



# HERZLICH WILLKOMMEN

## 21. taxcellence club

**Rechts- und Planungssicherheit im internationalen Steuerrecht**

**– Streitvermeidung und Streitbeilegung aus nationaler und internationaler Perspektive –**

Düsseldorf, 10. Dezember 2024

# Agenda

- 1 \_\_\_\_\_
- 2 \_\_\_\_\_
- 3 \_\_\_\_\_
- 4 \_\_\_\_\_
- 5 \_\_\_\_\_
- 6 \_\_\_\_\_

## Rechts- und Planungssicherheit im internationalen Steuerrecht: Streitvermeidung und Streitbeilegung aus nationaler und internationaler Perspektive

1. Überblick über nationale und internationale Streitbeilegungs- und Streitvermeidungsinstrumente
2. Nationale Streitvermeidungsverfahren, insb. Rechtsbehelfsverfahren
3. Statistiken über internationale Streitbeilegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023
4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland
5. Internationale Streitvermeidungsverfahren, insb. § 89a AO
6. Koordinierte Außenprüfungen / Risikokontrollverfahren

### Referenten:

- Bettina Rodenberg (CVP Global Tax & Trade Group, Henkel KGaA)
- StB Dr. Daniel Liebchen (Partner bei Flick Gocke Schaumburg, Hamburg)
- Prof. Dr. Christian Schwarz (HSD, Hochschule Düsseldorf)
- Dr. Stefan Greil (Leiter des Referats für Verrechnungspreise und zwischenstaatliche Verfahren, BMF)

### Moderation:

- RA/StB Andre Reislhuber (Senior Vice President Global Tax Operations, Vorwerk SE & Co. KG)

# Agenda

- 1 \_\_\_\_\_
- 2 \_\_\_\_\_
- 3 \_\_\_\_\_
- 4 \_\_\_\_\_
- 5 \_\_\_\_\_
- 6 \_\_\_\_\_

## Rechts- und Planungssicherheit im internationalen Steuerrecht: Streitvermeidung und Streitbeilegung aus nationaler und internationaler Perspektive

1. Überblick über nationale und internationale Streitbeilegungs- und Streitvermeidungsinstrumente
2. Nationale Streitvermeidungsverfahren, insb. Rechtsbehelfsverfahren
3. Statistiken über internationale Streitbeilegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023
4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland
5. Internationale Streitvermeidungsverfahren, insb. § 89a AO
6. Koordinierte Außenprüfungen / Risikokontrollverfahren

# 1. Überblick über nationale und internationale Streitbeilegungs- und Streitvermeidungsinstrumente (1/3)

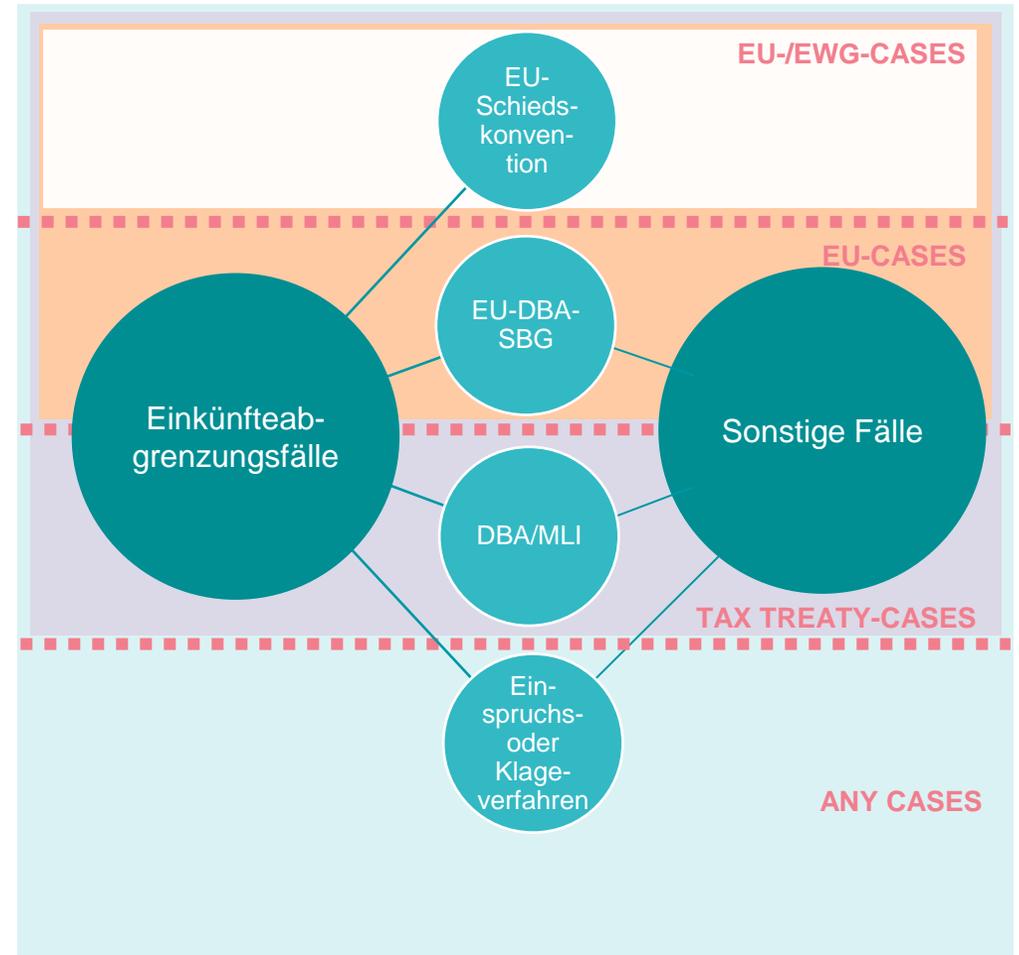
## Rechtsgrundlagen für Internationale Streitbeilegungsverfahren



# 1. Überblick über nationale und internationale Streitbeilegungs- und Streitvermeidungsinstrumente (2/3)

## Rechtsgrundlagen für Internationale Streitbeilegungsverfahren

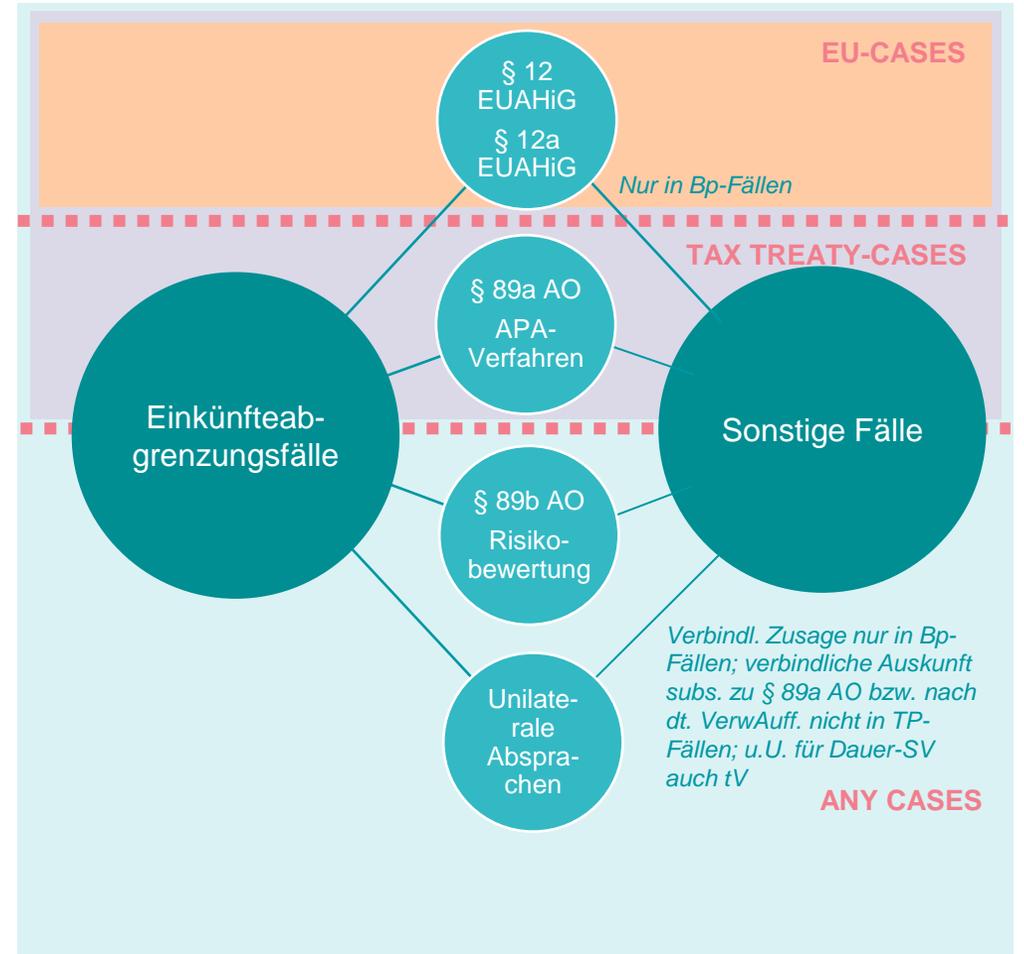
- **DBA-Klauseln i. S. d. Art. 25 OECD-Musterabkommen**, die auf Antrag mind. zur Durchführung von internationalen Verständigungsverfahren verpflichten, um eine dem DBA nicht entsprechende Besteuerung zu vermeiden; im Verhältnis zu 11 Staaten verfügt Deutschland auch über ergänzende verbindliche Schiedsklauseln; vrs. ab 1.1.2025 nach Art. 18 ff. MLI im Verhältnis zu 4 Staaten weitere verbindliche Schiedsklauseln
- **Art. 6 ff. EU-Schiedskonvention** verpflichten Signatarstaaten auf Antrag zur Durchführung eines obligatorischen Verständigungs- und Schiedsverfahrens im Fall von mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht zu vereinbarenden Einkünftekorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen oder in Betriebsstättenfällen
- **§§ 1 ff. EU-DBA-SBG** verpflichten Mitgliedstaaten auf Antrag zur Durchführung eines obligatorischen Verständigungs- und Schiedsverfahrens grds. für Steuerjahre ab 2018 bei Vorliegen einer ein Steuerabkommen betreffenden Streitfrage zwischen Mitgliedstaaten
- **Nationale Rechtsbehelfsverfahren** können gegen die beanstandete Steuerfestsetzung eingeleitet werden (Einspruchsverfahren nach § 347 ff. AO bzw. Anfechtungsklage nach § 40 FGO); z. T. kann auch eine tatsächliche Verständigung erzielt werden



# 1. Überblick über nationale und internationale Streitbeilegungs- und Streitvermeidungsinstrumente (3/3)

## Rechtsgrundlagen für Internationale Streitvermeidungsverfahren

- **Unilateral bindende Auskünfte (verbindliche Zusage nach § 204 AO, verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO u. sehr begr. die tatsächliche Verständigung)** führen nur zu Rechtssicherheit in Deutschland ohne Bindung des anderen (Vertrags-)Staates (und können Doppelbesteuerungsrisiken nur begrenzt beseitigen); restr. Haltung dt. FinVw. im internationalen Kontext
- **Internationale Betriebsprüfungen** in Form von koordinierten zwischenstaatlichen Außenprüfungen/Simultanprüfungen (§ 12 EUAHiG) und Joint Audits/Multilateral Control (§ 12a EUAHiG) können Streit in rein nationalen Betriebsprüfungen deeskalieren
- **Internationale Risikobewertungsverfahren (ICAP) nach § 89b AO** dienen dazu, das Risiko eines Steuerausfalls für einen Sachverhalt als gering zu erreichen und diesen Bereich ggf. von der Betriebsprüfung auszunehmen; in Deutschland wurde m. W. z. 28.3.2024 eine entsprechende Rechtsgrundlage geschaffen; sie ist aber beschränkt auf Konzernsachverhalte
- **Bi- oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren/APA-Verfahren i. S. d. § 89a AO** dienen Staaten für grenzüberschreitende Sachverhalte bei einer drohenden Doppelbesteuerung dazu, sich über die Beurteilung dieses Sachverhalts (für i. d. R. fünf Jahre) i. R. e. APA zu einigen



# Agenda

- 1 \_\_\_\_\_
- 2 \_\_\_\_\_
- 3 \_\_\_\_\_
- 4 \_\_\_\_\_
- 5 \_\_\_\_\_
- 6 \_\_\_\_\_

## Rechts- und Planungssicherheit im internationalen Steuerrecht: Streitvermeidung und Streitbeilegung aus nationaler und internationaler Perspektive

1. Überblick über nationale und internationale Streitbeilegungs- und Streitvermeidungsinstrumente
2. Nationale Streitvermeidungsverfahren, insb. Rechtsbehelfsverfahren
3. Statistiken über internationale Streitbeilegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023
4. Internationale Streitbeilegungsverfahren/Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland
5. Internationale Streitvermeidungsverfahren, insb. § 89a AO
6. Internationale Betriebsprüfungen i. S. d. § 12 und § 12a EUAHiG/Risikokontrollverfahren (ICAP)

## 2. Nationale Streitvermeidungsverfahren, insb. Rechtsbehelfsverfahren (1/2)

### Übersicht zu Vor- und Nachteilen nationaler Rechtsbehelfsverfahren zur Lösung internationaler Steuerstreitigkeiten

Tatsächliche Verständigung		Nationales Einspruchs-/Klageverfahren nach §§ 347 ff. AO/§ 40 FGO	
Typisch i. R. Bp oder Rechtsbehelfsverfahren	restr. Umgang dt. FinVw in intern. Sachverhalten	Vorteile	Nachteile
Nach Rspr. nur in Fällen erschwerter Sachverhalts-ermittlung zur Förderung der Effektivität des Besteuerungsverfahrens und zur Sicherung des Rechtsfriedens	Grds. nur für abgeschlossene Sachverhalte und gemischte Fragen (bei Dauersachverhalten auch Bezug auf künftige Besteuerungszeiträume akzeptiert)	<ul style="list-style-type: none"><li>• Kläger hat im Verfahren starke Mitwirkungsrechte</li><li>• Streitgegenstand kann auch Zinsen und Strafzuschläge umfassen</li><li>• Möglichkeit der AdV</li><li>• <b>Im Obsiegensfall:</b> Kosten-erstattungsanspruch; sinnvoll, wenn gesicherte Rspr. zu Gunsten Kläger, die zu Entlastung in diesem Staat führt</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Verfahren führen nur zu einer unilateralen Bindungswirkung</li><li>• Doppelbesteuerung kann ohne gefestigte Rspr. zu Gunsten des Klägers nicht sicher beseitigt werden; selbst wenn Verfahren in beiden Staaten geführt werden.</li></ul>

## 2. Nationale Streitvermeidungsverfahren, insb. Rechtsbehelfsverfahren (2/2)

### Übersicht zu Vor- und Nachteilen nationaler Rechtsbehelfsverfahren zur Lösung internationaler Steuerstreitigkeiten

#### Handlungsempfehlungen

- **Rechtsbehelfsverfahren als „protective appeal“**: Nationale Rechtsbehelfe sollten als sog. „*protective appeal*“ stets eingelegt werden, aber ruhend gestellt werden, um das internationale Streitbeilegungsverfahren vorrangig zu führen. So kann AdV auch dann erreicht werden, wenn vorrangig das internationale Verfahren betrieben wird.
- **Internationales Streitbeilegungsverfahren als „protective request“**: Umgekehrt sollten internationale Streitbeilegungsverfahren als „*protective request*“ beantragt werden, wenn die Erfolgsaussichten eines nationalen Klageverfahrens besonders gut sind (bspw. weil es in diesem Staat zu der Entlastung kommt (seltenerer Fallkonstellation), z. B. weil der Steuerbescheid in diesem Staat evident gegen gefestigte Rechtsprechung verstößt oder weil (Festsetzungs-/Feststellungs-) Verjährung eingetreten ist.

# Agenda

- 1 \_\_\_\_\_
- 2 \_\_\_\_\_
- 3 \_\_\_\_\_
- 4 \_\_\_\_\_
- 5 \_\_\_\_\_
- 6 \_\_\_\_\_

## Rechts- und Planungssicherheit im internationalen Steuerrecht: Streitvermeidung und Streitbeilegung aus nationaler und internationaler Perspektive

1. Überblick über nationale und internationale Streitbeilegungs- und Streitvermeidungsinstrumente
2. Nationale Streitvermeidungsverfahren, insb. Rechtsbehelfsverfahren
3. **Statistiken über internationale Streitbeilegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023**
4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland
5. Internationale Streitvermeidungsverfahren, insb. § 89a AO
6. Koordinierte Außenprüfungen / Risikokontrollverfahren

### 3. Statistiken über internationale Streitbelegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023 (1/7)

#### Anteile der Rechtsgrundlagen am Inventar OECD

##### → Auswertung für Verständigungsverfahren

#### Anhängige Verständigungsverfahren zum 31.12.2023:

- 61% DBA, 36% EU-Schiedskonvention, 3% EU-SBLR

#### Neu eingeleitete Verfahren in 2023:

- 63% DBA, 29% EU-Schiedskonvention, 8% EU-SBLR

#### Beendete Verfahren in 2023:

- 65% DBA, 32% EU-Schiedskonvention, 3% EU-SBLR

**DBA** sind damit aus OECD-Sicht weiter **wichtigste** die **Rechtsgrundlage für Verständigungsverfahren** – abzuwarten, ob die Bedeutung des MLI diesen Anteil steigern wird

Für **Einkünfteabgrenzungsfragen** hat die **EU-Schiedskonvention** in **Europa** weiter die **größte Bedeutung**. Erstmals sind das Jahresendinventar und neu eingeleitete Verfahren rückläufig.

Der Evaluierungsbericht der EU-Kommission v. 28.10.2024 führt diese Entwicklung auf die **wachsende Annahme der EU-SBLR** zurück. Für die EU-SBLR **wächst das Inventar weiterhin moderat** und auch wurden erste Verständigungen geschlossen. Dies beruht maßgeblich auf **guter Annahme in AT, BE, ES, FR, IT und LU**; Überprüfungen von zurückgewiesenen Beschwerden sind Ausnahme (bisher nur 2)

	Anfangsbestand Verfahren am 1.1.2023	In 2023 eingeleitete neue Verfahren	In 2023 abgeschlossene Verfahren	Endbestand Verfahren am 31.12.2023	Ø-liche mtl. Verfahrensdauer
Konsolidierte Betrachtung der OECD					
TP-Fälle	3.398	979	1.185	3.190	32,01
Sonstige Fälle	3.058	1.357	1.416	2.985	23,36
<b>Gesamt</b>	<b>6.455</b>	<b>2.336</b>	<b>2.601</b>	<b>6.175</b>	<b>27,69</b>
Isolierte Betrachtung der Rechtsgrundlagen					
Davon DBA	3.975	1.482	1.689	3.753	-
EU-Schiedskonvention	2.381	674	842	2.213	32
EU-Streitbeilegungsrichtlinie	99	180*	70**	209	11

\* Zugelassene Streitbelegungsbeschwerden statt eingeleitete Verfahren

\*\* Nur Einigungen, andere Formen der Beendigung nicht erfasst

### 3. Statistiken über internationale Streitbelegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023 (2/7)

#### Anteile der Rechtsgrundlagen am Inventar OECD

##### → Auswertung für Schiedsverfahren

OECD	EU-Schiedskonvention	EU-Streitbelegungsrichtlinie
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Schiedsverfahren</b> werden von der <b>OECD</b> bisher <b>nicht erfasst</b></li> <li>• Obligatorische Schiedsklauseln sollen aus <b>steuerpolitischer Sicht</b> nur in <b>komplizierten Fällen</b> eingesetzt werden; i.Ü. sollen sie die <b>Verhandlungsbereitschaft</b> der zuständigen Behörden und die <b>Effizienz</b> i.R.d. Verständigungsverfahrens <b>erhöhen</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zum Jahresende 2023 waren <b>6 Schiedsverfahren anhängig</b> (4x SE, 1x AT, 1x LV – <i>wohl unvollständig dok.</i>), seit 2012 wurden ausweislich der Statistiken bisher nur 22 Schiedsverfahren aktiv betrieben</li> <li>• Es fällt auf, dass zum 31.12.2023 in <b>1.003 Fällen</b> (knapp <b>50% des Gesamtinventars</b>) die 2-jährige <b>Einigungsfrist</b> bereits <b>überschritten</b> war</li> <li>• Gründe für Überschreitung der 2-Jahresfrist sind u.a. Anlaufhemmungen wg. Informationsersuchen (52 Fälle – 50x DE) oder rechtshängige nationale Verfahren (300 Fälle – 172x IT, 54x DE, 19x BE, 13 SE) oder Fristverlängerungen (207 Fälle – 121x FR, 27x DK, 24x SE, 18x AT, 13x BE);</li> <li>• Die für ein Schiedsverfahren nur vorgesehenen Fälle haben sich auf 56 Fälle leicht reduziert, dies betrifft seit Jahren v.a. IT (30), DK (10), ES (10), DE (3)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Die Statistik der EU-Kommission zur <b>EU-Streitbelegungsrichtlinie</b> erfasst <b>Schiedsverfahren</b> bisher ebenfalls (<b>noch</b>) <b>nicht</b></li> <li>• Weil die 2-jährige Einigungsfrist mittlerweile in den <b>ersten Verfahren verstrichen</b> sein müsste, sollten im <b>nächsten Berichtszeitraum Schiedsverfahren erfasst</b> bzw. Verständigungsverfahren zumindest „reif“ für einen Übergang in ein obligatorisches Schiedsverfahren sein</li> </ul>

### 3. Statistiken über internationale Streitbelegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023 (3/7)

#### Entwicklung des deutschen Inventars

##### → Auswertung

- Der **Bestand von MAP** ist in **DE traditionell hoch**, ist aber zum 31.12.2023 **erstmal leicht gesunken** (-96); davon entfallen **62% auf DBA, 37% auf die EU-Schiedskonvention** und **1% auf die EU-SBLR**; im Unterschied zu anderen Mitgliedstaaten ist das Inventar ebenso wenig zurückgegangen (+21) wie neue Anträge (+12); Unternehmen sind noch immer zurückhaltend im Gebrauch der EU-SBLR und auch BZSt drängt – anders als Behörden in IT, FR und ES – nicht darauf. Jüngere dt. Abkommenspolitik forciert den Wechsel zu der EU-SBLR (s. Abschaffung Schiedsklauseln in DBA mit LU u. SE; für IE, ES, HU, IT und MT ist Vorrang der EU-SBLR vor MLI gewollt).
- Davon machen **53% TP-Fälle** und **47% sonstige Fälle** aus. Dabei sind sonstige Fälle zwischen 2022 und 2023 stark rückläufig (-132); das Inventar der TP-Fälle hat zugenommen (+36). **Post-2015 Fälle** sind auf 1.268 MAP (-77) **gesunken**; dies betrifft wieder **nur sonstige Fälle** (-115), TP-Fälle steigen (+38) weiter
- In 2023 wurden **752 Fälle beendet**, u.a. **62% d. Verständigung** (72% bei TP-Fällen, 50% sonstige Fälle), 13% d. Rücknahmen (TP-Fälle und sonstige Fälle), 5% kein Zugang, 8% Abhilfe, 1% ohne Einigung u. 4% d. nationale Rechtsbehelfe (primär je sonstige Fälle)
- **Neue Anträge** erstmals **rückläufig** (-68), gilt nur für sonstige Fälle

	Anfangsbestand Verfahren am 1.1.2023	In 2023 eingeleitete neue Verfahren	In 2023 abgeschlossene Verfahren	Endbestand Verfahren am 31.12.2023	Ø-liche mtl. Verfahrensdauer (pre-2016 / post-2015)
<b>Konsolidierte Betrachtung für DE</b>					
TP-Fälle	675	325	289	711	138,09 / 21,68
Sonstige Fälle	753	331	463	621	123,97 / 22,39
<b>Gesamt</b>	<b>1.428</b>	<b>656</b>	<b>752</b>	<b>1.332</b>	<b>131,03 / 22,04</b>
<b>Isolierte Betrachtung der Rechtsgrundlagen für DE</b>					
Davon DBA	937	479	584	832	-
EU-Schiedskonvention	485	173	167	491	-
EU-Streitbeilegungsrichtlinie	6	4*	1**	9	3

\* Zugelassene Streitbelegungsbeschwerden statt eingeleitete Verfahren

\*\* Nur Einigungen, andere Formen der Beendigung nicht erfasst

### 3. Statistiken über internationale Streitbeilegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023 (4/7)

#### Entwicklung des deutschen Inventars

##### → TP-Fälle

Aktuell **dominieren TP-Fälle in DE Konflikte mit Mitgliedstaaten und Nachbarstaaten**. Dies dürfte darauf zurückzuführen sein, dass

- verbreitet (wieder) **Unternehmensfunktionen auf den europäischen Raum konzentriert werden**; in DE ansässige Gesellschaften stehen insb. mit in **Nachbarstaaten** ansässigen Konzerngesellschaften in zahlreichen **konzerninternen Transaktionsbeziehungen**
- weiterhin ein **hoher Fokus der Bp auf grenzüberschreitende Aktivitäten** der Unternehmen und die **Fremdvergleichskonformität der Leistungsbeziehungen** gelegt wird; und
- in **Europa ansässige Stpfl.** die **Erwartungshaltung** haben, sie betreffende abkommenswidrige Besteuerungen auch durch **internationale Streitbeilegungsverfahren** lösen zu können.

**2. Platz bei MAP Award** für DE für die **meisten Einigungen in TP-Fällen** in 2023 (Kategorie Inventar über 50 Verfahren) nach NL; eine **gute Staatenpraxis** mit vielen Einigungen, neuen Anträgen und wenigen gescheiterten Verfahren ist insb. mit **AT, CH, IT, ES, FR, und UK** zu verzeichnen.

**Gescheiterte Verfahren, Rücknahmen und kaum Einigungen mit BE, IN, HR und RU.**

Ranking TP-Fälle nach Staaten	Vertragspartner	Verfahrensbestand zum 31.12.2023
1.	Italien	121
2.	Spanien	56
3.	Frankreich	45
4.	Vereinigtes Königreich	44
5.	Vereinigte Staaten	39
6.	Schweiz	39
7.	Polen	36
8.	Dänemark	29
9.	Indien	27
10.	Österreich	26
	<b>Gesamt</b>	<b>462 von 688</b>

### 3. Statistiken über internationale Streitbelegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023 (5/7)

#### Entwicklung des deutschen Inventars

##### → Sonstige Fälle

- Die für sonstige Fälle dargestellten Daten zeigen einen **Rückgang** (-90 Fälle) **der sonstigen Fälle mit den wichtigsten europäischen Vertragspartnern und Nachbarstaaten** in 2023; das Inventar mit diesen Staaten macht **über 70% des gesamten Inventars hierzu** aus; im Verhältnis mit CN war ein Anstieg (+6) zu verzeichnen
- Im Bereich des **MAP Awards für beste Kooperation** hat **DE mit UK den 3. Platz** belegt (**58 Einigungen**); an neuen Fällen kamen nur 21 Verfahren hinzu
- **Gut funktionierendes Streitbelegungsverfahren** auch mit **CH, FR, LU und NL** in 2023
- Auch in DE in 2023 erkennbar **verstärkte Bemühungen** des BZSt, **überlange sonstige Fälle zu beenden**, bei denen ein erfolgreicher Abschluss durch Einigung aussichtslos war, durch **Zurückweisung von MAP-Anträgen** wg. fehlenden Zugangs, **Rücknahmen** d. Antragsteller oder d. **Ausbleiben einer Einigung**, insb. mit BE, CH, FR, IR, NL und UK (zusammen in 52 Verfahren)

Ranking sonstige Fälle nach Staaten	Land	Verfahrensbestand zum 31.12.2023
1.	Schweiz	81
2.	Belgien	58
3.	Frankreich	49
4.	Niederlande	44
5.	Spanien	43
6.	Italien	41
7.	China	33
8.	Luxemburg	25
9.	Polen	22
10.	Österreich	18
11.	Vereinigtes Königreich	18
	<b>Gesamt</b>	<b>414 von 580</b>

### 3. Statistiken über internationale Streitbelegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023 (6/7)

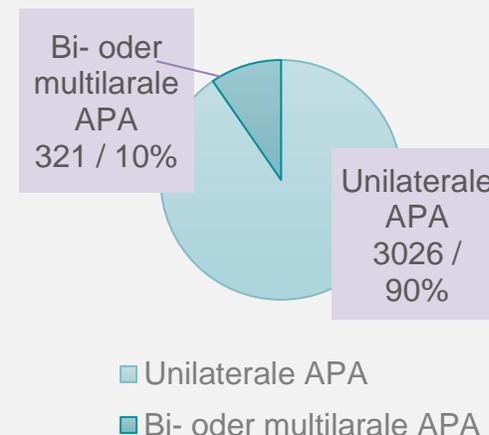
#### Entwicklung von APA-Verfahren in der EU

##### → Auswertung für EU-Mitgliedstaaten

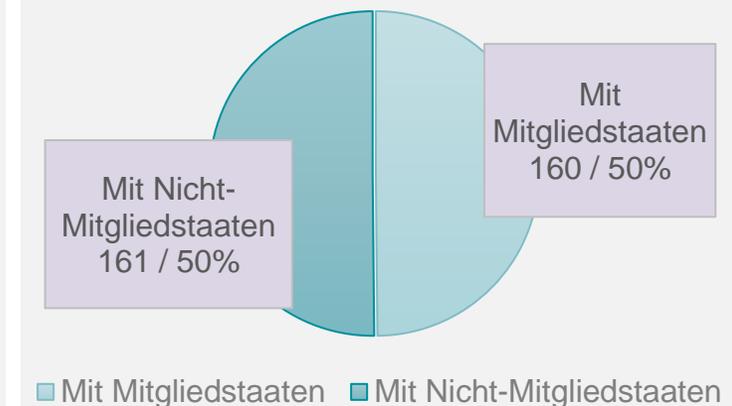
- Auch die **EU Kommission** (früher das EU JTPF) veröffentlicht jährlich eine **Statistik über die APA-Verfahren** der Mitgliedstaaten (dabei wird zwischen APA mit Mitgliedstaaten und Nicht-Mitgliedstaaten differenziert; erfasst werden sowohl unilaterale APA als auch bi- oder multilaterale APA)
- Mit einem Bestand von **321 bi- oder multilateralen APA** wurde zum 31.12.2023 ein neuer **Höchstwert** in der EU verzeichnet (+23 – spätestens seit BEPS wurden mehr bi- oder multilaterale APA-Anträge gestellt; auch haben sich die personellen Ressourcen der zuständigen Behörden verbessert)
- Die im Jahr 2023 unter Beteiligung von Mitgliedstaaten abgeschlossenen Verfahren **dauerten Ø 35 Monate** (auch unter Mitgliedstaaten u. unter Nicht-Mitgliedstaaten)
- Mit **BG, LV** und **MT** verfügen nur noch 3 Mitgliedstaaten über **keine formalen Programme für bi- oder multilaterale APA** (EE ermöglicht sie nunmehr über Verständigungsverfahren); GR, HR, PT und RU haben in 2023 erste bilaterale APA begründet.
- Nur noch 5 Staaten (**CY, EE, HR, SI** und **SK**) verfügen über **keine bilateralen APA**. Auch **NL** berichtet nicht entsprechend, **begründet aber nachweislich bilaterale APA**.

	APA-Anträge (uni- und bilateral)	Erteilte APA (uni- und bilateral)	Bestand APA zum Jahresende (uni- und bilateral)	Bestand APA zum Jahresende (nur bi- oder multilateral)	Anteil der bilateralen APA am APA-Bestand
<b>EU-Mitgliedstaaten</b>					
2022	1.281	1.362	1.951	298	15,3%
2023	1.072	2.672	3.026	321	10,61%
<b>OECD-Staaten</b>					
2023	1.136	860	-	4.080	100%

EU: Bestand APA 2023



EU: Bestand bi-/multil. APA 2023



### 3. Statistiken über internationale Streitbelegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023 (7/7)

#### Entwicklung APA-Verfahren in der EU

##### → Auswertung für DE

- Lt. Statistik der EU-Kommission hat **DE** Ende 2023 mit **50 APA** nach IT (52) die **meisten bi- oder multilateralen APA unter den Mitgliedstaaten** (das Inventar teilt sich hälftig auf Mitgliedstaaten (25) und Nicht-Mitgliedstaaten (25) auf; erteilt wurden 46 APA (+8), davon 28 APA mit Mitgliedstaaten und 18 APA mit Nicht-Mitgliedstaaten); es ist unklar, wieso Unterschiede zwischen Jahresendbestand des Inventars der OECD (375) und der EU (50) bestehen (*laut EU-Statistik sollen insgesamt nur 321 bi- o. multilaterale APA bestehen, an denen Mitgliedstaaten beteiligt sind*)
- APA-Verfahren mit DE-Beteiligung dauerten mit **Mitgliedsstaaten Ø 45 Monate** und mit **Nicht-Mitgliedstaaten Ø 44 Monate**.
- Auch andere Mitgliedstaaten, die bi- oder multilaterale APA begründen, berichten ähnliche Verfahrensdauern.
- Bei den Neuanträgen pro Jahr wurde zwischen **2022 und 2023 kein erneuter Anstieg dokumentiert (-13)**
- Zudem wurden **46 APA** begründet, 6 Anträge abgelehnt (etwa wg. Präferenzregime) und 11 Anträge zurückgenommen

	APA-Anträge (uni- und bilateral)	Erteilte APA (uni- und bilateral)	Bestand APA zum Jahresende (uni- und bilateral)	Anteil der bilateralen APA am APA-Bestand
<b>Deutschland nach Auswertung der EU-Kommission</b>				
2021	73	59	51	100%
2022	95	38	52	100%
2023	82	46	50	100%
<b>Deutschland nach Auswertung der OECD</b>				
2023	82	46	375	100%

# Agenda

- 1 \_\_\_\_\_
- 2 \_\_\_\_\_
- 3 \_\_\_\_\_
- 4 \_\_\_\_\_
- 5 \_\_\_\_\_
- 6 \_\_\_\_\_

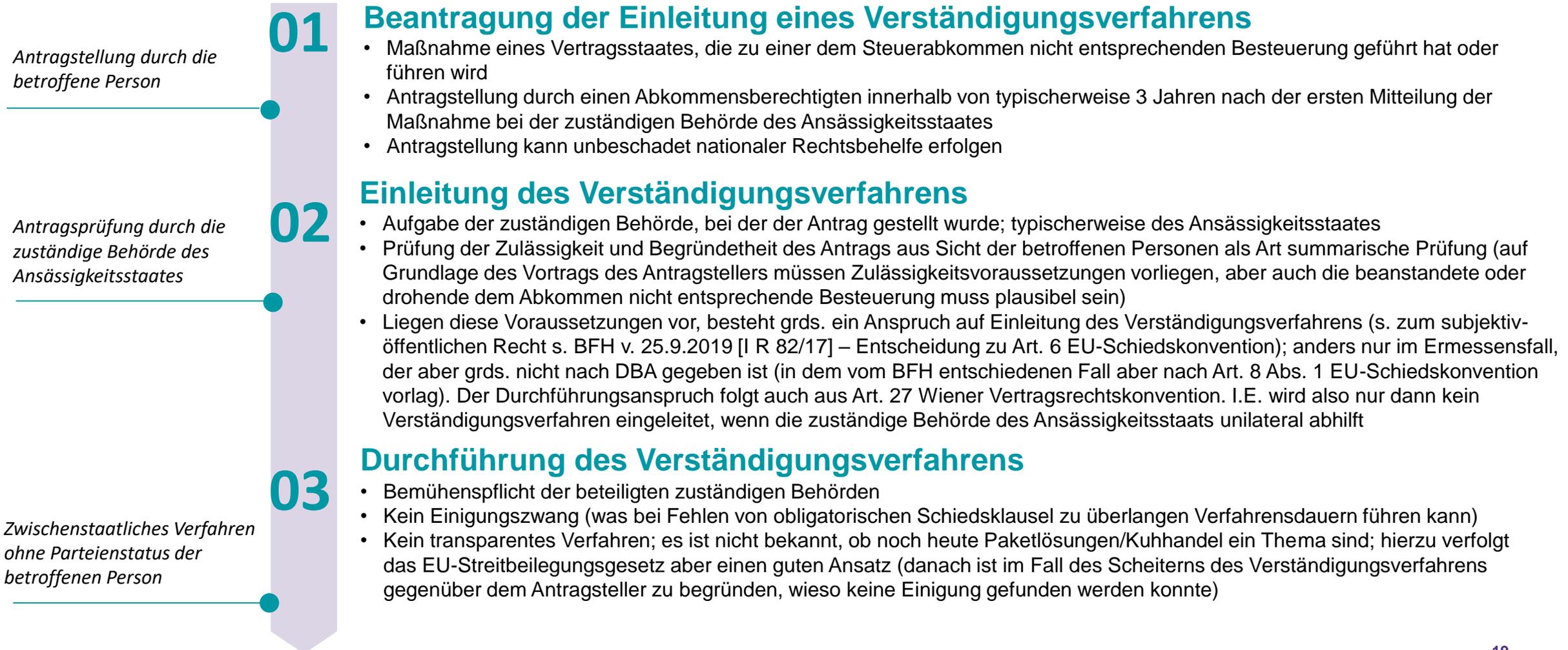
## Rechts- und Planungssicherheit im internationalen Steuerrecht: Streitvermeidung und Streitbeilegung aus nationaler und internationaler Perspektive

1. Überblick über nationale und internationale Streitbeilegungs- und Streitvermeidungsinstrumente
2. Nationale Streitvermeidungsverfahren, insb. Rechtsbehelfsverfahren
3. Statistiken über internationale Streitbeilegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023
4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland
5. Internationale Streitvermeidungsverfahren, insb. § 89a AO
6. Koordinierte Außenprüfungen / Risikokontrollverfahren

# 4. Internationale Streitbelegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland

1/11

## Überblick über den Ablauf von internationalen Streitbelegungsverfahren



## 4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland

### 2/11

### Überblick über den Ablauf von internationalen Streitbeilegungsverfahren

04

#### Wirksamkeit einer Verständigung unter Vorbehalt erforderlicher Erklärungen der betroffenen Person und innerstaatliche Umsetzung

*Innerstaatliche Umsetzung der Verständigungslösung erfolgt durch das lokale Finanzamt, setzt aber Mitwirken der betroffenen Person voraus*

- Die Verständigungslösung wird nur wirksam, wenn die betroffene Person ggü. BZSt der Verständigung zustimmt und auf Rechtsbehelfe gegen Maßnahmen verzichtet, die die Verständigung zutreffend umsetzen,
- Zudem muss Person u.U. anhängige Rechtsbehelfe ggü. der das Verfahren führenden Behörde (Finanzamt oder Finanzgericht) zurücknehmen
- Alle Erklärungen eine 60-Tagesfrist ein; die Frist sollte verlängerbar sein, weil es sich nach DBA und der EU-Schiedskonvention um keine gesetzliche Frist handelt (unklar ist, ob eine Verlängerung gewährt werden kann, um Abschluss eines nationalen Gerichtsverfahrens abzuwarten („cherry picking“) – OECD mittlerweile kritisch)
- Die Verständigung wird ab Zugang der Erklärungen wirksam. Das Wirksamwerden verpflichtet die lokalen Finanzämter zur Umsetzung ins nationale Recht nach § 175a AO (Änderungs-/Erlass-/ Aufhebungsmöglichkeit mit einjähriger Ablaufhemmung)

05

#### Übergang des Verständigungsverfahrens in ein ergänzendes Schiedsverfahren

*Einleitung Schiedsverfahren durch zuständige Behörden, Schiedsentscheidung durch Schiedsgericht*

- Ergebnislose Verständigungsverfahren sind in ein Schiedsverfahren zu überführen, wenn die DBA-Klausel über einen obligatorischen Mechanismus verfügt (entweder auf Antrag der Person oder v.A.w.); i.Ü. gilt das Verfahren als gescheitert
- Der Zugang zum Schiedsverfahren setzt voraus, dass sich die Doppelbesteuerung realisiert hat, d.h. bloßes Drohen reicht nicht mehr; u.U. greift ein Zugangsausschluss wg. (i) rechtskräftiger Gerichtsentscheidung, (ii) begangener Steuerstraftat, (iii) tatsächlicher Verständigung, (iv) fehlender Doppelbesteuerung, (v) Abkommensmissbrauch oder (vi) beschränktem Anwendungsbereich
- Schiedsverfahren sind zwingend einer Lösung zuzuführen, die die beanstandete Doppelbesteuerung beseitigt. Schiedsrichter können entweder eigene Entscheidung treffen (Independent Opinion Approach-Verfahren/IOA) oder sind an die Lösungsvorschläge der zuständigen Behörden gebunden (Final Offer Approach-Verfahren/FOA)
- Klassischerweise ist eine Schiedsentscheidung bindend für zuständige Behörden, ist aber als Verständigung zu transformieren und die betroffene Person muss wiederum die geforderten Erklärungen abgeben, um die Wirksamkeit und innerstaatliche Umsetzung zu erreichen (zunehmend dürfen die zuständigen Behörden eine abweichende Verständigung erzielen)
- Keine Verfahrenskosten (z.T. Ausnahmen nach der EU-Streitbeilegungsrichtlinie)

# 4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland

3/11

## DBA-Klauseln i.S.d. Art. 25 OECD-Musterabkommen

### → Anspruch auf Zugang zu dem Verständigungsverfahren

- i.Zw. **gerichtliche Durchsetzung des Einleitungsanspruchs** vor dem FG Köln/BFH

### → Bestehende Rspr. zu folgenden Fragen

- Wahrung der **Einleitungsfrist** (s. FG Köln v. 14.4.2016 [2 K 2402/13; 2 K 2809/13; 2 K 1205/15] – DBA-Fälle)
- **Bestimmung der zuständigen Behörde** des Ansässigkeitsstaats im Fall eines Wohnsitzwechsels (s. FG Köln v. 16.2.2022 [2 K 2875/19] – DBA-Fall)
- **Rechtsschutzbedürfnis** bzw. **Präklusionswirkung** zwischen mehreren Anträgen nach DBA und EU-Schiedskonvention für einen Streitgegenstand (s. FG Köln v. 4.7. 2018 [2 K 2679/17] – DBA-Fall urspr.)
- **Pflicht zur Einleitung des Verfahrens** wg. vorangegangener steuerstrafrechtlicher Verurteilung **oder** ob hier **Ermessen** der zuständigen Behörde besteht (s. BFH v. 25.9.2019 [I R 82/17] – EU-Schiedskonvention)

Aktuelle Praxisprobleme



# 4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland

## 4/11

### DBA-Klauseln i.S.d. Art. 25 OECD-Musterabkommen

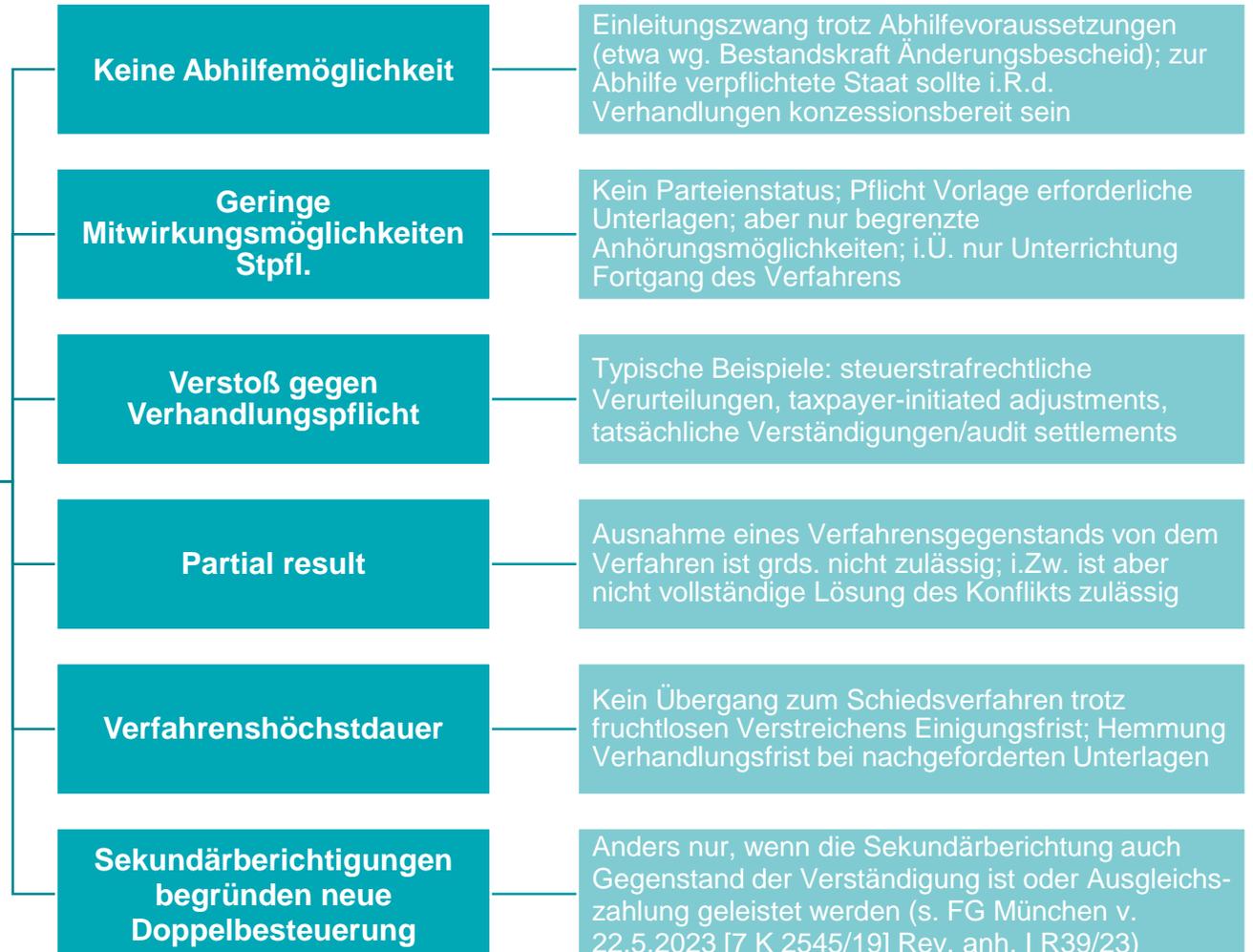
#### → Durchführung/Abschluss von Verständigungsverfahren

- grds. **keine Einbindung** der betroffenen **Personen**
- zur Gewährleistung **rechtlichen Gehörs** empfiehlt OECD **Anhörung** ggü. zuständigen Behörden zu Sachverhalt und Rechtsfragen (grds. schriftlich, in Ausnahmefällen durch Vorsprache)
- **Pflicht** zur **Vorlage** erforderlicher **Informationen**

#### → Wirksamkeit der Verständigungslösung/ Innerstaatliche Umsetzung nach § 175a AO

- **Erklärungen** durch alle von der Lösung betroffenen Personen innerhalb der **60-Tagesfrist** abzugeben
- **§ 175a AO** gilt nur für am Verfahren beteiligt gewesene Personen (früher Probleme z.B. OT/OG)
- Beachtung der **einjährigen Ablaufhemmung** nach Wirksamwerden der Verständigung
- Ggf. pro forma **Antrag auf Änderung**, um **weitere Ablaufhemmung** zu erreichen (§ 171 Abs. 3 AO)

Praxisprobleme



# 4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland

5/11

## DBA-Klauseln i.S.d. Art. 25 OECD-Musterabkommen

### → Anwendbarkeit Art. 16 MLI für deutsche DBA

- Geplante **Anwendung zum 1.1.2025**, im Verhältnis zu IT und TR mangels dortiger Umsetzung noch nicht
- **Änderungen zu Art. 16 MLI** gelten nicht für alle vom BEPS-MLI-AnwG erfassten 9 DBA (CZ, ES, FR, GR, HR, HU, JP, MT, und SK), sondern nur i.V.z. **CZ, GR und SK** (demnächst auch IT)
- Für **dt. DBA besteht kaum Änderungsbedarf**, weil die DBA bereits den **Mindeststandard** für Verständigungsverfahren **beachten**

### → Anmerkungen

- Die fehlende Thematisierung der **Pflicht zur Durchführung eines zweiseitigen Konsultationsverfahrens** bei einer geplanten **Zurückweisung** eines Antrags irritiert etwas
- **Synthetisierte Synopsen** als **Anwendungshilfen** zu den DBA durch **BMF** noch immer **ausstehend**

## Änderungen für Verständigungsverfahren



# 4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland

6/11

## DBA-Klauseln i.S.d. Art. 25 OECD-Musterabkommen

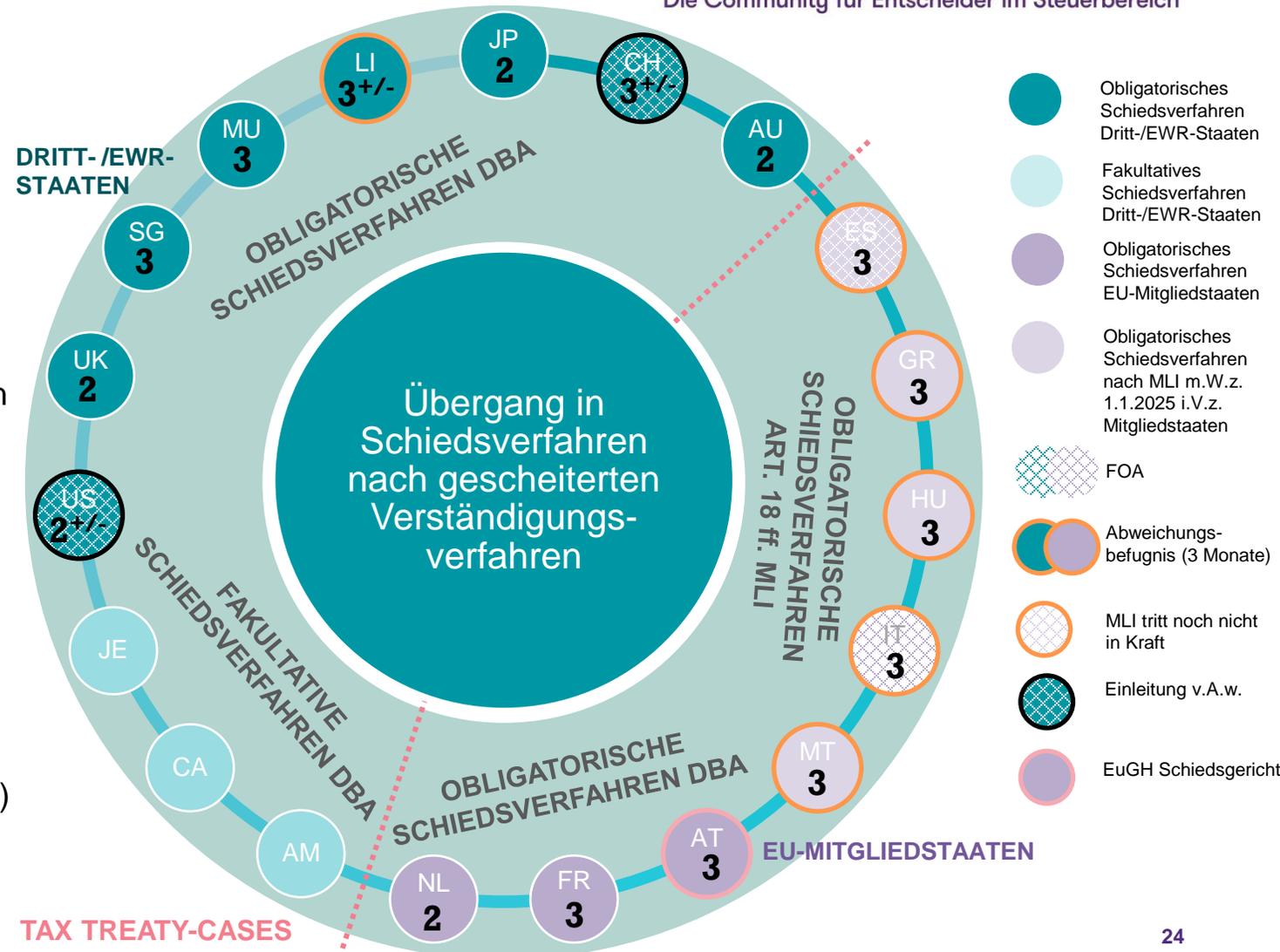
### → Zugang zu obligatorischen Schiedsverfahren nach DBA

- Aktuell bestehen in **11 dt. DBA obligatorische Schiedsklauseln**
- Zuletzt wurde die Klausel mit **LU m.W.z. 1.1.2024 ersatzlos gestrichen**. Lt. Gesetzesbegründung sollen **Verfahren nur nach EU-DBA-SBG** (und vermutlich weiterhin EU-Schiedskonvention) geführt werden. Offen ist, ob für lfd. Verfahren weiterhin Art. 24 Abs. 5 a.F. gilt oder ob ein Wechsel der Rechtsgrundlage zulässig ist
  - Grds. ja, nach § 4 Abs. 4 EU-DBA-SBG (unklar ist aber, ob das Verfahren neu beginnen muss oder in den vorherigen Stand eintritt sowie ob die Einleitungsfrist durch DBA-Antrag gehemmt wurde)
  - Ein Wechsel zwischen DBA und EU-Schiedskonvention ist nach der bisherigen Praxis der dt. FinVw nicht zulässig (s. Tz. 9 Merkblatt SBV)

• Ebenfalls entfallen: fakultative Schiedsklausel mit SE

### → Verfahrensrechtliche Besonderheiten

- Maßgeblichkeit der jeweiligen Schiedsklausel (s. Grafik)
- Grds. keine Veröffentlichung von Schiedsentscheidungen



## 4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland

7/11

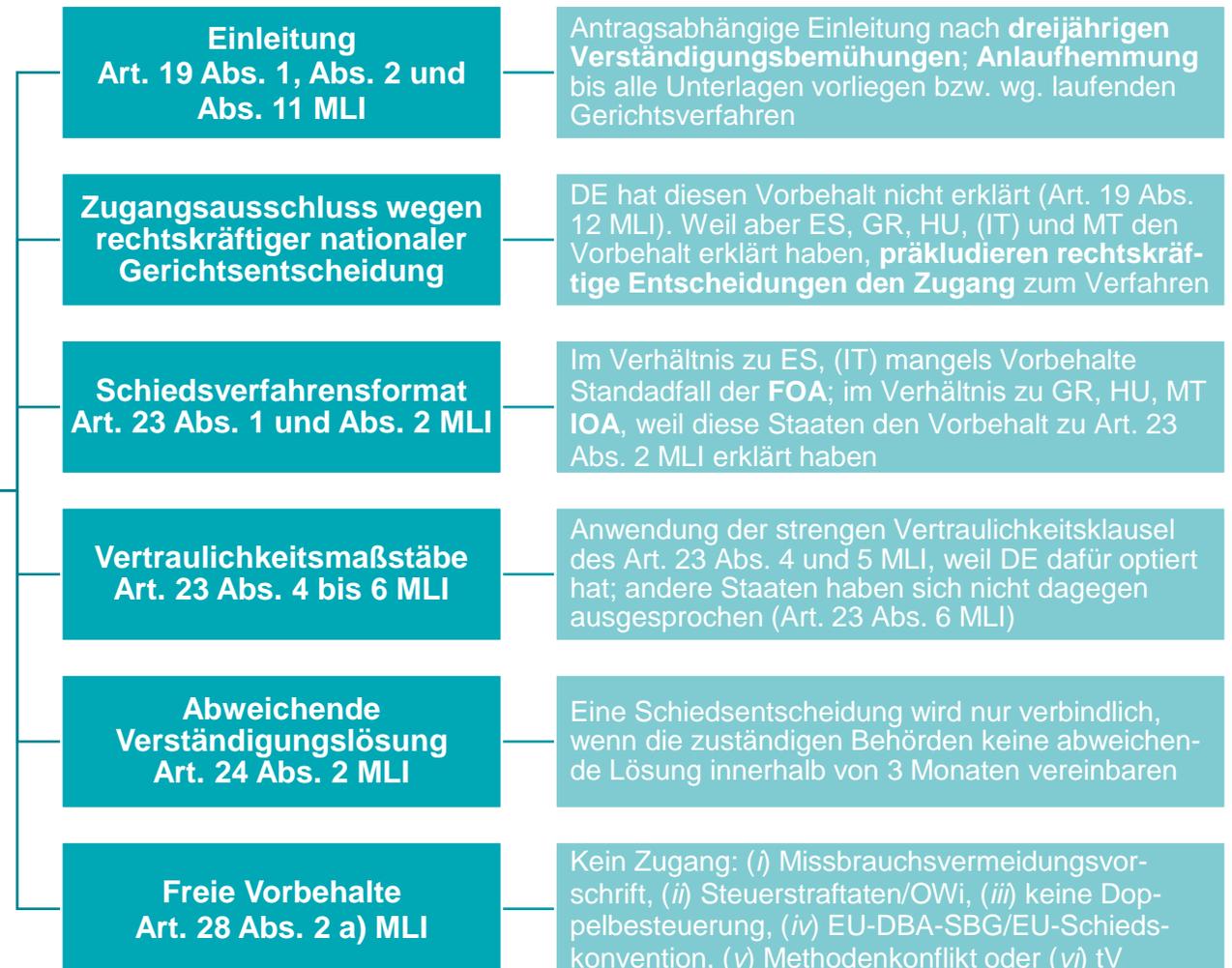
### → Anwendbarkeit Art. 18 ff. MLI für deutsche DBA

- DE hat für **Schiedsverfahren nach Art. 18 ff. MLI optiert**; Regelungen nur für DBA mit **ES, GR, HU, MT** (demnächst IT) anwendbar; nicht für DBA mit FR, JP (Vorrang DBA-Klausel) und AT, LU (Revision DBA); übrige Staaten haben Art. 18 ff. MLI nicht notifiziert
- **Notifikationen beider Staaten bestimmen** über den **Ablauf** der Verfahren (Art. 29 Abs. 1 a)-t MLI)
- MLI ist für **Neufälle vrs. ab 1.1.2025** anwendbar; für Altfälle auf Antrag auch (Art. 36 Abs. 1 u. 2 MLI)

### → Anmerkungen

- **Offen** ist, ob Verfahren nach **EU-DBA-SBG / der EU-Schiedskonvention vorrangig** ggü. Art. 18 ff. MLI sind bzw. ob ein genereller oder ad-hoc Vorrang gilt; auch ist nicht bekannt, ob andere Staaten diese Vorbehalte angenommen haben
- Die ursprünglich **erhoffte Anwendung** der Art. 18 ff. MLI für DBA mit **Drittstaaten** (wie CN, IN etc.) ist **ausgeblieben**

### Änderungen für Verständigungsverfahren



# 4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland

## 8/11

### Streitbeilegungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention

Aufgabe der zuständigen Behörden

01

#### Vorverfahren nach Art. 5 EU-Schiedskonvention

- Vorstufe, um frühzeitig über Gewinnberichtigung i.S.d. Art. 4 zu unterrichten und Doppelbesteuerungskonflikt zu vermeiden

Antragstellung durch Unternehmen in allen Vertragsstaaten

02

#### Verständigungsverfahren nach Art. 6 EU-Schiedskonvention

- Grds. identisch zu Art. 25 DBA, darzulegen ist eine dem Fremdvergleichsgrundsatz i.S.d. Art. 1 und 4 nicht entsprechende Besteuerung durch die Maßnahme eines oder beider Vertragsstaaten (statt dem DBA nicht entsprechende Besteuerung); z.T. zusätzliche Unterlagen erforderlich; es ist im Vorfeld keine Rücknahme von Rechtsbehelfen geboten
- Hier besteht eine Antragsberechtigung für Betriebsstätten durch eine Fiktion (Art. 1 Abs. 2)
- Stpfl. können die maßgebliche Rechtsgrundlage wählen; danach besteht grds. Präklusion (vgl. Art. 15; Tz. 9 ff. Merkblatt SBV)
- Stpfl. haben keinen Anspruch auf Verfahrenseinleitung bei rechtskräftiger Verurteilung wg. Steuerdelikten nach Art. 8 (s. BFH v. 25.9.2019 [I R 82/17] auch bei Teilnahme und Einstellung unter Auflagen und Weisungen nach § 153a StPO)
- Es besteht standardmäßig eine 2-jährige Einigungsfrist, die aber in begründeten Fällen verlängerbar ist (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4); es besteht eine Anlaufhemmung, wenn zunächst innerstaatliche Rechtsbehelfe verfolgt werden (Art. 7 Abs. 2)

Einleitung v.A.w.

03

#### Schiedsverfahren nach Art. 7 EU-Schiedskonvention

- Schiedsverfahren sind mit dem Ablauf der Einigungsfrist v.A.w. einzuleiten (die Frist beginnt mit der Unterbreitung des Falles ab Bekanntgabe Änderungsbescheid o. – wenn später – Übermittlung erforderliche Informationen an zuständige Behörde (Tz. 132 Merkblatt SBV)); sind nationale Rechtsbehelfe anhängig, ist der Fristlauf gehemmt, bis eine Rücknahme oder ein Verzicht in Bezug auf das Verfahren erklärt wird (s. Art. 7 Abs. 3; Tz. 133 Merkblatt SBV), wird es rechtskräftig abgeschlossen, sind Schiedsverfahren nicht zulässig (a.A. Gesetzesbegründung BEPS-MLI-UmsG; dt. Vorbehalt zu Art. 19 Abs. 12 MLI)
- Standardmäßige Anwendung des IOA-Verfahrens ohne Ausnahmemöglichkeit (Art. 7 Abs. 1 Satz 1)
- Größere Mitwirkungsrechte für Stpfl. als nach DBA (Recht auf Anhörung und Vorlage- und Erscheinspflichten (Art. 10))
- Stellungnahme des Beratenden Ausschuss innerhalb von 6 Monaten; Abweichungsbefugnis für zuständige Behörden innerhalb weiterer 6 Monate (Art. 12 Abs. 1); auch dürfen die Stellungnahme / die abweichende Verständigung vollständig oder anonymisiert veröffentlicht werden, wenn die zuständigen Behörden dies vereinbaren und Stpfl. zustimmt (Art. 12 Abs. 2)

## 4. Internationale Streitbelegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland

### 9/11

### Streitbelegungsverfahren nach der EU-Streitbelegungsrichtlinie

Antragstellung durch betroffene Person

01

#### Streitbelegungsbeschwerde nach § 4 EU-DBA-SBG

- Die Beschwerde über eine Streitfrage („Streitbelegungsbeschwerde“) zur Lösung der Streitfrage zwischen Mitgliedstaaten aus der Anwendung von Steuerabkommen stellt den Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens dar (§ 4 Abs. 1)
- Die Beschwerde ist den zuständigen Behörden gleichzeitig zu übermitteln; z.T. bedarf es zusätzlicher Unterlagen; ggf. in zwei Sprachen (in DE zwingend auf Deutsch; nach DBA und EU-Schiedskonvention kann engl. Antrag hingegen genehmigt werden); es werden natürlichen Personen und KMU's Erleichterungen bei der Antragstellung gewährt (§ 28)
- Eine Beschwerde beendet andere Verfahren nach DBA oder der EU-Schiedskonvention v.A.w. bzw. präkludiert nachgelagerte Verfahren (§ 4 Abs. 4; offen ist, ob ein genereller Vorrang zu Art. 18 ff. MLI besteht (s.o.))
- Eine Beschwerde ist durch beide zuständigen Behörden innerhalb von 6 Monaten zuzulassen oder abzulehnen, i.Zw. gilt eine Zulassungsfiktion (§ 8 Abs. 1 und Abs. 4); für zuständige Behörden besteht grds. keine Frist für die Einleitung des Verfahrens
- Im Fall der Zurückweisung der Beschwerde durch beide Staaten besteht Überprüfungsmöglichkeit vor nationalen Gerichten (§ 9) bzw. nur durch einen Staat durch den Beratenden Ausschuss (§ 10); lässt der Beratende Ausschuss die Beschwerde zu, ist Verfahren einzuleiten; erfolgt dies nicht fristgerecht, kommt es zu einem „Sprungschiedsverfahren“ (§ 17 Abs. 2)
- Kostenrisiko für Antragsteller, indem ihm nach einer Rücknahme oder einer durch den Beratenden Ausschuss bestätigten Zurückweisung einer Streitbelegungsbeschwerde sämtliche Kosten des Verfahrens auferlegt werden können (§ 31 Abs. 3)

Gleichzeitige Antragstellung durch Unternehmen in allen Vertragsstaaten

02

#### Verständigungsverfahren nach §§ 13 ff. EU-DBA-SBG

- Grds. identisch zu Art. 25 DBA; 2-jährige Einigungsfrist, einseitig durch eine zuständige Behörde verlängerbar (§ 13 Abs. 4); Anlaufhemmung, wenn Rechtsbehelfsverfahren noch laufen bzw. keine Rücknahme/kein Verzicht erklärt wurde (§ 13 Abs. 3)
- Unklar, ob § 16 Abs. 3 und Beendigung des Verfahrens v.A.w. Anwendung findet, wenn eine rechtskräftige Gerichtsentscheidung ergeht; eigentlich scheint DE z.Zt. Durchbrechung der Rechtskraft zulassen zu wollen
- Nicht nur Zustimmung und Rechtsbehelfsverzicht, auch Rechtsbehelfsrücknahme ggü. BZSt zu erklären und Nachweise für Rücknahme vorzulegen (§ 15 Abs. 1 und 2); wird das Verfahren ohne Einigung innerhalb der Einigungsfrist beendet, sind der betroffenen Person unverzüglich Gründe für das Scheitern der Verständigung mitzuteilen (§ 16 Abs. 1)

# 4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland

## 10/11

### Streitbeilegungsverfahren nach dem EU-DBA-SBG

*Einleitung setzt Antrag der betroffenen Person innerhalb von 50 Tagen voraus*

**03**

### Schiedsverfahren vor dem Beratenden Ausschuss nach §§ 17 ff. EU-DBA-SBG

- Überleitung in das Schiedsverfahren setzt Verstreichen der Einigungsfrist und einen schriftlichen Antrag der betroffenen Person voraus; der Antrag ist innerhalb von 50 Tagen nach der Mitteilung über die fehlende Einigung bei allen beteiligten zuständigen Behörden zu unterbreiten
- Die zuständigen Behörden können den Zugang wg. rechtskräftigen Entscheidungen zu Steuerstraftaten/OWi oder wg. fehlender Doppelbesteuerung ausschließen (§ 20 Abs. 1 und Abs. 2); das Verfahren ist v.A.w. zu beenden, wenn eine rechtskräftige Gerichtsentscheidung ergeht und von der Entscheidung nicht durch Schiedsentscheidung abgewichen werden kann (§ 20 Abs. 4)
- Der Beratende Ausschuss soll seine Stellungnahme innerhalb von 6 Monaten treffen; diese Frist kann um 3 Monate verlängert werden
- Schiedsverfahren ist nach dem Format der IOA zu führen, d.h. keine Bindung an Positionen der zuständigen Behörden
- Die betroffene Person hat – wie nach Art. 10 EU-Schiedskonvention – das Recht, eine schriftliche oder mündliche Stellungnahme vor Beratendem Ausschuss abzugeben (hier steht das Recht aber unter Vorbehalt der Zustimmung der zuständigen Behörden); umgekehrt besteht eine Pflicht zur Stellungnahme nach einer Aufforderung durch den Beratenden Ausschuss (§ 23)
- Die zuständigen Behörden können innerhalb von 6 Monaten von der Stellungnahme des Beratenden Ausschuss abweichen (§ 18 Abs. 1); die zuständigen Behörden können eine vollständige Veröffentlichung mit Zustimmung des Antragstellers beschließen (stimmt er nicht zu, besteht eine Pflicht zur Veröffentlichung einer anonymisierten Kurzfassung (§ 19))

*Nach Ermessen der zuständigen Behörden alternatives ergänzendes Streitbeilegungsverfahren*

**04**

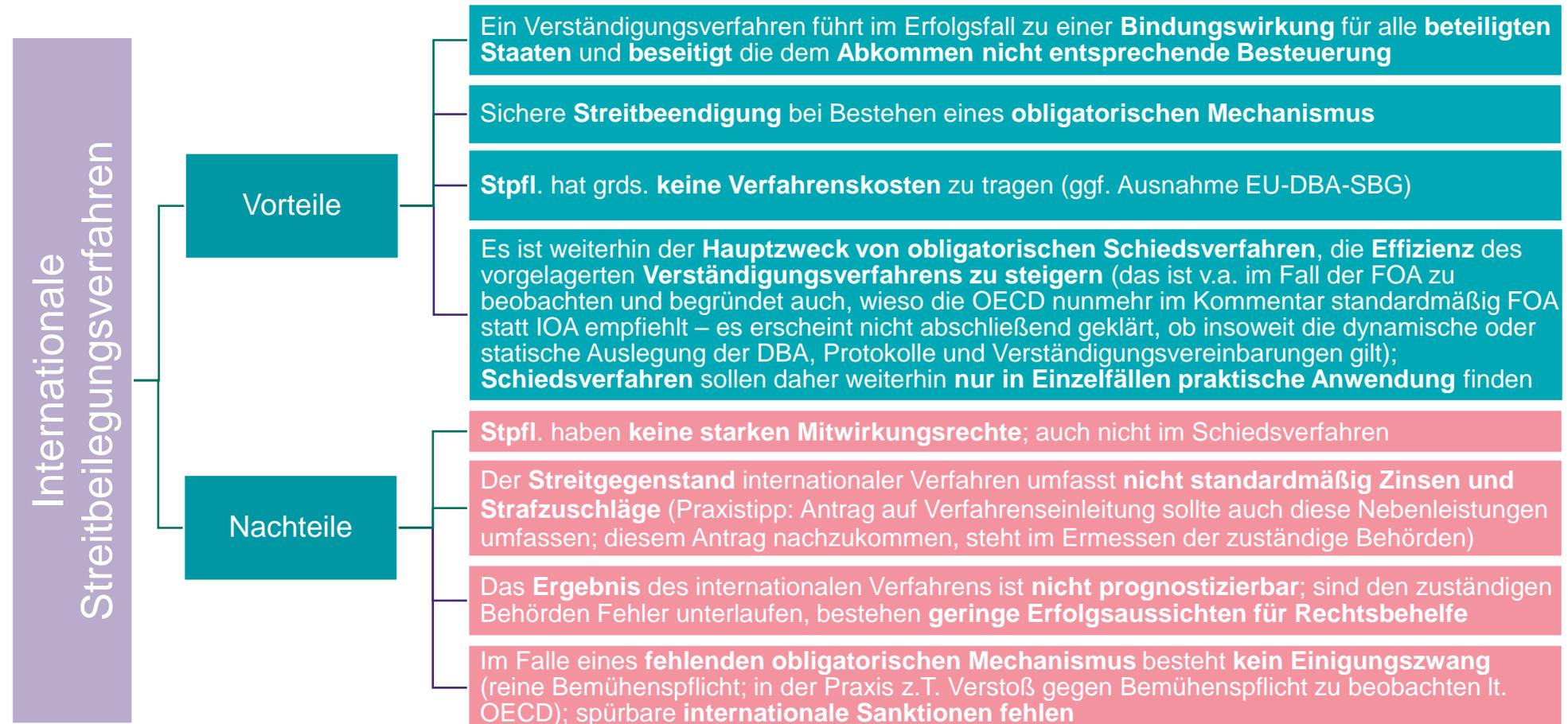
### Alternative Streitbeilegung nach § 29 f. EU-DBA-SBG

- Anstelle des Beratenden Ausschusses kann ein sog. Ausschuss für Alternative Streitbeilegung eine Stellungnahme zu der Streitfrage abgeben
- Dieser Ausschuss kann als Ständiger Ausschuss eingesetzt werden (§ 29 Abs. 2) oder berechtigt werden, abweichende Verfahrensmodalitäten zugrunde zu legen (z.B. FOA oder unverbindliche Entscheidung des Ausschusses etc. (§ 29 Abs. 1))

## 4. Internationale Streitbelegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschlandschwache Beteiligtenstellung

11/11

### Vor- und Nachteile internationaler Streitbelegungsverfahren zur Lösung internationaler Steuerstreitigkeiten



# Agenda

- 1 \_\_\_\_\_
- 2 \_\_\_\_\_
- 3 \_\_\_\_\_
- 4 \_\_\_\_\_
- 5 \_\_\_\_\_
- 6 \_\_\_\_\_

## Rechts- und Planungssicherheit im internationalen Steuerrecht: Streitvermeidung und Streitbeilegung aus nationaler und internationaler Perspektive

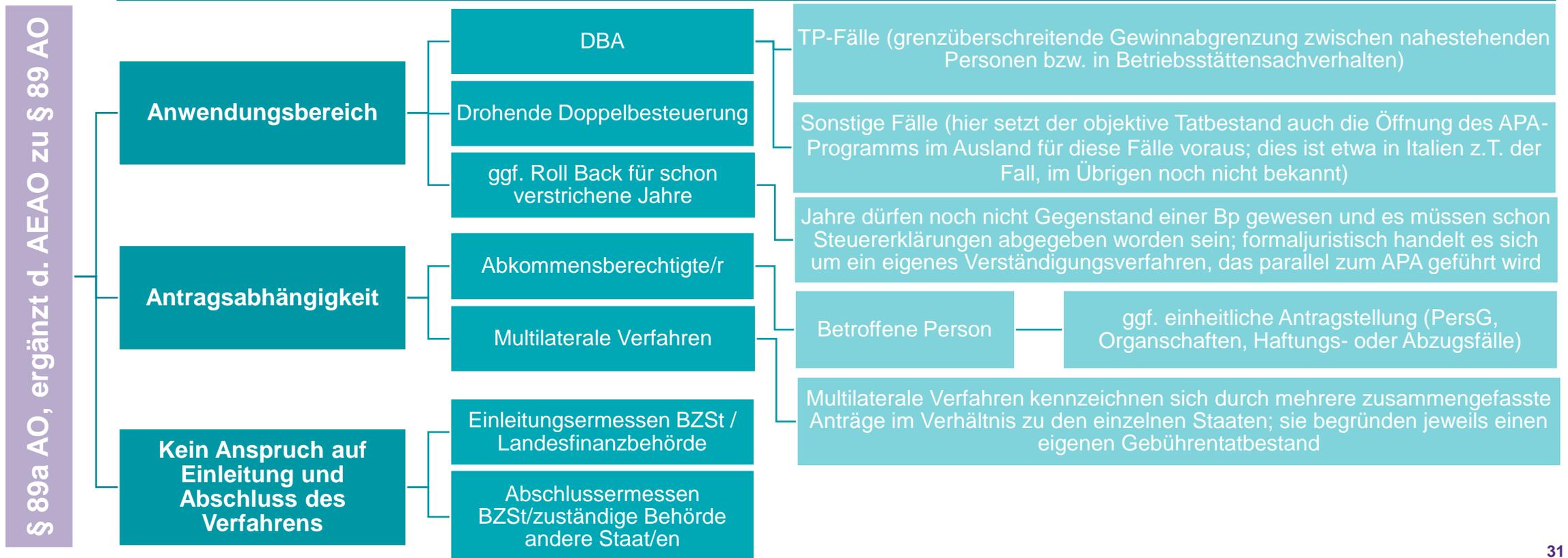
1. Überblick über nationale und internationale Streitbeilegungs- und Streitvermeidungsinstrumente
2. Nationale Streitvermeidungsverfahren, insb. Rechtsbehelfsverfahren
3. Statistiken über internationale Streitbeilegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023
4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland
5. Internationale Streitvermeidungsverfahren, insb. § 89a AO
6. Koordinierte Außenprüfungen / Risikokontrollverfahren

## 5. Internationale Streitvermeidungsverfahren, insb. § 89a AO

1/4

→ Verfahren / Ziel

APA führen zu Rechts- und Planungssicherheit für die steuerliche Beurteilung eines im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalts auf Grundlage anwendbarer DBA mit einem oder mehreren Staaten für eine bestimmte Laufzeit (bei Dauersachverhalten typischerweise 5 Jahre); APA können auf Antrag bei gleichbleibendem Sachverhalt verlängert werden



## 5. Internationale Streitvermeidungsverfahren, insb. § 89a AO 2/4

### Bi- und multilaterale Vorabverständigungsverfahren (APA-Verfahren) nach § 89a AO



#### Abgrenzung bi- und multilateraler APAs zu unilateralen APAs oder zu sonstigen unilateralen „Deals“ mit der Finanzverwaltung

- **Verbindliche Auskunfts- bzw. Zusageverfahren** setzen **konkreten Rechtsfragen- bzw. Sachverhaltsbezug** voraus (vgl. BMF, 30.7.2008 [IV A 3-S 0223/07/10002]; BFH v. 11.12.1984 [VIII R 131/76] und v. 1.2.2001 [IV R 3/00]); der Anwendungsbereich der **verbindlichen Zusage** ist sachlich auf **Bp-Fälle begrenzt**
- Es handelt sich um **rein unilaterale Vereinbarungen**, die mangels **Bindungswirkung** im Ausland die **Doppelbesteuerung nicht zwingend vermeiden**
- In **§ 89a Abs. 2 Satz 1 Nr. 7** und **Abs. 5 AO** wird **kein Rangverhältnis** zwischen unilateralen Auskunftsverfahren und APA-Verfahren **gesetzlich bestimmt**
- Der **AEAO zu § 89a** (Tz. 1.3 bis 1.5) geht jedoch davon aus, dass die verbindliche Auskunft, die verbindliche Zusage und die LSt-Anrufungsauskunft **subsidiär** ggü. **§ 89a AO** sind; auch früher schloss die dt. FinVw unilaterale APAs nur in Ausnahmen (vgl. Tz. 1.2 Merkblatt APA v. 5.10.2006 [IV B 4 - S 1341 - 38/06], außer Kraft)
  - Für **sonstige Fälle** besteht die **Subsidiarität** von § 89a AO jedoch **nur**, wenn ein **DBA** mit dem Staat besteht und der andere Staat das **APA-Verfahren ebenfalls für sonstige Konflikte öffnet**; i.Ü. liegt keine Subsidiarität vor und die Auskunftsverfahren sind dann zu führen; ist das APA-Programm nicht entsprechend geöffnet, empfiehlt es sich daher i.Zw., dies für den Einzelfall im Ausland anzufragen und bestätigen zu lassen
  - In **VP-Fällen** geht die FinVw sogar davon aus, dass **generell keine verbindlichen Auskünfte** erteilt werden sollen (also auch nach Ablehnung eines APA)

#### Beispiel:



Besteht Streit mit der dt. FinVw darüber, ob A, der in DE als Informatiker selbständig ist, aber z.T. in NL tätig ist, in NL eine BSt begründet hat, geht es um die Auslegung und Anwendung von Art. 5 DBA NL.

Wäre es zutreffend, wenn die deutsche FinVw einen Antrag nach § 89 Abs. 2 AO auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft unter Verweis auf die Vorrangigkeit des APA-Verfahrens nach § 89a AO ablehnt?

- Nein, zwar DBA (+), auch kann im Zusammenhang mit Art. 5 DBA NL ein Drohen der Doppelbesteuerung unterstellt werden. Aber NL führt APA-Verfahren nur für VP-Konflikte und nicht für sonstige Konflikte.
- Würde der Antrag nach § 89 Abs. 2 AO zurückgewiesen/ruhend gestellt, sollte gegen den negativen Auskunftsbescheid Einspruch eingelegt werden.

**Abwandlung:** Im Verhältnis zu IT wäre das APA hier vorrangig, weil IT APA auch für Fragen zu Dividenden, Zinsen, Lizenzen, BSt- und zur Ansässigkeit führt.

## 5. Internationale Streitvermeidungsverfahren, insb. § 89a AO

### 3/4

### Bi- und multilaterale Vorabverständigungsverfahren (APA-Verfahren) nach § 89a AO

#### → Typischer Verfahrensablauf

Anregung d. betroffene Person

01

#### Vorgespräch (sog. Prefiling-Meeting)

- Das Vorgespräch ist durch den/die **Antragsberechtigten anzuregen**; nach AEAO zu § 89a kein Anspruch auf Terminierung des Meetings (auch keine Anonymisierung in DE mehr)
- möglichst **umfassende Informationen über geplantes APA** (Power-Point Slides rechtzeitig vor dem Meeting vorzubereiten)
- **Abstimmung des weiteren Ablaufs**, auch in zeitlicher Hinsicht
- i.d.R. **Meetings mit allen zuständigen Behörden**.

Antragstellung d. betroffene Person ggü. allen beteiligten zuständigen Behörden

02

#### Antragstellung

- **Adressat:** BZSt
- **Sprache:** Deutsch; i.d.R. auf Antrag auf Englisch möglich, wenn dies eine gemeinsame Arbeitssprache ist
- Bereits die **Antragstellung ist gebührenauslösend**; keine Erstattung bei Ablehnung oder Rücknahme
  - Erstantrag grds. 30.000 EUR, Verlängerung 15.000 EUR
  - reduzierte Gebührensätze von 25% für sonstige Fälle oder vorangegangene Joint Audit Verfahren bzw. für KMUs von 10.000 EUR bzw. 7.500 EUR für Verlängerungen
- Persönliche und sachliche **Antragsvoraussetzungen** i.S.d. § 89a Abs. 1 AO zu beachten (Slide 34)

Prüfung durch Anbringungsbehörde

03

#### Prüfung des Antrags

- **Unilaterale Prüfung:** das BZSt (im Einvernehmen mit der/den betr. Landesfinanbeh.)
- **Interessensabwägung:** „Kann Doppelbesteuerung vermieden werden“ vs. „Festhalten an Besteuerungsbefugnis“; z.T. hat auch FinVw Interesse an einvernehmlicher Erledigung der Streitfrage und der Beseitigung der Doppelbesteuerung, da so die personellen Ressourcen in Bp und Verständigungs- u. Schiedsverfahren geschont werden können
- Über die **Einleitung** entscheiden die dt. zuständigen Behörden **nach pflichtgemäßem Ermessen**; z.T. besteht eine Ermessensbindung im Gesetz o. dem AEAO zu § 89a (Gesetz: kein drohende Doppelbesteuerung, Nichtentrichtung der Gebühr; FinVw: doppelte Nichtbesteuerung o. Verlustnutzung, Nutzung steuerlicher Präferenzregime, Verletzung der Mitwirkungspflichten, unwahrscheinliches Einvernehmen, Antrag basiert nicht auf geeigneter Verrechnungspreismethode)

## 5. Internationale Streitvermeidungsverfahren, insb. § 89a AO

### 4/4

### Bi- und multilaterale Vorabverständigungsverfahren (APA-Verfahren) nach § 89a AO

#### → Typischer Verfahrensablauf

Zwischenstaatliche  
Verhandlungen

04

#### Verhandlungsphase

- **Zwischenstaatliches Verfahren ohne Einigungszwang**/Zeitvorgaben; i.d.R. Positionspapiere der zuständigen Behörden
- **Beteiligung des Antragstellers** als „Informant“ denkbar (vgl. auch AEAO zu § 89a, Tz. 1.15).
- § 89a Abs. 7 AO kennt **nicht länger Gebührentatbestand für Änderungsanträge** (so noch § 178a AO a.F.); die dt. FinVw geht bereits in laufenden Verfahren davon aus, dass **jede Änderung als Neuantrag** zu werten ist (wesentliche Änderungen des Sachverhalts lösen die Gebühr erneut aus; unwesentliche Änderungen nicht; s. AEAO zu § 89a, Tz. 2.1, 7.6)

Wirksamkeit unter Vorbehalt  
der Mitwirkung Antragsteller

05

#### Abschlussphase/Umsetzung ins nationale Recht

- **Formelles Verfahrensende: Abschluss APA** oder **Scheitern mangels Einigung** möglich, selten Übergang in Verständigungs- und Schiedsverfahren (anders Verständigungsvereinbarungen zur Durchführung von Schiedsverfahren CH u. US, aber dann u.a. jeweils Abgabe der Steuererklärungen erforderlich)
- **Laufzeit des APA**: in Dauersachverhalten grds. mit Beginn des Wirtschaftsjahres der Antragstellung; i.Ü. punktuelle Laufzeit
- **Jederzeitige Rücknahmemöglichkeit f. Antragsteller**: vor Abschluss des APA, die Gebühr wird i.d.R. nicht erstattet (anders im Fall einer Rücknahme vor der Bestandskraft des Gebührenbescheids)
- **Völkerrechtliche Bindungswirkung**: Sie steht unter dem Vorbehalt der Abgabe der erforderlichen Erklärungen durch den/die Antragsteller innerhalb von 60 Tagen (Zustimmung u. Rechtsbehelfsverzicht für das APA zutreffend umsetzende Bescheide)
- **Umsetzungspflicht in nationales Recht**: Ab Entfall d. Wirksamkeitsvorbehalts (jetzt einstufiges Verfahren ohne Vorabzusage)

Mitwirkungspflicht  
Antragsteller

06

#### Wirksamkeit des APA während der Laufzeit

- **Beachtung gesetzlicher und individueller Gültigkeitsbedingungen**: zwingend (i) die vertraglich vereinbarten Gültigkeitsbedingungen (sog. critical assumptions) sind zu wahren, (ii) der andere beteiligte Staat muss das APA zutreffend umsetzen und (iii) die Rechtsvorschriften, auf denen das APA beruht, dürfen sich nicht ändern
- Wird gegen eine der genannten Gültigkeitsbedingungen verstoßen, folgt aus § 89a Abs. 4 AO der automatische **Fortfall der Bindungswirkung** der örtlich zust. Finanzbehörde an das APA **mit Wirkung für die Zukunft**
- **Antragsteller** müssen die Beachtung der vertraglichen Gültigkeitsbedingungen durch **Vorlage jährlicher Compliance-Reports** nachweisen; daneben besteht auch eine Prüfungshoheit der örtlich zust. Finanzbehörde

# Agenda

- 1 \_\_\_\_\_
- 2 \_\_\_\_\_
- 3 \_\_\_\_\_
- 4 \_\_\_\_\_
- 5 \_\_\_\_\_
- 6 \_\_\_\_\_

## Rechts- und Planungssicherheit im internationalen Steuerrecht: Streitvermeidung und Streitbeilegung aus nationaler und internationaler Perspektive

1. Überblick über nationale und internationale Streitbeilegungs- und Streitvermeidungsinstrumente
2. Nationale Streitvermeidungsverfahren, insb. Rechtsbehelfsverfahren
3. Statistiken über internationale Streitbeilegungsverfahren und Streitvermeidungsverfahren für 2023
4. Internationale Streitbeilegungsverfahren / Anwendung des BEPS-MLI-AnwG in Deutschland
5. Internationale Streitvermeidungsverfahren, insb. § 89a AO
6. **Koordinierte Außenprüfungen / Risikokontrollverfahren**

## 6. Koordinierte Außenprüfungen / Risikokontrollverfahren 1/6

### International koordinierte Außenprüfungen im EU-Raum und mit Drittstaaten

#### → Rechtsgrundlagen

#### OECD

- Nach **Angaben der OECD** fehlte es 2019 noch in allen untersuchten OECD-Mitgliedstaaten an einer klaren Rechtsgrundlage (s. OECD Joint Audit Report 2019)

#### EU

- **EU-Amtshilferichtlinie** in 2011 (EU Richtlinie 2011/16/EU)
- **Update** der Richtlinie in 2022 (EU Richtlinie 2021/514)

#### Deutschland

- **Im Verhältnis zu Mitgliedstaaten: § 12 EUAHiG (Simultane/gleichzeitige Außenprüfung) u. § 12a EUAHiG (gemeinsame Außenprüfung/Joint Audit bzw. Multilateral Control)**; ergänzt d. Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete v. 9.1.2017 [IV B 6-S 1315/16/10016:002]
- **Im Verhältnis zu Drittstaaten: Neuer § 117e AO**, der eine **entsprechende Anwendung der §§ 12 und 12a EUAHiG** ermöglicht, aber weiterhin eine Form des **Informationsaustauschs** darstellt i.S.d. Art. 26 OECD-MA, Art. 9 des Multilateralen Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen v. 25.1.1988, Art. 6 des Abkommens über den steuerlichen Informationsaustausch

#### **Gemeinsames Ziel koordinierter**

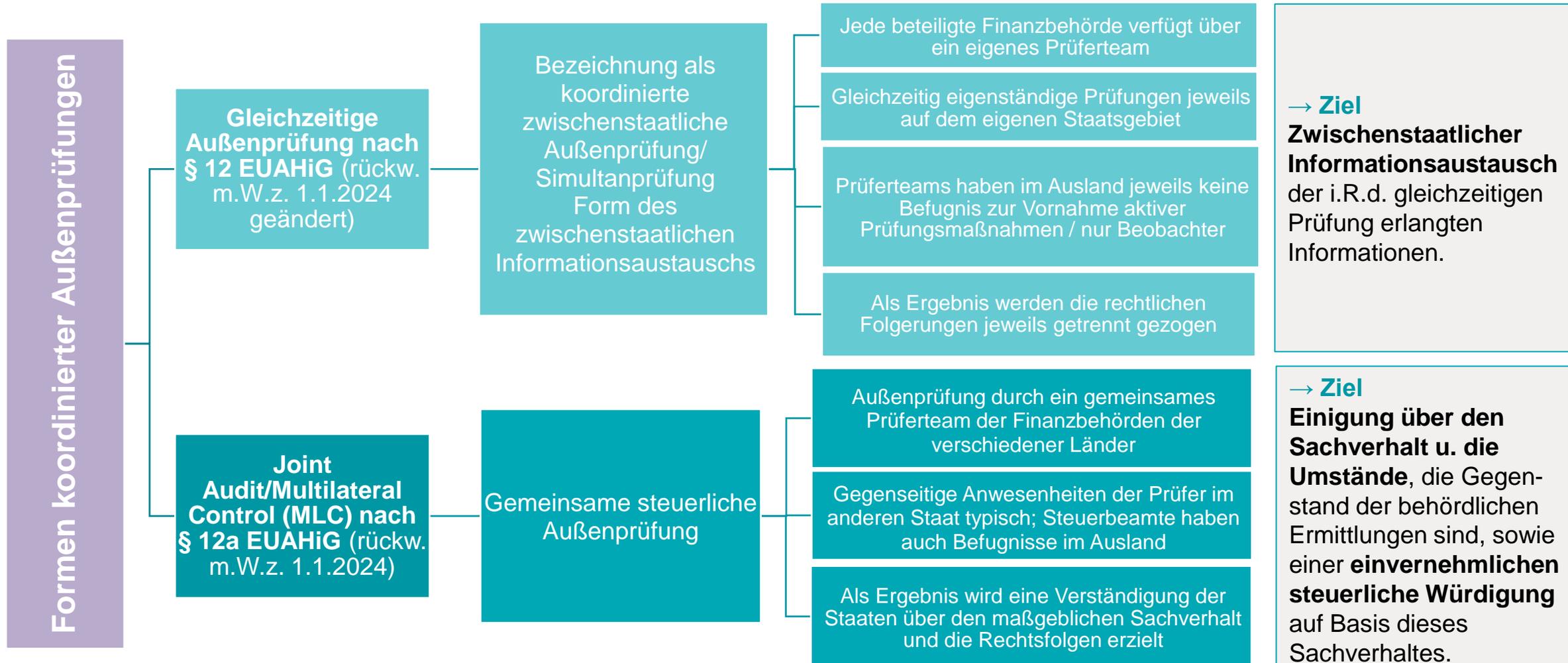
**Betriebsprüfungen:** Einvernehmliche Feststellung entscheidungserheblicher, grenzüberschreitender Sachverhalte (z.B. TP für Lieferungen und Leistungen, Konzernfinanzierungen, Betriebstättensachverhalte, Umstrukturierungen etc.).

**Unterschiede: Verfahrensgang und insb. deren Ergebnisse unterscheiden sich jedoch grundlegend.** Unbedingt vergewissern, welches Verfahren gemeint ist!!

**Vorsicht:** Von Praktikern wird häufig nur der Begriff Joint Audit verwendet. In **Deutschland ist der Oberbegriff „koordinierte Außenprüfung“**. Zu unterscheiden ist zwischen **der gleichzeitigen u. der gemeinsamen Außenprüfung**.

## 6. Koordinierte Außenprüfungen / Risikokontrollverfahren 2/6

### International koordinierte Außenprüfungen i.S.d. § 12 und § 12a EUAHiG



## 6. Koordinierte Außenprüfungen / Risikokontrollverfahren 3/6

### International koordinierte Außenprüfungen i.S.d. § 12 und § 12a EUAHiG

#### → Typischer Verfahrensablauf

Einleitungshoheit der  
Finanzbehörden

01

### Anregung einer internationalen Betriebsprüfung

- Der **Anstoß** zur Durchführung einer internationalen Betriebsprüfung kommt typischerweise durch das **Veranlagungsfinanzamt** bzw. der **Außenprüfungsstelle** des Stpfl. und ist an die **Koordinierungsstelle des BZSt für koordinierte Außenprüfungen zu richten**. Auch **ausländische Steuerbehörden** können dem BZSt vorschlagen, eine koordinierte Außenprüfung durchzuführen
- Der **Stpfl.** selbst hat **kein förmliches Recht**, eine koordinierte Außenprüfung zu beantragen; dem Vernehmen nach wird **unförmlichen Anregungen** aber meist nachgekommen (zw. 2016 u. 2020: 300 Fälle)
- Das **BZSt als zentrales Verbindungsbüro** soll nach Prüfung der Zulässigkeit der vorgeschlagenen Maßnahme Kontakt mit der ausländischen Finanzbehörde i.R. eines „**Letters of Invitation for participation in an multilateral control**“ aufnehmen (§ 12 Abs. 1 bzw. § 12a Abs. 1 EUAHiG). Es gibt **keine „internationale Prüfungsanordnung“** (ggü. dem Stpfl. erlässt die örtl. zust. Finanzbehörde in diesen Fällen bisher weiter eine inländische Prüfungsanordnung auf Grundlage von § 196 AO)
- In sog. **Auswahlsitzungen** können **mehrere Vorschläge gleichzeitig besprochen** und eine **Vereinbarung** zwischen den beteiligten zuständigen Behörden **über die Durchführung einer koordinierten Außenprüfung** erzielt werden
- Das **Verbindungsbüro** soll eine für die Prüfung **verantwortliche Person benennen** (§ 12 Abs. 3 EUAHiG)

Anhörungsmöglichkeit /  
Rechtsschutz

02

### Anhörung des Steuerpflichtigen

- Auf Grund des **Eingriffscharakters** einer internationalen Betriebsprüfung ist das Verbindungsbüro verpflichtet, den betroffenen **inländischen StPfl. unverzüglich über die geplante Maßnahme zu informieren**; eine Anhörung ist nicht vorgeschrieben (§ 12 Abs. 6 EUAHiG)
- Gegen die Mitteilung über die Durchführung einer koordinierten Außenprüfung kann u.U. **Unterlassungsklage** gegen das BZSt (§ 40 FGO) eingelegt werden und eine **einstweilige Anordnung** nach § 114 FGO erwirkt werden; typischerweise sollten aber wg. behördlichen **Ermessens** eher **geringe Erfolgsaussichten** bestehen (s. auch FG Köln v. 12.9.2018 [2 K 814/18]; v. 23.2.2018 [2 V 2498/16] u. v. 20.10.2017 [2 V 1055/17])

## 6. Koordinierte Außenprüfungen / Risikokontrollverfahren 4/6

### International koordinierte Außenprüfungen i.S.d. § 12 und § 12a EUAHiG

#### → Typischer Verfahrensablauf

Typischer Ablauf

03

### Prüfungsablauf

- Die Prüfung beginnt mit einer **Auftaktsitzung** (i.d.R. ohne Beteiligung des Stpfl.), in der alle wesentlichen Informationen zwischen den beteiligten Steuerbehörden ausgetauscht werden, **Prüfungsschwerpunkte** zu dem Sachverhalt und der darauf aufbauenden steuerlichen Beurteilung **einvernehmlich festgelegt** werden und eine **strategische Abstimmung** über das Vorgehen erfolgt.
- Der **weitere Verlauf des Prüfung** hängt vom konkreten Gegenstand der Prüfung ab
  - **Gemeinsame Prüfungsanfragen** an den Stpfl. (nach unserer Erfahrung sind die Prüfungsanfragen im Vergleich zu einer rein nationalen Prüfung weniger tiefgründig; es sollte aber konsistent dargestellt und argumentiert werden)
  - **Joint Audit Meetings** des Prüferteams mit dem/den Stpfl. zur Besprechung der Prüfungsanfragen, ggf. mehrfach; Verfahrenssprache i.d.R. Englisch (u.U. Vorteil für Stpfl.)
  - **Sachverhaltsermittlungen** durch Vor-Ort-Besichtigungen, Interviews, etc.

04

### Abschlusstermin/Prüfungsbericht

- **Abschlusstermin**, ggf. mit dem/den Stpfl.
- **Gesamte Verfahrensdauer ca. 12-18 Monate** erfahrungsgemäß (Letter of Invitation bis Abschlussmeeting)
- **Prüfungsbericht (sog. abgestimmtes Ergebnisprotokoll)**
  - **Gleichzeitige Prüfung (§ 12 EUAHiG): Protokoll ohne rechtliche Bedeutung**, aber als „gentlemen’s agreement“ wird Bindung nach Treu und Glauben vertreten, wenn Feststellungen getroffen werden
  - **Gemeinsame Prüfung (§ 12a EUAHiG): Gemeinsame zwischenstaatlichen Vereinbarung**, wonach Einvernehmen bzgl. des steuerlich relevanten SV und dessen steuerlicher Beurteilung erzielt wurde; Bekanntgabepflicht innerhalb von 60 Tagen ggü. Stpfl. (§ 12a Abs. 4 und 5 EUAHiG)
- ggf. **Folge-APA** im Fall keiner oder geringfügiger Feststellungen um langfristige Planungssicherheit zu erlangen bei gleichbleibendem Sachverhalt; positive Erfahrungen mit Gesamtdauer beider Verfahren von 2 Jahren

Verfahrensende

## 6. Koordinierte Außenprüfungen / Risikokontrollverfahren 5/6

### Internationale Risikobewertungsverfahren der OECD, EU und in Deutschland

#### → Rechtsgrundlagen

##### OECD

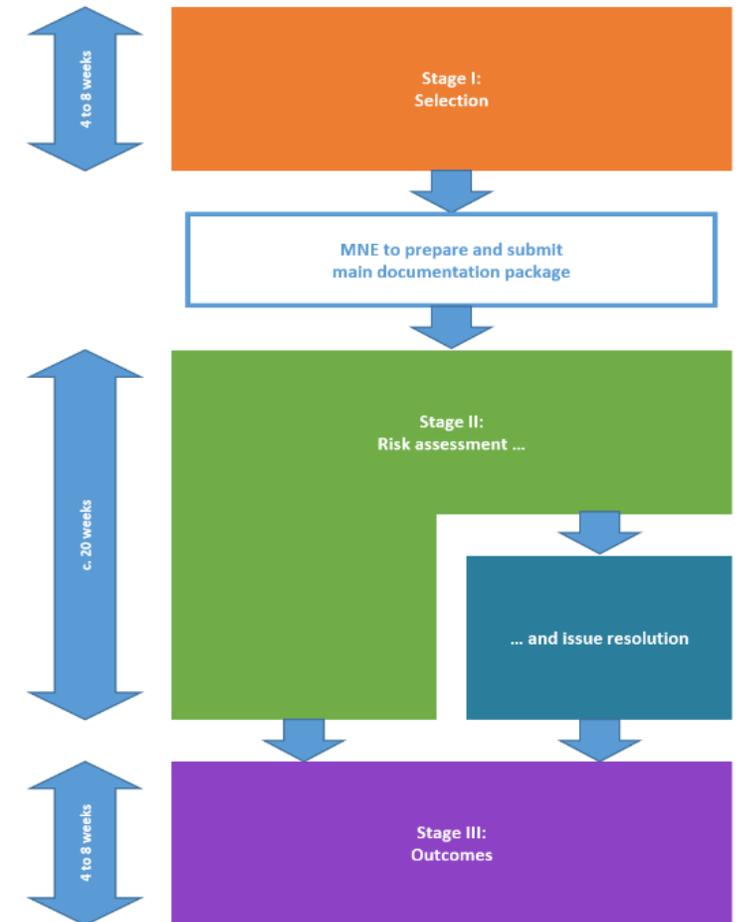
- **International Compliance Assurance Programme (ICAP)** für MNEs und Steuerverwaltungen der betroffenen Staaten, um für bestimmte **Geschäftsfelder o. Transaktionen** der Gruppe geringe **steuerliche Risiken zu identifizieren**; für in dem „Outcome Letter“ als „low-risk“ bezeichnete Tätigkeiten sollen grds. keine Prüfungsmaßnahmen mehr erforderlich sein (sog. Assurance ohne Rechtssicherheit) u. zu einer beschleunigten Außenprüfung beitragen
- 20 abgeschlossene Verfahren bis Ende 2023 (s. OECD, Statistics from the International Compliance Assurance Programme (ICAP) v. 29. Januar 2024)

##### EU

- Mit dem **European Trust and Cooperation Approach (ETACA)** soll auf EU-Ebene **vergleichbares Verfahren** etabliert werden und sich ebenfalls auf VP-Themen fokussieren (s. European Trust and Cooperation Approach – ETACA Pilot Project for MNEs – European Commission)
- Auch für **KMUs** soll mit dem sog. **Cross-Border Dialogue (CBD)** ein entsprechendes Programm geschaffen werden

##### Deutschland

- DE verfügt mit dem **§ 89b AO erst seit 2024** über eine **Rechtsgrundlage** für entsprechende Risikobewertungsverfahren im Vorfeld einer Außenprüfung; trotzdem hat DE schon an dem Pilot für ICAP 2.0 teilgenommen



## 6. Koordinierte Außenprüfungen / Risikokontrollverfahren 6/6

### Internationales Risikobewertungsverfahren nach § 89b AO

#### → Neue Rechtsgrundlage in DE ab dem 28.3.2024

- Ein **internationales Risikobewertungsverfahren** ist eine **gemeinsame Einschätzung** von **steuerlichen Risiken** von **bereits verwirklichten Sachverhalten** mit **einem oder mehreren Staaten** oder Hoheitsgebieten in einem auf **Kooperation und Transparenz** angelegten Verfahren (§ 89b Abs. 2 AO)
- Die Teilnahme an dem Verfahren kann von **Unternehmen beantragt werden**, soweit eine **Berichtspflicht** nach § 138a AO bzw. § 90 Abs. 3 Satz 3 AO für dt. Gesellschaft besteht (§ 89b Abs. 3 AO), **oder von dem anderen Staat**; mit dem Antrag des Unternehmens sind nach § 89b Abs. 3 AO umfangreiche Unterlagen vorzulegen; das BZSt ist über Anträge zu informieren (§ 89b Abs. 7 AO)
- § 89b Abs. 4 AO nennt **Regelbeispiele**, in denen das **Verfahren ausgeschlossen** ist (keine zeitnahe, kooperative, wirtschaftliche Risikoprüfung); Unternehmen ist entsprechend zu informieren (§ 89b Abs. 5 AO)

#### → Rechtsfolge nach § 89b Abs. 1 AO

- grds. Prüfung nach Aktenlage ohne Belegprüfung oder Prüfung vor Ort
- **Bewertung der Risiken wird mit anderen Staaten abgestimmt** und in einem **Risikobewertungsbericht zusammengefasst**, der dem Antragsteller o. dem leitenden Unternehmen zu übermitteln ist (§ 89b Abs. 6 AO).
- Wenn das **Risiko** eines **Steuerausfalls** unter Beibehaltung der erklärten oder im Rahmen des internationalen Risikobewertungsverfahrens angepassten Angaben **in Bezug auf die bewerteten Sachverhalte als gering** eingeschätzt wird, kann die **Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Stpfl.** im Rahmen einer **Außenprüfung unterbleiben** (§ 89b Abs. 1 AO)

→ **Hinweis**  
Weil § 89b AO erst jüngst in Kraft getreten ist, sind noch keine praktischen Erfahrungen zur Anwendung der Norm bekannt.

**VIELEN DANK FÜR  
IHRE AUFMERKSAMKEIT**

**UND JETZT  
NETWORKING & DINNER**

