rechtlich ausschließlich beim Informationsaustausch zu verorten sind (s. 3.2), sollte hinterfragt werden, zumal *Berndt Runge* sie bereits vor 15 Jahren als falsche Weichenstellung gerügt hat⁴⁵. Tritt man seinem Gedanken näher, die Vermeidung der Doppelbesteuerung dem Bereich der Verständigungsverfahren zuzuordnen, ließe sich ein neuer Weg einschlagen: Die Überlegungen zur multinationalen Betriebsprüfung ließen sich als antizipiertes Verständigungsverfahren begreifen. Etwaige Grenzen, die der (reine) Informationsaustausch zieht, könnten durch diesen Ansatz überwunden werden. Freilich müsste dieser Weg rechtlich fundiert und ausgebaut werden.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen von Außenprüfung und Verständigungsverfahren gibt es aus Sicht der Unternehmen verschiedene Möglichkeiten. Um frühzeitig Planungssicherheit zu erhalten besteht die Möglichkeit von „Advanced Pricing Agreements“⁴⁶, die für zukünftige Sachverhalte die Anwendung einer bestimmten Verrechnungspreismethode festlegen und damit Doppelbesteuerungen verhindern sollen. Zum anderen ermöglichen DBA nach Art. 25 OECD-MA im Nachhinein Verständigungs- sowie Schiedsverfahren⁴⁷, wobei nur bei Letzteren ein Ein-

gungszwang besteht. Das effektuierte Instrument der multilateralen Prüfung könnte zukünftig eine zeitnahe und einvernehmliche Beurteilung *aktueller* Sachverhalte durch die beteiligten Finanzbehörden ermöglichen. Eine solche Prüfung kann natürlich in ein Verständigungsverfahren münden, wenn der gemeinsam festgestellte Sachverhalt hinsichtlich der Auswirkungen streitig ist und deswegen eine Verständigung notwendig wird.

3.4 Spezielle Rechtsgrundlage nach § 12 EUAHiG für die „gleichzeitige Prüfung“

Als neue Rechtsgrundlage für innergemeinschaftliche multilaterale Betriebsprüfungen außerhalb des Bereiches der harmonisierten indirekten Steuern⁴⁸ (vgl. § 1 Abs. 2 EUAHiG) dient § 12 EUAHiG⁴⁹ mit der amtlichen Überschrift „Gleichzeitige Prüfung“. Nach Abs. 1 kann das zentrale Verbindungsbüro – in Deutschland das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt, § 3 Abs. 2 EUAHiG) – mit einem oder mehreren Mitgliedstaaten vereinbaren, im jeweils eigenen Hoheitsgebiet eine gleichzeitige Prüfung einer oder mehrerer Personen von gemeinsamem oder auch ergänzendem Interesse durchzuführen. Den Vorschlag zu einer solchen Prüfung erhält das BZSt auf dem Dienstweg⁵⁰ von der mit der Sache befassten Finanzbehörde⁵¹, welche nach Abs. 2 Satz 1 die geeignete(n) Person(en) ausgewählt hat. Das Verbindungsbüro unterrichtet sodann die betroffenen Mitgliedstaaten, begründet die Auswahl und teilt den gewünschten Zeitraum für die Prüfung mit (§ 12 Abs. 2 Satz 2 EUAHiG). Schlägt ein anderer Mitgliedstaat dem BZSt eine gleichzeitige Prüfung vor, entscheidet nach Abs. 3 wiederum die Finanzbehörde, ob es an der Prüfung teilnehmen möchte. Das BZSt übernimmt bei der gleichzeitigen Prüfung demzufolge die Kommunikation mit den beteiligten Mitgliedstaaten und damit eher die Rolle eines Vermittlers. Allerdings benennt es nach Abs. 4 eine für die Beaufsichtigung und Koordination der Prüfung verantwortliche Person aus seinen eigenen Reihen. § 12 EUAHiG steht im Zusammenhang mit den vorgehenden Vorschriften zur Verwaltungszusammenarbeit. § 10 EUAHiG regelt die Anwesenheit von Bediensteten anderer Mitgliedstaaten im Inland, während § 11 EUAHiG spiegelbildlich den Einsatz deutscher Beamten im Ausland ermöglicht. Danach dürfen also auch inländische Betriebsprüfer bei ausländischen Prü-

38 VO (EG) Nr. 1798/2003.

39 ETS Nr. 127.

40 Die Ratifizierung wird derzeit vorbereitet (vgl. BT-Drs. 17/12996, S. 2).

41 Entsprechend zuvor die erste Fassung des OECD-MA aus dem Jahre 1963.

42 Näher *Bozza-Boden*, DStJG 36 (2013), S. 133, 136 ff.

43 Dazu *Seer*, (Fn. 10), S. 151, 155 ff.

44 *Lehner*, (Fn. 2), Art. 25 Rn. 359 m. w. N. sowie kritisch *Runge*, in: *Schaumburg/Piltz*, Betriebsprüfung internationaler Sachverhalte, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 10, 1998, S. 85 (Diskussionsbeitrag).

45 *Runge*, (Fn. 44), S. 85 f. (Diskussionsbeitrag).

46 Dazu BMF v. 5. 10. 2006, IV B 4 - S 1341 - 38/06, BStBl I 2006, 594, BeckVerw 079289.

47 Zu Ablauf und Einzelheiten aus Sicht der Finanzverwaltung zuletzt *K. Becker*, Internationale Zusammenarbeit – Konsultation und Verständigung, DStJG 36 (2013), S. 167, 169 ff., 179 ff.

48 Für den Bereich der harmonisierten indirekten Steuern gilt die EU-Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, VO (EU) 904/2010, deren Art. 29 f. eine § 12 EUAHiG ähnelnde „Gleichzeitige Prüfung“ normieren.

49 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderungen steuerlicher Vorschriften v. 26. 6. 2013, BGBl I 2013, 1809.

50 BMF v. 25. 5. 2012, IV B 6 - S 1320/07/10004006, BStBl I 2012, 599, BeckVerw 262110, Tz. 7.

51 § 3 Abs. 1 EUAHiG i. V. m. Art. 4 Abs. 1 der Amtshilferichtlinie ließe nach dem Wortlaut des Art. 12 RiLi, der wie § 3 und Art. 4 von „zuständiger Behörde“ spricht, auch den Schluss zu, dass das BMF als „Finanzbehörde“ in § 12 EUAHiG gemeint ist. Dagegen spricht indes auch die bisherige Handhabung (vgl. BMF v. 25. 5. 2012, IV B 6 - S 1320/07/10004006, BStBl I 2012, 599, BeckVerw 262110, Tz. 7).

fungen nach Absprache zwischen den beteiligten Verbindungsbüros zugegen sein und umgekehrt.

Die gleichzeitige Prüfung ist jedoch keine gemeinsame Prüfung, bei der Prüfer mit etwaigen eigenen Hoheitsrechten bzw. Ermittlungsbefugnissen im Ausland ausgestattet wären. Vielmehr bleibt es beim Leitgedanken des Informationsaustausches, was insbesondere § 1 sowie § 10 Abs. 1 EUAHiG und – für den Bereich der gleichzeitige Prüfung – die Gesetzesbegründung zu § 12 Abs. 5 EUAHiG⁵² verdeutlichen. Die bei der Prüfung gewonnenen Informationen werden nach Maßgabe der §§ 4 ff. EUAHiG durch das BZSt übermittelt.

4. Offene Rechtsfragen multinationaler Betriebsprüfung

4.1 Informations- und Anhörungspflichten des Steuerpflichtigen

Die erste offene Frage betrifft den Schutz des Steuerpflichtigen in Bezug auf seine Informations- und Anhörungsrechte. Da die gemeinsame Prüfung ein Fall der Amtshilfe ist, welche national ihre Rechtsgrundlage in § 117 AO findet (s. 3.1), ist der Beteiligte nach § 117 Abs. 4 Satz 2 AO anzuhören⁵³. Nur in Ausnahmefällen kann davon abgesehen werden. § 12 Abs. 5 EUAHiG bestimmt nunmehr darüber hinaus, dass von der Anhörung bis zur Bekanntgabe der Prüfungsanordnung auch dann abgesehen werden darf, wenn sonst der Prüfungserfolg gefährdet werden würde. Durch diese Sonderregelung soll im Regelfall vermieden werden, dass der „Findungsprozess“ der beteiligten Finanzbehörden, welcher Steuerpflichtige sich überhaupt für eine gleichzeitige Prüfung eignet, schon durch eine Anhörungs- bzw. Mitteilungspflicht gegenüber allen zur Auswahl stehenden Steuerpflichtigen behindert wird.

4.2 Hinreichender Steuerdatenschutz trotz Informationsaustausches über die Grenze?

Beim Informationsaustausch stellt sich daneben stets die Frage, ob ein hinreichender Steuerdatenschutz gewährleistet wird, wenn Informationen über die Grenze weitergegeben werden⁵⁴. Aus deutscher Sicht gilt das Steuergeheimnis nach § 30 AO, welches durch § 355 StGB strafbewährt ist. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO erlaubt jedoch die Offenbarung von Erkenntnissen, wenn dies gesetzlich vorgeschrieben ist. Dies gilt auch bei der Auskunftserteilung über die Grenze. Im Rahmen von § 117 AO, der die zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe ermöglicht, ist ohne Verletzung des Steuergeheimnisses ein Informationsaustausch zulässig. Dies gilt nur dann nicht, wenn die Einhaltung des Steuergeheimnisses im auskunftsersuchenden Staat in concreto nicht sichergestellt

ist⁵⁵. Soweit im jeweiligen DBA vorgesehen, steht das Steuergeheimnis nicht dem großen oder kleinen Auskunftsverkehr zwischen den beteiligten Staaten entgegen⁵⁶. Die aus dem Ausland erhaltenen Informationen werden wiederum durch § 30 AO geschützt⁵⁷. Auf internationaler Ebene normieren Art. 26 Abs. 2 und 3 OECD-MA sowie Art. 16 Abs. 1 und Art. 17 Abs. 4 der dem EUAHiG zugrunde liegenden EU-Amtshilferichtlinie⁵⁸ das Steuergeheimnis. Danach ist sowohl der ersuchende als auch der ersuchte Staat verpflichtet, Informationen geheim zu halten und insbesondere Geschäfts- und Berufsgeheimnisse zu wahren.

Rechtsschutz gegen die Informationsweitergabe kann im finanzgerichtlichen Verfahren gesucht werden⁵⁹. Möglich ist eine vorbeugende Unterlassungsklage gerichtet auf die Nichtweitergabe der Informationen und – wenn Informationen bereits ausgetauscht sind – die Feststellungsklage im Nachhinein. Wirkungsvoller ist es freilich, wenn der Steuerpflichtige im einstweiligen Rechtsschutz verhindern kann, dass Informationen weitergegeben werden. Dafür ist ein Antrag auf einstweilige Anordnung nach § 114 FGO die statthafte Rechtsschutzform. Das FG Köln⁶⁰ hat in einem Fall, in dem der Informationsschutz in einem anderen Staat seiner Ansicht nach nicht hinreichend gewährleistet war, im einstweiligen Rechtsschutzverfahren angeordnet, dass Informationen nicht weitergegeben werden durften⁶¹.

4.3 Koordinationsprobleme aufgrund unabgestimmter nationaler Verfahrensrechte

Trotz der aufgezeigten Rechtsgrundlagen verbleiben Hürden für die Koordination der multilateralen Prüfung. An erster Stelle stehen die nationalen materiellen Rechte bei der Unternehmensbesteuerung unkoordiniert nebeneinander. Aber auch die Verfahrensrechte sind nicht miteinander verklammert oder abgestimmt, woran auch die multilaterale Betriebsprüfung nichts ändert. Sie ist lediglich ein gemeinsames Verfahren, das nur in der Schnittmenge der nationalen Verfahrensrechte praktiziert werden kann. Letztlich muss aber die Betriebsprüfung des einzelnen Staates nach ihrem eigenen Recht verfahren. Für daraus erwachsene Koordinationsprobleme sind verschiedene Beispiele greifbar. So existieren – auch innerhalb von Europa – keine allgemeinen Regelungen über Prüfungssubjekte, Prüfungsgrundsätze und Ablauf wie Form des Prüfungsverfahrens. Ebenso wenig „harmonisiert“ ist der zeitliche Rahmen für die Prüfung, vor allem Verjährungsfristen und Ablaufhemmung divergieren. Aus deutscher Sicht abschreckend und international wenig anschlussfähig sind die hypertrophen deutschen Regelungen zur Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 Satz 3 AO, wonach bei einer Außenprüfung im Extremfall die Festsetzungsfrist erst vier Jahre nach

52 BT-Drs. 17/10000, S. 49.

53 BMF v. 25. 5. 2012, IV B 6 - S 1320/07/10004006, BStBl I 2012, 599, BeckVerw 262110, Tz. 3.1.

54 Dazu eingehend *Eilers*, Das Steuergeheimnis als Grenze des internationalen Auskunftsverkehrs, 1987, S. 94 ff.; *Oldiges*, Internationale Steuer-auskunft und der grundrechtliche Schutz von Informationen, in: Vogel (Hrsg.), Internationale Steuer-auskunft und deutsches Verfassungsrecht, 1987, S. 86.

55 *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Jan. 2012, § 30 AO, Rn. 106.

56 Dazu *Drüen*, (Fn. 55), § 30 AO, Rn. 107 m. w. N.

57 *Schwartz/Tippelhofer*, IStR 2011, 249, 254.

58 Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15. 2. 2011.

59 Hierzu *Bozza-Boden*, DStJG 36 (2013), S. 133, 164 f.

60 Wegen der Zentralzuständigkeit des BZSt besitzt es als örtlich zuständiges Gericht erstinstanzlich quasi die Deutungshoheit über die Amtshilfe.

61 FG Köln v. 20. 8. 2008, 2 V 1948/08, DStRE 2009, 238.

dem Schlussbericht abläuft, was europaweit sicherlich einzigartig ist. Diese strukturelle Zeitferne ist ein Beispiel dafür, warum Deutschland beim Steuervollzug den Anschluss an die internationale Entwicklung verpasst hat⁶². Gerade in den langen zeitlichen Korridoren für die Außenprüfung in Deutschland liegt ein Koordinierungsproblem, weil in vielen anderen Staaten die Steuer bereits endgültig verzährt ist und darum verfahrensrechtlich keine Handhabe mehr besteht. Zahlreiche Staaten bemühen sich mit Rückendeckung der OECD, Betriebsprüfungen deutlich schneller abzuschließen, mithin zeitnäher zu besteuern und früher für Rechtssicherheit zu sorgen⁶³. Dies übt zumindest mittelbar Druck auf die deutsche Prüfungspraxis aus und kann die Koordination der Prüfungszeiträume für multilaterale Prüfungen erheblich erschweren, wenn die deutsche Betriebsprüfung zeitlich tendenziell „hinterherhinkt“. Auch der Zeiteffekt ist in Deutschland vor allem aufgrund der hohen Zinsen (6 % p. a. nach §§ 233a, 238 AO) und deren Nichtabzugsfähigkeit besonders gravierend. Das inadäquate Verfahrensrecht führt bereits auf nationaler Ebene zu Akzeptanzlücken und erheblichen Problemen, die sich noch intensivieren, wenn ausländische Finanzverwaltungen involviert sind. Auch für die Korrektur von Steuerbescheiden nach bi- oder multilateralen Maßnahmen ergeben sich Probleme. Für DBA-Verständigungs- und Schiedsverfahren i. S. von Art. 25 OECD-MA gibt es die Korrekturmöglichkeit des § 175a AO⁶⁴. Für die multilaterale Prüfung als neue Form der Außenprüfung fehlt (noch) eine zugeschnittene Norm. Insgesamt bedarf es eines gemeinsamen rechtlichen Rahmens⁶⁵, um die Kooperation auszubauen. Langfristig wird das Zollrecht mit seinem im einheitlichen europäischen Zollkodex harmonisierten Verfahrensrecht ein Leit- und Vorbild für eine Harmonisierung der Verfahrensgrundzüge sein⁶⁶. Die langwierige Diskussion über die gemeinsame Körperschaftsbemessungsgrundlage in Europa⁶⁷ belegt, dass selbst Harmonisierungen des materiellen Rechts ohne eine gleichzeitige (Mindest-)Harmonisierung des Verfahrensrechts wenig Sinn machen⁶⁸.

Neben diesen „harten“ rechtlichen gibt es weitere „weiche“ Faktoren, die eine multilaterale Betriebsprüfung erschweren können. Teilweise sind recht profane Dinge eine Herausforderung für die Effektivität eines Verfahrens. Koordinationschwierigkeiten können sich durchaus aus unterschiedlichen Anreizsystemen für Betriebsprüfer ergeben. So dient in manchen Staaten das Mehrergebnis nach einer Betriebsprüfung als Grundlage für die Vergütung des Prüfers⁶⁹.

62 Deutlich bereits der Untertitel von *Spengel/Ortmann-Babel/Matenaer*, Ubg 2012, 466, 471 f., 475: „Hat Deutschland den Anschluss an die internationale Entwicklung verpasst?“

63 Dazu und zum Folgenden bereits *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469, 2011, S. 20 ff. m. w. N.

64 Zu Anwendungsproblemen *Seer*, Ubg 2009, 673, 674.

65 Ebenso („legal framework“) *van der Hel-van Dijk*, Bulletin for International Taxation 2011, S. 161, 165.

66 Zur allgemeinen Diskussion zur Kodifikation eines unionsrechtlichen Verfahrensrechts zuletzt *Guckelberger*, NVwZ 2013, 601, 604 ff.

67 „Common Consolidated Corporate Tax Base“ (CCCTB).

68 Dazu *Drüen*, Tax Audits of Multinational Enterprises – Challenges and Chances in the Era of a Common Consolidated Corporate Tax Base, in: *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Common Consolidated Corporate Tax Base, 2008, S. 1029, 1043 ff.

Das moderne deutsche Beamtenrecht ermöglicht grundsätzlich Leistungsprämien (vgl. § 42a BBesG), allerdings scheidet in Deutschland wegen der Gebote der Gesetz- und Gleichmäßigkeit eine Orientierung am Mehrergebnis nicht nur für die Prüfungsauswahl⁷⁰, sondern auch für die Prüfervergütung aus. Divergierende Anreizsysteme erschweren aber eine multinationale Kooperation. Neben allen rechtlichen sind darum auch Unterschiede in der Verwaltungskultur zu überwinden.

4.4 Multinationale Betriebsprüfung mit Drittstaaten?

Angesichts der vorgestellten, neuen Rechtsgrundlagen in Europa stellt sich die Frage nach der Perspektive von multilateralen Prüfungen mit Beteiligung von Drittstaaten außerhalb der EU. Rechtlich erscheint dies grundsätzlich zulässig, soweit es sich um einen DBA-Staat mit einer Auskunfts-klausel entsprechend Art. 26 OECD-MA handelt. Die rechtliche Zulässigkeit ist das eine, die faktische Umsetzung indes eine andere Frage. So erschweren vor allem Unterschiede im (Verfahrens-)Recht aber auch rein praktische Probleme, wie z. B. Sprachbarrieren⁷¹, die Abstimmung und Kommunikation zwischen den Staaten regelmäßig in einem noch höheren Maße als auf europäischer Ebene (dazu 4.3). Faktisch wird die multilaterale Betriebsprüfung mit Drittstaaten wohl eher erst in fernerer Zukunft zum Alltagsgeschäft werden. Die Erfahrungen, die die Finanzbehörden mit der multilateralen Prüfung im europäischen Raum sammeln, werden langfristig aber sicherlich über die europäischen Grenzen hinweg Modellcharakter haben.

4.5 Koordination des Rechtsschutzes?

Schließlich erscheint eine Koordination des Rechtsschutzes erwägenswert. Da die nationalen Prüfungsverfahren bei der multilateralen Betriebsprüfung nebeneinander stehen, besteht auch die Kontrollzuständigkeit der nationalen (Finanz-)Gerichte fort. Selbst wenn der Sachverhalt einvernehmlich festgelegt wird, ist der Rechtsschutz im jeweiligen Land zu suchen. Es gibt kein gemeinsames Gericht, das die nationalen Rechtsschutzverfahren zusammenführt oder zumindest miteinander verschränkt. Daraus resultiert weiterhin die Gefahr widerstreitender gerichtlicher Entscheidungen. Um diese auszuräumen, müsste ein besonderer Spruchkörper beauftragt oder geschaffen werden, der Konflikte und Doppelbesteuerungsfragen bei multinationalen Prüfungen „letztinstanzlich“ entscheidet. Diese Vision⁷² stößt freilich an gerichtsverfassungsrechtliche Grenzen und auf judikative Beharrungskräfte in den einzelnen Staaten. Solange es aber keinen koordinierten Rechtsschutz gibt, kann sich nach einer multilateralen Betriebsprüfung ggf. trotz langer Verfahrensdauer mangels rechtlicher Koordination letztlich doch eine Doppel- oder gar Mehrfachbesteuerung ergeben.

69 *Spengel/Ortmann-Babel/Matenaer*, Ubg 2012, 466, 475.

70 *Seer*, (Fn. 14), Vor § 193 AO, Tz. 21.

71 Zur Simultanprüfung *Roth*, (Fn. 15), S. 51, 72.

72 Zur seit geraumer Zeit diskutierten Einrichtung eines „Weltsteuergerichts“ vgl. *Lehner*, (Fn. 2), Art. 25 Rn. 360, m. w. N.

5. Ausblick

Die multilaterale Betriebsprüfung als neue Form der Kooperation der Finanzverwaltungen verdeutlicht die Missstände im deutschen Recht der Außenprüfung und offenbart Weiterentwicklungsoptionen⁷³. Multinationale Unternehmen mit deutschen Konzerngesellschaften bemängeln zu Recht die Rechts- und Planungsunsicherheit aufgrund der langen Dauer der Prüfungsprozesse. Dabei führen Betriebsprüfungen häufig zu hohen Steuernachzahlungen⁷⁴. Die derzeitigen Instrumente zur Schaffung von Anreizen für eine zeitnahe Prüfung nach § 4a BpO reichen nicht aus, um die Anschlussfähigkeit des deutschen Verfahrensrechts bei der Außenprüfung zu gewährleisten. Es besteht vielmehr gesetzgeberischer Verbesserungsbedarf⁷⁵. Neben der Anpassung der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO sollte der Zeiteffekt flankierend durch eine marktgerechte und paritätische Verzinsung neutralisiert werden⁷⁶. Der Druck auf eine zeitnahe Betriebsprüfung wird dadurch steigen, dass gleichzeitige multilaterale Prüfungen nicht koordiniert abgeschlossen werden können, sofern ausländische Betriebsprüfungen tendenziell „zeitnäher“ als deutsche abgeschlossen werden (s. 4.3). Der Zeitfaktor betrifft zu förderst die Frage der Organisation der deutschen Finanzbehörden. Die multinationale Außenprüfung könnte dabei ein (neuerlicher) Impuls für eine bundeseinheitliche Konzernbetriebsprüfung sein. Bislang geht der Weg der grenzüberschreitenden Prüfung mühsam von der Landesebene über das BZSt hin und zurück. Vorschläge, grenzüberschreitend tätige Konzerne bundeseinheitlich zu prüfen⁷⁷, stoßen freilich nicht überall auf Zustimmung⁷⁸. In der jüngsten Föderalismuskommission sind verwaltungsstarke Länder einer solchen zentralen Konzernbetriebsprüfung durch den Bund entgegengetreten, weil eine eigene Finanzverwaltung Teil der Kernaufgaben der Länder sei und das sorgfältig austarierte Gleichgewicht zwischen Bund und Ländern durch Verschiebungen gestört werde⁷⁹. Ob die Finanzverwaltung durch die Länder verfassungsverbürgtes Element der „Freistaatlichkeit“ oder „Eigenstaatlichkeit“⁸⁰ ist, mag ebenso dahinstehen wie die Sorge, stärkere Befugnisse des Bundes würden „die föderale Grundordnung ins Wanken bringen“⁸¹. Ohnehin werden in

der Verwaltungsrealität Prüfungen multinationaler Unternehmen mit dem Bund koordiniert. Es scheint trotz befürchteter „Reibungsverluste“ nicht ausgeschlossen, speziell diese länderübergreifenden Prüfungen von global tätigen Konzernen von vornherein „aus einer Hand“ durchzuführen. Durch die konzentrierte Zuständigkeit des Bundes für große Prüfungsfälle mit Auslandsbezug könnten die Kompetenzen der Finanzverwaltung gebündelt und Hierarchien abgebaut werden. Dabei geht es mir nicht um eine zentralisierte Gesamtverwaltung für den Steuervollzug⁸². Wenn aber aufgrund vitalisierter Instrumente wie der multinationalen Betriebsprüfung über neue Formen der Verwaltungskooperation nachgedacht werden muss, so sollte dies ein Impuls sein, sich erneut mit Organisationsfragen im föderalen Steuerstaat auseinanderzusetzen. Die Stärke des Föderalismus liegt gerade darin, in der Entwicklungsphase neuer Instrumente – wie auch der multilateralen Betriebsprüfung – Ideenvielfalt und Pioniergeist für Verfahrenslösungen entwickeln zu können, ohne dass der Bund vorweg eine Zentrallösung anbietet, die sich im Nachhinein ggf. als fehlerhaft oder nicht praxistauglich erweisen mag. Der föderale Innovationswettbewerb hat viele Vorzüge⁸³. Allerdings müssen zur Gewähr föderaler Vollzugsgleichheit nach der Erprobung die besten Verfahrenslösungen abgeschöpft und konsolidiert werden, um sie sodann bundeseinheitlich zu praktizieren.

National wie international entwickelt sich der Steuervollzug mehr und mehr zu einem nicht zu unterschätzenden Wettbewerbsfaktor⁸⁴. Die Zukunft der multilateralen Betriebsprüfung wird zu einem wichtigen Prüfstein, ob Deutschland für diesen Wettbewerb auch international gewappnet ist. Die aufgeworfenen Herausforderungen beim internationalen Steuervollzug und der Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandortes Deutschland verdeutlichen den Auftrag der Steuerpolitik, die entsprechenden verfahrensrechtlichen Vorschriften zu überdenken und zukunfts fest auszugestalten. Gerade in den Bereichen Prüfungszeitraum, -grundsätze und -ziele muss der nationale gesetzliche Rahmen überdacht werden. Das deutsche Breitbandinstrument der Außenprüfung nach den §§ 193 ff. AO genügt im Großen und Ganzen den Erfordernissen national tätiger kleiner und mittlerer Unternehmen⁸⁵, für grenzüberschreitend operierende multinationale Unternehmen bedarf es aber flexiblerer Lösungen, um die Anschlussfähigkeit des deutschen Verfahrensrechts an internationale Bedürfnisse herzustellen.

73 Ebenso Spengel/Ortmann-Babel/Matenaer, Ubg 2012, 466, 474 f.

74 Zu einer Studie über Erfahrungen mit der deutschen Betriebsprüfungspraxis Eismayr/Schnell, IWB 2010, 907.

75 Zuletzt Drüen, Auf dem Weg zur zeitnahen Außenprüfung, BB 2013, 56, Fallstudien – Unternehmenssteuerrecht, m. w. N.

76 Jüngst Seer/Klemke, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis, IFSt-Schrift 490, 2013, S. 110 ff.

77 Drüen, StuW 2007, 112, 118 ff.

78 Allgemein kritisch zu einer Bundessteuerverwaltung Schmitt, in: Steuerverwaltung, in: Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Bd. II, 2013, § 161 Rn. 9 ff. m. w. N.

79 So Positionspapier von Nordrhein-Westfalen und Bayern v. 17. 6. 2008, Kommission von Bundestag und Bundesrat zur Modernisierung der Bund-Länder-Finanzbeziehung, Kommissionsdrucks. 121, S. 2 f.

80 Dafür Schmitt, in: Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 161 Rn. 11.

81 Wörtlich Positionspapier von Nordrhein-Westfalen und Bayern v. 17. 6. 2008, ebda., S. 3.

82 Für eine Bundessteuerverwaltung indes Hey, Finanzautonomie und Finanzverflechtung in gestuften Rechtsordnungen, VVDStRL 66 (2007), S. 277, 314 f.; positiv auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, S. 1411.

83 Insoweit übereinstimmend Schmitt, (Fn. 80), Bd. II, 2013, § 161 Rn. 10.

84 Drüen, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung, IFSt-Schrift Nr. 469, 2011, S. 20.

85 Zu punktueller Kritik am Recht der Außenprüfung und seiner Anwendung näher Drüen, Neue Entwicklungen im Recht der steuerlichen Außenprüfung, in: Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein, Steueranwalt 2012/2013, 2013, S. 17, 20 ff.

Praxiserfahrungen zu Joint Audits

Von Dr. Thomas Eisgruber, München*

Mein Vortrag handelt davon, was wir im Bereich der multilateralen Betriebsprüfung versuchen, was wir machen, was haben wir für Probleme und wie wir sie lösen können. Beginnen will ich mit der aktuellen Situation. Was haben wir für Probleme, wenn wir grenzüberschreitend Informationen gewinnen wollen?

1. Problem der grenzüberschreitenden Informationsgewinnung

1.1 Die aktuelle Situation aus Sicht der Betriebsprüfers

Für den Prüfer, der gewohnt ist, dass er sehr weite Rechte bei der Sachverhaltsermittlung hat, ist ein Auslandssachverhalt auf der falschen Seite der Grenze. Er hat hier keine Hoheitsrechte, darf nicht mehr wie gewohnt befragen und auch sonst nicht einfach so ermitteln.

Er hat keine Veranlagungsdaten, keine Unterlagen, keine Akten. Er weiß nicht, ob da ein Steuerbescheid ist oder ob die Person steuerlich überhaupt erfasst ist. Da ist auch kein Kollege, den man mal anrufen kann. Man kennt nicht einmal die zuständige Behörde. Er hat kein reales Wissen über das ausländische Recht. Vielleicht weiß er noch ungefähr, wie manche Rechtsform behandelt wird, aber letztlich sind da keinerlei Vorstellungen, was der ausländische Fiskus wirklich macht.

Vielleicht ist diese ungefähre Vorstellung sogar das noch größere Problem, weil wir denken, so wie es bei uns ist, so muss es eigentlich überall sein, es geht nicht gar anders. Und wenn man dann feststellt, im anderen Rechtskreis wird das anders gehandhabt, ist die erste Reaktion: „Das kann nicht funktionieren.“

Beispiel:

Ein im deutschen Steuerrecht sozialisierter Rechtsanwender erfährt, dass Italien Personengesellschaften transparent besteuert. Mit dieser Information geht er davon aus, dass er nun – cum grano salis – die italienischen Rechtsfolgen für Personalgesellschaften einschätzen kann. Erfährt er aber, dass die Veräußerung eines Anteils an einer italienischen Personengesellschaft wie die Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft behandelt wird, ist die erste Reaktion: Das geht ja gar nicht! Aber Italien macht das so. Und das deutsche Vorwissen schadet beim Verständnis mehr, als es nutzt.

1.2 Der internationale Auskunftsaustausch

Bei der Ermittlung grenzüberschreitender Sachverhalte wird oft auf den internationalen Auskunftsaustausch verwiesen, der stetig anwächst. Laut Statistik werden im sechsstelligen Bereich automatisch Informationen ausgetauscht. Aber es wird auch jemand benötigt, der diese Informationen verwertet. Diese Verwertung kann nicht automatisiert werden. Eine Menge dieser Daten läuft damit ins Leere.

Für die Betriebsprüfung ist das eigentliche Problem des internationalen Auskunftsaustausches, dass sich dieser auf eine Einzelfrage richtet. Das ist völlig untypisch für die Betriebsprüfung, die versucht, Sachverhalte im Gesamten zu ermitteln. Typisch ist, dass die Beantwortung einer Frage sofort zu einer Folgefrage führt.

Wenn beim Auskunftsaustausch die Antwort auch nur sechs Wochen dauert, ist das für eine Sachverhaltsermittlung untauglich. Hinzu kommt, dass die Frage immer aus einer „Binnensicht“ gestellt wird. Der deutsche Finanzbeamte unterstellt unterbewusst, dass ein italienisches Finanzamt wie ein deutsches Finanzamt organisiert ist, in dem lediglich italienisch gesprochen wird. Die Unterschiede sind aber dramatisch anders. Eine bayerische Veranlagungsstelle ist ein Büro, in dem alle Akten der Steuerpflichtigen aufbewahrt sind. Die vergleichbare Stelle in Italien hat keinen fest zugeordneten Steuernummernkreis und arbeitet fast aktenlos. Die Daten der Steuerpflichtigen sind zwar alle erfasst, aber nur ausgewählte Personen werden überprüft. Die typische Frage, ob ein bestimmtes Unternehmen in Italien steuerlich erfasst ist, versteht man in Italien nicht, weil je nach Verständnis entweder alle erfasst sind oder niemand. Eine Verständnisrückfrage ist im Auskunftsaustausch aber nicht vorgesehen.

Das Ergebnis der Sachverhaltsermittlung ist derzeit in jedem Fall ein reines Binnenergebnis, das nicht mit der ausländischen Administration abgestimmt ist. Die Betriebsprüfung verursacht damit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten Doppelbesteuerungseffekte, mit der Folge, dass die Unternehmen Verständigungsverfahren einleiten. Diese Verfahren erfordern umfangreiche Nacharbeit für die Betriebsprüfung, da der üblicherweise komplexe Sachverhalt für das Bundeszentralamt für Steuern aufbereitet werden muss. Bei der Ergebnisfindung ist der Prüfer selbst aber nicht beteiligt. Meist vergeht sehr viel Zeit bis eine Rückmeldung über das Ergebnis des Verständigungsverfahrens beim Prüfer landet, das oft nur aus einer Zahl besteht. Die komplexen Überlegungen der Sachverhaltsfeststellung spiegeln sich dabei oft nicht wider. Für die künftige Behandlung des Sachverhalts lassen sich nur selten Schlüsse ziehen. Für die Folgeprüfung ist das Problem weiter ungelöst.

Damit ist beschrieben, wie wichtig eine intensive grenzüberschreitende Zusammenarbeit bei der Sachverhaltsermittlung wäre. Dies führt zu der Frage, wie sich das dafür geeignete Instrument einer multi-, oder im ersten Schritt zumindest, bilateralen Betriebsprüfung derzeit entwickelt.

1.3 „Ein paar Zahlen“

Um dies richtig einschätzen zu können, sei vorausgeschickt, dass in Bayern im Jahr 2012 knapp 30 000 Betriebsprüfungen durchgeführt wurden. Eine genaue Zahl über multilaterale Betriebsprüfungen liegt mir zwar nicht vor, aber vor zwei Jahren wurde auf einem Seminar in Madrid, an dem ich teilnahm, mitgeteilt, dass damals – EU-weit und seit 2001 – noch keine 100 multilateralen Prüfungen durchgeführt wurden, und die überwiegend nur im Bereich der Um-

* Dr. Thomas Eisgruber ist Referatsleiter im bayerischen Staatsministerium der Finanzen.

satzsteuer. Außerhalb der Umsatzsteuer waren es keine zehn, also im Schnitt nicht mal eine einzige pro Jahr.

Bei einem so geringen Ausmaß drängt sich die Vermutung auf, dass sich die Prüfung in diesem Bereich vielleicht „nicht rentiert“. Dazu ein paar Zahlen im Vergleich. Der durchschnittliche Betriebsprüfer in Deutschland erzielte 2012 ein Mehrergebnis von ca. 1,4 Mio. € im Jahr. In Bayern war das mit 2,7 Mio. € knapp doppelt soviel. In Bayern gibt es eine Fachprüfungsgruppe für Auslandssachverhalte. Die Zahl für 2012 konnte ich nicht genau verifizieren, aber im Vorjahr waren es deutlich über 10 Mio. € im Jahr und 2012 erzielte die Fachprüfungsgruppe das beste Mehrergebnis aller Zeiten – die Leistung ist also sicher nicht kleiner geworden.

Das Problem der multilateralen Prüfungen muss also dringend angegangen werden, trotz aller Schwierigkeiten.

1.4 Die derzeitigen Problembereiche

Und Schwierigkeiten bestehen mehr als genug. Das beginnt schon damit, dass es dafür einen langen Dienstweg gibt, vom Finanzamt über das Landesamt für Steuern, dem Ministerium zum Bundeszentralamt über die Grenze und dann entsprechend weiter im anderen Staat.

Es besteht – wie bereits gezeigt – wenig Verwaltungsübung. Es stellt sich schon die Frage, wer dem Prüfer darüber Auskunft gibt, ob der Betrieb im anderen Land auch geprüft werden soll. Hinzu kommt die unsichere Rechtslage, die *Prof. Drüen* in Hinblick auf die verfahrensrechtliche Situation ausführlich dargestellt hat. Zwischen den Rechtssystemen der betroffenen Staaten bestehen eine ganze Menge Inkompatibilitäten. Nationales Recht geht oft nicht konform mit den nationalen Regelungen des anderen Staats. Oft sind die Doppelbesteuerungsabkommen sehr alt und dürfen nach Auffassung des BFH nicht dynamisch ausgelegt werden.

Auch die Prüfungsabläufe, die in anderen Staaten ganz anders sein können, sind nur schwer zu koordinieren. Das beginnt mit der Zeitnähe der Betriebsprüfung, die sicher im Inland noch deutlich verbessert werden kann. Aber es gibt auch ganz andere Konstellationen, die schwer koordinierbar sind. So prüft beispielsweise Norwegen nicht veranlagungszeitbezogen, sondern einen Sachverhaltskomplex, zum Beispiel ein Projekt des Unternehmens zeitraumübergreifend.

Und rein praktisch nicht zu vergessen ist, dass im Verhältnis zur nationalen Prüfung deutlich höhere Kosten entstehen.

2. Die laufenden (Pilot-)Projekte der bayerischen Finanzverwaltung

So viele Probleme führen zu der Frage, wo man überhaupt anfangen soll. Die Antwort darauf lautet, dass man erstmal darüber redet. So haben wir in Bayern einige konkrete Projekte der Zusammenarbeit begonnen.

So gibt es ein Projekt zwischen Bayern und der Region Venetien. Vor knapp einem Jahr wurde ein Letter of Intent für eine intensive Zusammenarbeit im Bereich der Joint Audits geschlossen und eine Arbeitsgruppe installiert, die ihre kick-off-Veranstaltung im April in Rom hatte.

Der Bund hat Bayern eingeladen, gemeinsam mit Nordrhein-Westfalen, ein Projekt mit den Niederlanden zu machen. Das ist deshalb interessant, weil außereuropäische Konzerne üblicherweise sich über eine niederländische BV in Europa etablieren und von dort aus dann deutsche Unternehmen halten. Hier sind schon erste Betriebe ausgewählt, die in Bälde geprüft werden.

Mit Tschechien gibt es schon seit einiger Zeit grenznah abgestimmte Prüfungen. Darauf aufbauend soll nun eine Zusammenarbeit eingerichtet werden, die dem Modell „Venedig“ entspricht. Und natürlich gibt es schon seit Langem eine Zusammenarbeit mit Österreich.

3. Die Schwierigkeiten im Detail

Im Detail zeigt sich bei all diesen Projekten eine Fülle von Schwierigkeiten. Das beginnt schon damit, dass sehr viele Behörden einzubinden sind. Auch hier gibt es keine Übung oder Praxis, also jeder betroffene Beamte prüft, ob er dafür überhaupt zuständig ist.

3.1 Unterschiedliche „Prüfungskultur“

Einen weiteren Problembereich möchte ich mit dem Begriff „Prüfungskultur“ beschreiben. Die ist in den einzelnen Staaten oft sehr verschieden, beispielsweise beim Prüfungszeitraum. Die Italiener prüfen immer nur ein Jahr, Deutschland in der Regel drei. Letzteres hat sich als hoch effizient erwiesen, aber lässt sich möglicherweise nicht halten, wenn man mit einem anderen Land zusammenarbeiten will.

Auch die Prüfungsdauer (und damit die Prüfungstiefe) kann sehr unterschiedlich sein. Durch die weiten Verjährungsregeln ist eine lange Prüfungsdauer in Deutschland nichts Ungewöhnliches. Bei Konzernen sind Prüfer oft ständig im Betrieb. In Italien gibt das Gesetz vor, dass die Prüfung grundsätzlich nur 30 Tage vor Ort sein darf, in Ausnahmefällen 60 Tage.

Und oft scheitert eine gemeinsame Prüfung daran, dass im anderen Staat bereits Verjährung eingetreten ist. Hier wird Deutschland weiter an der zeitnahen Betriebsprüfung arbeiten müssen. Aber es wird sich zeigen, wenn man auf Dauer zusammenarbeiten will, dann müssen sich beide Staaten verändern, aufeinander zugehen und möglicherweise an der ein oder anderen Stelle in ihr Verfahrensrecht eingreifen.

3.2 Unterschiedliches Prüfungsumfeld

Auch sehr interessant ist die Compliance-Tiefe. Die Niederlande und Italien sind in dieser Frage quasi Gegenpole. In den Niederlanden strebt man ein „horizontal monitoring“ – quasi gleiche Augenhöhe von Prüfer und Firma – an, in Italien bedarf es nicht einmal einer Prüfungsanordnung. Das schlägt bis auf die Beraterschaft durch. Während sich Deutschland immer stärker eine Zusammenarbeit zwischen Beraterschaft und Verwaltung entwickelt, erlebt man in Italien bei Einzelfällen eine sehr auf Gegensätzlichkeit geprägte Steuerberatung. Ein grenzüberschreitender Kompromiss ist dann oft schwer.

In Deutschland herrscht immer noch ein Vollveranlagungssystem. Dem gegenüber findet sich in Österreich oder in Italien eine weitgehende Selbstveranlagung.

Ganz von besonderer Bedeutung ist auch der Aufbau der Verwaltung. Wir treffen da immer auf unterschiedliche Bereiche. Natürlich haben wir nirgends das föderale System wie in Deutschland. Wir haben meistens ein dreistufiges System. Wir haben Länder, in denen die Verwaltung vollkommen getrennt ist von den Ministerien. Dann haben wir auch immer wieder Veränderungen im Verwaltungsaufbau. Mit Tschechien hatte Bayern eine Zusammenarbeit auf Ebene der Mittelbehörden, die Tschechien gerade erst abgeschafft hat. Alle bisherigen Ansprechpartner waren plötzlich weg und hatten andere Aufgaben.

3.3 Das Sprachproblem

Ein Hauptproblem der internationalen Zusammenarbeit ist die Sprache. Natürlich ist auch für das Steuerrecht Englisch die erste Wahl für Besprechungen. Das funktioniert aber nicht, wenn Belege oder Verträge zu prüfen sind. Der Beleg spricht nicht englisch.

Ein anderer Punkt ist die Übersetzung. Übersetzungen können komplett sinnlos sein. In einem Fall ging es um eine Verschmelzung über die Grenze. Zunächst haben wir das Wort „Verschmelzung“ ins italienische übersetzt und den italienischen Begriff mit „Verschmelzung“ rückübersetzt.

Wird im deutschen Steuerrecht das Wort „Verschmelzung“ verwendet, ordnet man dies sofort dem ganzen Bereich der Umwandlungssteuergesetze zu. Man weiß, was mit gewerbsteuerlichen Verlustvorträgen passiert, ob Grunderwerbsteuer entsteht, inwieweit eine Rechtsnachfolge entsteht und viele andere Besonderheiten. Wird der italienische Begriff ins Deutsche übersetzt, unterstellt man identische Rechtsfolgen im anderen Staat. Das ist nicht richtig. Das italienische Recht kennt zwar so etwas wie eine Verschmelzung (in Großbritannien gibt es nicht mal das), nur ordnet es komplett andere Rechtsfolgen an. Es gibt deshalb überhaupt keinen Sinn, dieses Wort ins Deutsche zu übersetzen, es führt nämlich in die Irre. Es ist viel sinnvoller, diesen Begriff so zu lassen, wie er ist, weil man dann auch die italienischen Rechtsfolgen assoziiert, um die es geht.

3.4 Probleme bei der Betriebsauswahl

Bei der Umsetzung der Projekte stellt man für die Betriebsauswahl fest, dass es keine grenzüberschreitenden Daten gibt. Wir haben in keiner Datenbank gespeichert, ob irgendein Betrieb in einem bestimmten Land Tochterfirmen hat oder Betriebsstätten oder sonst was. Wir haben auch nicht gespeichert, ob irgendwelche Firmen zu ausländischen Müttern gehören. Unsere Kenntnisse kommen überwiegend aus geprüften Einzelfällen. Den anderen Staaten geht es im Übrigen nicht anders.

4. Offene Rechtsfragen

Dann existiert bilateral kein gleiches Rechtsumfeld. Wir haben die EU-Amtshilfegesetze, die § 193 ff. AO und die

OECD Guidelines. Zwar ist die EU-Amtshilfe inzwischen deutsches Gesetz geworden, aber zentrale Vorschrift bleibt weiter § 193 AO. Natürlich können die Staaten vereinbaren, die OECD Guidelines anzuwenden, aber die Guidelines sind kein Gesetz, sondern nur unverbindlich und können nur angewandt werden, sofern dies den §§ 193 ff. AO oder dem EU-Amtshilfegesetz entspricht, bzw. dem Verfahrensrecht des anderen Staates.

4.1 Einheitliches Prüfungsergebnis

Ungeklärt ist auch, ob ein Joint Audit ein einheitliches Prüfungsergebnis zur Folge haben muss. Ein solches wäre sicher wünschenswert, aber was ist, wenn man sich nicht einigt? In welchem Verhältnis stehen international gemeinsam geprüfte Sachverhalte zu rein inländischen Streitpunkten. Gibt es so etwas wie einen gemeinsamen Prüfungsbericht? Man hat das Gefühl, das müsste es schon irgendwie geben, aber es ist wohl kein Prüfungsbericht im Sinne der AO. Und es bleibt auch die Frage nach dem Steuergeheimnis. Was darf weitergegeben werden und was nicht?

4.2 Mögliche Interessenskonflikte

In dem Dreier-Verhältnis „inländische Administration – ausländische Administration – geprüftes Unternehmen“ können sehr unterschiedliche Interessenskonflikte entstehen.

- Was aber passiert, wenn zwar die beiden Administrationen gewinnen, das Unternehmen aber verliert?
- Wie kann es sich wehren?
- Muss es zweimal den Rechtszug bis oben hin verfolgen?
- Welche Rolle spielt der EuGH?

Mit den Joint Audits gäbe es zunächst im Bereich der Administration eine Moderne, die auf der Ebene der Rechtsprechung wieder ins Mittelalter zurückfällt, auf der nur Binnenrecht gilt. Das kann auf Dauer nicht funktionieren.

5. Die Hoffnungen

Aber Joint Audits bergen nicht nur Schwierigkeiten und Probleme, sondern geben auch vielfach Anlass zu Hoffnungen.

- Es hat sich gezeigt, dass die Geschwindigkeit der Sachverhaltsermittlung dramatisch höher ist als in jedem anderen Auskunftsverfahren.
- Dass Prüfer miteinander sprechen können, Fragen stellen nicht nur nach Unterlagen, sondern auch zur Rechtslage im anderen Staat, und zwar für den spezifischen Fall, verändert das Spiel total. Es entsteht so etwas wie ein dreidimensionales Verständnis des Sachverhaltes. Man versteht den Gesamtkomplex, muss nichts mehr vermuten oder spekulieren.
- Für die Unternehmen bedeutet das, dass es viel schneller Rechtssicherheit gibt. Es braucht eben meist kein Verständigungsverfahren mehr, wenn der Sachverhalt geklärt ist.
- Zudem entsteht Klarheit, was in den Folgejahren anzusetzen ist. Die Rechtsklarheit leidet gerade in diesem Bereich nicht mehr an einem „Verständigungskompromiss“.

6. Der bayerische Ansatz: Das internationale Steuerzentrum

Um Joint Audits voran zu bringen, muss an allererster Stelle das Kommunikationsproblem gelöst werden. Die Rechtsprobleme werden immer nur Stück für Stück angegangen werden können. Um mit der Lösung anzufangen, wird Bayern alle Aktivitäten, alle Kontakte, alle Kenntnisse an eine Stelle zusammenfassen und zumindest innerhalb Bayerns für grenzüberschreitende Prüfungen technisch das Hierarchiesystem auflösen.

Dazu entsteht ein internationales Steuerzentrum in München¹, das alle Projekte aufnimmt, alle Prüfungen koordiniert und unterstützt, Ergebnisse zusammenfasst, ein Forum für Diskussionen der auftretenden Probleme bieten wird und die Erkenntnisse an alle interessierten Kreise weiter gibt. Die Joint Audits sollen konsequent fortentwickelt und verbessert werden.

Für unsere bisherigen Aktivitäten, wächst das Interesse ständig. Es kommen immer mehr Länder hinzu, die an einer solchen Zusammenarbeit interessiert sind.

Wo immer wieder ein neues Land hinzukommt, wo auch immer sich ein Kontakt ergibt und alle sagen, wir haben genau dasselbe Problem, eben nur auf der anderen Seite, wollen wir zusammenarbeiten und weiterkommen. Mein persönlicher Eindruck ist, dass die Kollegen aus den anderen Ländern der Auffassung sind, dass Deutschland die Betriebsprüfung nicht so schlecht angeht und das Ergebnis innerhalb Europas nicht ganz hinten anzusiedeln ist. Und aus bayerischer Sicht existiert ein Gefühl, dass wir in Deutschland auch nicht ganz hinten sind.

¹ Das Internationale Steuerzentrum ist von dem Bayerischen Staatsminister der Finanzen, Dr. Markus Söder, am 22. 7. 2013 gegründet worden. Es befindet sich derzeit noch im Aufbau. Genauere Informationen werden in Kürze unter www.istz.bayern.de abrufbar sein.