

Joint Tax Audits als Ausgangspunkt zur Effektuierung des Verständigungsverfahrens

Zimmerl

2022

ISBN 978-3-406-78016-5

C.H.BECK

Steuerrecht im Rechtsstaat

Wissenschaftliche Arbeiten zum
Deutschen und Internationalen Steuerrecht

herausgegeben von

Prof. Dr. Marc Desens

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen

Prof. Dr. Marcel Krumm

Band 6


beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG



Joint Tax Audits als Ausgangspunkt zur Effektuierung des Verständigungsverfahrens

Eine Analyse möglicher dogmatischer
Entwicklungen unter besonderer
Berücksichtigung der deutsch-italienischen
Verwaltungszusammenarbeit

von
Isabella Juliana Zimmerl
beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG
2021

Inaugural-Dissertation zur Erlangung der Doktorwürde
der Hohen Juristischen Fakultät der
Ludwig-Maximilians-Universität zu München



Die mündliche Prüfung fand am 16. Februar 2021 statt.
Als Referent fungierte Univ.-Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen,
als Korreferent Prof. em. Dr. jur. Rudolf Streinz.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

www.beck.de

ISBN 978 3 406 78016 5

© 2022 Verlag C.H.Beck oHG
Wilhelmstraße 9, 80801 München
Druck, Bindung und Umschlaggestaltung:
Druckerei C.H.Beck Nördlingen
(Adresse wie Verlag)

Satz: Fotosatz Buck
Zweikirchener Str. 7, 84036 Kumhausen



Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

*Diese Dissertation wurde durch ein Begabtenstipendium
der Hanns-Seidel-Stiftung aus Mitteln des Bundesministeriums
für Bildung und Forschung (BMBF) gefördert.*



beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Vorwort und Dank

„We all do better when we work together“ – dieser Satz des ehemaligen US-Präsidenten *Clinton*¹ gilt nicht nur für die Politik, sondern auch für die hier untersuchte Kooperation zwischen Finanzverwaltungen und Steuerpflichtigen, ebenso wie für diese Dissertation.

Ohne die Unterstützung vieler Personen in Deutschland und Italien hätte diese Arbeit nicht entstehen können. Größter Dank gilt meinem Doktorvater Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, der mir stets mit Geduld, unerschöpflichem Wissen sowie wertvollen Hinweisen zur Seite stand, und den Kontakt zu bayerischen und italienischen Beteiligten herstellte. Unter ihnen danke ich ganz besonders Dr. Thomas Eisgruber, Dr. Eva Oertel, Franz Hruschka, Andreas Saliger, Patricia Wolff, Vito Furnari und Italo Muntoni. Herzlicher Dank gebührt prof. dott. Tommaso dalla Massara, prof. dott. Sebastianzo Maurizio Messina und dott. Martina d’Onofrio (alle Università di Verona), die mir viele italienische Türen geöffnet und mit ihren Ideen zu dieser Arbeit beigetragen haben. Für Anregungen aus anwaltlicher Perspektive bin ich Dr. Matthias Scheifele, Dr. Markus Ernst sowie Federico Trutalli und Dario Codello dankbar. Besonders sei Dr. Steffen C. Hörner gedankt, der mir zuerst von Joint Tax Audits erzählte, mich für das Thema begeisterte und meine Doktorarbeit mit Gesprächen und Erfahrungen bereicherte. Für fachlichen Austausch zum deutsch-niederländischen Joint-Audit-Projekt bin ich Dr. Till Meickmann sehr dankbar. Neue Impulse konnte ich zudem gewinnen, wann immer ich zu meinem Dissertationsthema vortragen und diskutieren durfte. Für die Gelegenheit hierzu danke ich der Sozietät Hengeler Mueller Part mbB, dem Verein für Internationale Steuern und Finanzen München eV, der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft eV sowie dem Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen.

Ferner danke ich Prof. em. Dr. jur. Rudolf Streinz, der mich seit den ersten Tagen an der Ludwig-Maximilians-Universität begleitet und gefördert hat und in sehr kurzer Zeit das Zweitgutachten zu meiner Dissertation erstellte. In gleicher Weise unentbehrlich war die Förderung durch Prof. Dr. Peter Kindler und dott. Alessandra Pedriali-Kindler, ohne die Lektüre und Verständnis der italienischen Quellen undenkbar gewesen wären. Dass die Arbeit so zügig abgeschlossen werden konnte, verdanke ich einem Promotionsstipendium der Hanns-Seidel-Stiftung eV und der großzügigen Unterstützung von RA Dr. Moritz Freiherr von Hutten. Ganz besonders dankbar bin ich meinen Eltern M.A. Christiane und Dr. Oswald Zimmerl, sowie mgr. Katarzyna Parchimowicz und Sidonie von Krosigk-Schworm, die mit kritischen Anmerkungen und Korrekturen die Fertigstellung dieser Arbeit erst ermöglicht haben.

Schließlich möchte ich den Herausgebern Prof. Dr. Marc Desens, Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen und Prof. Dr. Marcel Krumm sowie dem Verlag

¹ *William J. Clinton*, Rede zur Eröffnung der Bibliothek von Little Rock am 18.11.2004, Transkript einsehbar unter www.washingtonpost.com/wp-dyn/articles/A60393-2004Nov18.html, abgerufen am 14.11.2018.

C.H.Beck oHG für die Aufnahme in die Reihe „Steuerrecht im Rechtsstaat“ und Carolin Münch für die hervorragende Betreuung danken.

Meine Dissertation wurde im Februar 2019 offiziell eingereicht und mit Rigorosum vom 16.2.2021 von der Juristischen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität als Dissertation angenommen. Neue Literatur und Rechtsprechung wurden bis August 2021 berücksichtigt – auf diesem aktuellen Stand befindet sich auch das Nachwort, das sich mit zwischenzeitlich erschienenen Veröffentlichungen und legislativen Entwicklungen befasst.

München, im August 2021

Isabella Zimmerl



beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Inhaltsübersicht

Vorwort und Dank	IX
Inhaltsverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Literaturverzeichnis	XXIII
Kapitel 1. Einführung und Gang der Untersuchung	1
Kapitel 2. Bestehende Instrumente	5
A. Joint Tax Audits	6
B. Verständigungsverfahren	96
C. Bindungswirkung im Vergleich	131
D. Ergebnis zu bestehenden Instrumenten	137
E. Anhang zu Kapitel 2	138
Kapitel 3. Ansätze zur Effektivierung	155
A. Konzeption von Modellen	156
B. Rechtliche Prüfung der Modelle	158
C. Exkurs: Trilaterale Konstellation	248
D. Anhang zu Kapitel 3	252
Kapitel 4. Ergebnis und Ausblick	259
A. Sintesi dei risultati chiave	265
B. Summary of key results	271
Nachbetrachtung: Jüngste Entwicklungen bei Joint Tax Audits	277
Stichwortverzeichnis	283
Lebenslauf	285

Inhaltsverzeichnis

Vorwort und Dank	IX
Inhaltsübersicht	XI
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Literaturverzeichnis	XXIII
Kapitel 1. Einführung und Gang der Untersuchung	1
Kapitel 2. Bestehende Instrumente	5
A. Joint Tax Audits	6
I. Begriff und Rechtsgrundlage	6
1. Begriff des Joint Audit	6
a) Definition	7
b) Abgrenzung zur Simultanprüfung	11
c) Abgrenzung zu Joint Audits in anderen Sachgebieten	12
d) Oberbegriff „grenzüberschreitende Prüfung“	13
e) Fazit zur Begrifflichkeit	14
2. Rechtsgrundlage für Joint Audits	14
a) Völkerrechtliche Problematik	15
b) Denkbare Rechtsgrundlagen	17
aa) Art. 26 OECD-MA	17
bb) Art. 9 CMAA	19
cc) Art. 6 OECD-MA-InfAust	20
dd) Art. 11 II EU-Amtshilfe-RL	21
ee) Weitere denkbare Grundlagen	22
c) Rechtsgrundlage im Verhältnis Deutschland-Italien	22
aa) Rangordnung denkbarer Rechtsgrundlagen	23
bb) Umsetzung von Art. 11 EU-Amtshilfe-RL in Deutschland und Italien	25
cc) Formelle Anforderungen an die danach erforderliche „Vereinbarung“	25
dd) Erfüllung bzw. Erfüllbarkeit der Anforderungen	27
(1) Rechtsnatur eines „Memorandum of Understanding“	28
(2) Formelle Wirksamkeit eines „Memorandum of Understanding“	30
(a) Voraussetzungen des Grundgesetzes	30
(aa) Art. 32 III GG	30
(bb) Art. 59 GG	35
(cc) Erfüllbarkeit der Vorgaben	37
(b) Voraussetzungen der Costituzione Italiana	37
d) Völkerrechtliche Dimension der Rechtsgrundlage	40
e) Fazit und Vorschläge zur Rechtsgrundlage	43
II. Wirkungsweise <i>de lege lata</i>	44
1. Phase vor Beginn eines Joint Audit	44
a) Wirksame, völkerrechtliche Vereinbarung	44
b) Notwendigkeit des Verfahrens	46
c) Auswahl des Steuerpflichtigen	47
aa) Prüfbarkeit des Falls	48
bb) Auswahlkriterien und -grenzen	49
cc) Auswahlsituation	52
d) Weitere Voraussetzungen	53
aa) Aus deutscher Sicht	53
(1) Anhörung des Steuerpflichtigen	53

(2) Zustimmung des Steuerpflichtigen	56
(3) Prüfungsanordnung	58
bb) Aus italienischer Sicht	59
2. Phase während des Joint Audit	59
a) Auftaktsitzung	60
b) Anwendbares Recht	60
c) Passive und aktive Anwesenheit	62
d) Informationsaustausch	63
3. Abschluss des Joint Audit	66
a) Ergebnis, Abschlussbericht(e)	66
b) Reaktionsmöglichkeiten	70
4. Fazit und Vorschläge zur Wirkungsweise	71
III. Vorteile	73
1. Aus behördlicher und unternehmerischer Perspektive	73
a) Erleichterung und Beschleunigung der Betriebsprüfung	73
b) Bekämpfung von Doppelbesteuerung zu einem frühen Zeitpunkt	76
c) Verringerung von Verständigungsverfahren	78
2. Allein aus Sicht der Finanzverwaltung	78
a) Besserer Einblick in die internationale Struktur eines Konzerns	78
b) Bekämpfung doppelter Nichtbesteuerung von Gewinnen	80
c) Erhebliche Steuererhöhungen	82
3. Allein aus Sicht der geprüften Unternehmen	82
a) Höhere Rechts- und Planungssicherheit	83
b) Stärkere Beteiligung und mehr Einfluss des Steuerpflichtigen	84
c) Weitere finanzielle Anreize	84
IV. Defizite	86
1. Normative Unklarheiten	86
a) Vage nationale Regelungen	86
b) Unklarheit über Auswahlkriterien und anzuwendendes Recht	87
c) Fehlende Einigungspflicht und fehlende Bindungswirkung	87
d) Unklarheit über die Amtshaftung	88
2. Schwächen bei Rechtsstellung und Rechtsschutz für Steuerpflichtige	89
a) Kein Antragsrecht	89
b) Fehlende Einigungspflicht und fehlende Bindungswirkung	90
c) Gefahr stärkerer Besteuerung	91
d) Lücken im Bereich des Rechtsschutzes	91
3. Schwierigkeiten im Rahmen der praktischen Durchführung	92
a) Wenig Verwaltungsübung und lange Dienstwege	92
b) Kaum grenzüberschreitende Unternehmensdaten	93
c) Schwer vereinbare Prüfungsabläufe	93
d) Geringe Sprach- und Rechtskenntnisse	94
V. Zwischenergebnis	94
B. Verständigungsverfahren	96
I. Begriffe und Rechtsgrundlagen	96
1. Verständigungsverfahren	96
2. Schiedsverfahren	98
3. Advance Pricing Agreements	99
4. Fazit zu Begriffen und Rechtsgrundlage	101
II. Wirkungsweise de lege lata	101
1. Verständigungsverfahren nach Art. 26 I, II DBA-Italien	101
a) Ablauf des Verfahrens	101
b) Ergebnis des Verfahrens	104
aa) Verständigungsvereinbarung	104
bb) Bindungswirkung	105
(1) Völkerrechtliche Bindung	105
(2) Innerstaatliche Bindung	106

(a) Personell	106
(b) Zeitlich	107
(c) Inhaltlich	107
cc) Reaktionsmöglichkeiten	108
(1) Für die Finanzbehörden	108
(2) Für die Steuerpflichtigen	109
c) Fazit zur Wirkungsweise von Verständigungsverfahren	111
2. Bilaterale APAs nach Art. 26 I, II DBA-Italien	112
a) Ablauf des Verfahrens	112
b) Ergebnis des Verfahrens	114
aa) Bilaterales APA	114
bb) Bindungswirkung	116
(1) Völkerrechtliche Bindung	116
(2) Innerstaatliche Bindung	116
(a) Personell	117
(b) Inhaltlich	118
(c) Zeitlich	120
cc) Reaktionsmöglichkeiten	123
(1) Für die Finanzbehörden	123
(2) Für die Steuerpflichtigen	123
c) Fazit zur Wirkungsweise von bilateralen APAs	124
III. Defizite	125
1. Nachteile von Verständigungsverfahren	125
2. Nachteile von bilateralen APAs	127
IV. Zwischenergebnis	129
C. Bindungswirkung im Vergleich	131
I. Supranationale Rechtsgrundlage	131
II. Wirkungsweise und Verhandlungsergebnis	131
III. Bindungswirkung des Verhandlungsergebnisses	132
IV. Reaktionsmöglichkeiten im Anschluss bzw. bei veränderten Umständen	135
D. Ergebnis zu bestehenden Instrumenten	137
E. Anhang zu Kapitel 2	138
I. Überblick zur Begrifflichkeit bei Joint Audits	138
II. Überblick zur Begrifflichkeit und Rechtsgrundlagen bei Verständigungsverfahren	140
III. Muster des JTPF für ein MoU zur Durchführung von Joint Audits	141
IV. Organisation der deutschen Finanzverwaltung	143
V. Organisation der italienischen Finanzverwaltung	146
VI. Zusammenspiel in- und ausländischer Behörden bei einem Joint Audit	149
VII. Überblick zum Ablauf eines Joint Audit	150
VIII. Vergleich der Bindungswirkung von Verhandlungsergebnissen bei MoUs, Joint Audits, Verständigungsverfahren und bilateralen APAs von Deutschland und Italien	152
Kapitel 3. Ansätze zur Effektivierung	155
A. Konzeption von Modellen	156
I. Verbindung von Joint Audit und Verständigungsverfahren	156
II. Erteilung rein nationaler Zusagen nach einem Joint Audit	156
III. Verschränkung von Joint Audit und bilateralem APA	157
IV. Abschluss eines „internationalen Verwaltungsvertrags“ nach einem Joint Audit	157
B. Rechtliche Prüfung der Modelle	158
I. Effektivierung bestehender Instrumente	158
1. Modelle mit nur geringen Verbesserungen	158
a) Verbindung von Joint Audit und Verständigungsverfahren (Modell 1)	158

aa)	Wirkungsweise der Verfahrensverbundung	159
(1)	Getrennte Verfahrenszuständigkeit	159
(2)	Zeitliche Abstimmung der Verfahren	161
(3)	Umgang mit Verzicht auf Verständigungsverfahren	163
bb)	Überwiegende Nachteile des Modells	163
cc)	Vereinbarkeit mit geltendem Recht	165
dd)	Reformvorschläge für mehr Effizienz und Rechtssicherheit	170
(1)	Konzentration der Verfahrenszuständigkeit	170
(2)	Supranationale Kodifizierung	173
(3)	Abstrakte Veröffentlichung von Ergebnissen	175
ee)	Zwischenergebnis	176
b)	Erteilung rein nationaler Zusagen nach einem Joint Audit (Modell 2)	176
aa)	Zusageformen und ihre Bindungswirkung in Deutschland und Italien	176
(1)	Zusage iSd §§ 204 ff. AO	177
(2)	„Accertamento con adesione“ als italienische Entsprechung	179
bb)	Überwiegende Nachteile des Modells	181
cc)	Gefahr der Unvereinbarkeit mit geltendem Recht	183
dd)	Punktueller Reformen ohne grundlegende Verbesserung	185
ee)	Zwischenergebnis	185
2.	Verschränkung von Joint Audit und bilateralem APA (Modell 3)	186
a)	Wirkungsweise der Verfahrensverschränkung	186
aa)	Erste Variante: Außenprüfung zur APA-Kontrolle „als“ Joint Audit	187
bb)	Zweite Variante: Bilaterales APA auf Basis des Joint-Audit-Berichts	188
cc)	Verbindung mit einem „roll back“ für geprüfte Zeiträume	189
dd)	Vorzüge der zweiten Variante	190
b)	Überwiegende Vorteile des Modells	191
aa)	Große zeitliche, territoriale und personelle Bindungswirkung	192
bb)	Verbesserungen bei Effizienz und Verfahrensdauer	193
cc)	Weitere Vorteile dieses Modells	193
dd)	Geringe Nachteile einer Verfahrensverschränkung	194
c)	Vereinbarkeit mit geltendem Recht	195
d)	Reformvorschläge für weitergehende Effektivierung	197
aa)	Einführung einer deutschen Korrektornorm für Joint Audits	198
bb)	Gebührenreduzierung oder -freiheit für das bilaterale APA	199
cc)	Beschränkung des automatischen Informationsaustausches	200
e)	Zwischenergebnis	201
II.	Implementierung eines neuen Instruments (Modell 4)	202
1.	Wirkungsweise des „internationalen Verwaltungsvertrags“	203
a)	Konsensuale Institute im nationalen Recht	203
aa)	Rechtsinstitute in Deutschland	203
bb)	Rechtsinstitute in Italien	205
b)	Übertragung auf den internationalen Kontext	207
c)	Besonderheiten für die Situation eines Joint Audit	209
d)	Verfahrens- und Vertragsschlusskompetenz	211
e)	Zwischenergebnis	212
2.	Überwiegende Vorteile des Modells	213
3.	Rechtliche Hindernisse de lege ferenda	214
a)	Nationales Recht	214
aa)	Zulässigkeit konsensualen Steuerverwaltungshandelns	214
(1)	Aus Sicht des deutschen Rechts	215
(2)	Aus Sicht des italienischen Rechts	218
bb)	Notwendigkeit einer gesetzlichen Rechtsgrundlage	219
(1)	Aus Sicht des deutschen Rechts	219
(2)	Aus Sicht des italienischen Rechts	221
cc)	Inhaltliche Grenzen	221
(1)	Zulässigkeit von Verwaltungsverträgen über rechtliche Aspekte	222
(2)	Folgerungen für die Rechtsgrundlage	224

dd) Regelungen für die Zeit nach Vertragsschluss	224
b) Unionsrecht	226
c) Völkerrecht	228
aa) Anerkennung der beschränkten Völkerrechtsfähigkeit grenzüberschreitend tätiger Unternehmen und des beschränkt völkerrechtlichen Vertrags	229
bb) Anwendung auf den „internationalen Verwaltungsvertrag“	231
cc) Rechtsfolgen und Konsequenzen für Modell 4	232
d) Zwischenergebnis	233
4. Reformvorschläge	235
a) Formulierung und Regelungsort der gesetzlichen Rechtsgrundlage	235
b) Anpassung weiterer Normen im deutschen und italienischen Recht	240
5. Zwischenergebnis	241
III. Vergleich der Modelle und Zwischenergebnis	242
C. Exkurs: Trilaterale Konstellation	248
D. Anhang zu Kapitel 3	252
I. Zeitliche Varianten der Verschränkung von Joint Audit und bilateralem APA ..	252
II. „Roll back“ bei Verschränkung von Joint Audit und bilateralem APA	252
III. Vergleich der Modelle	253
1. Vergleich nach Wirkungsweisen, Vor- und Nachteilen, rechtlichen Hindernissen, und möglichen Reformen	253
2. Vergleich nach Verhandlungsergebnissen und ihrer Bindungswirkung	255
Kapitel 4. Ergebnis und Ausblick	259
A. Sintesi dei risultati chiave	265
B. Summary of key results	271
Nachbetrachtung: Jüngste Entwicklungen bei Joint Tax Audits	277
Stichwortverzeichnis	283
Lebenslauf	285