

Gemeinsame Betriebsprüfungen

Ernst Czakert

Gemeinsame Betriebsprüfungen von Staaten können für grenzüberschreitend tätige Unternehmen sowie für die beteiligten Staaten von Vorteil sein. Anstatt zwei nicht aufeinander abgestimmte Prüfungen, die zu unterschiedlichen und sich widersprechenden Lösungen kommen können, wird nur eine Prüfung vorgenommen, die idealerweise, basierend auf einem gemeinsam ermittelten Sachverhalt, eine von den involvierten Staaten gemeinsam getragene rechtliche Bewertung vornimmt. Was sind die Probleme der Finanzverwaltung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, was ist bei gemeinsamen Betriebsprüfungen zwischen Staaten zu beachten und welche rechtlichen Voraussetzungen müssen beachtet werden. Zu den aufgeworfenen Fragen versucht der Vortrag einen Beitrag zu leisten.

1. Besondere Probleme der Betriebsprüfung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Das Finanzamt hat die tatsächlichen Grundlagen für die Besteuerung von Amts wegen zu ermitteln § 88 AO. Die Abgabenordnung stellt dazu u.a. das Institut der Außenprüfung gemäß §193 AO zur Verfügung. Eine Außenprüfung ist das formalisierte Verfahren zur Ermittlung steuerlich erheblicher Sachverhalte mit besonderen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen¹. Gemäß § 193 Abs. 1 AO ist eine Außenprüfung zulässig bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen oder Land und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten. In einem solchen Fall redet man anstatt von einer Außenprüfung von Betriebsprüfung.

Die Prüfung von grenzüberschreitend tätigen Unternehmen bereitet der Finanzverwaltung besondere Probleme. Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass der deutsche Betriebsprüfer nur im Inland prüfen darf. Eine Betriebsprüfung ist eine hoheitliche Handlung. Hoheitliche Handlungen können von deutschen Betriebsprüfern nur auf dem Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland ausgeübt werden². Eine Betriebsprüfung hat aber die für die Besteuerung relevanten Fakten umfassend zu ermitteln. Dabei spielt es keine Rolle, ob diese Fakten innerhalb oder außerhalb Deutschlands realisiert wurden. Es besteht demnach eine Diskrepanz zwischen dem rechtlichen Können und den rechtlichen Dürfen eines Betriebsprüfers. Diese Divergenz von materieller Universalität und formeller Territorialität muss mit besonderen Mitteln überwunden werden³. Bei grenzüberschreitenden Geschäftsprozessen ist es deshalb notwendig, die Finanzverwaltung eines anderen Staates um Amtshilfe zu bitten. Nur

¹Rätke in Klein, Abgabenordnung, § 193 Rz. 1

² Seer in Tipke/Kruse AO, § 117 Rz. 2

³ Seer in Tipke/Kruse AO, § 117 Rz. 4

mithilfe der Finanzverwaltung eines anderen Staates ist es für die Betriebsprüfung möglich, die steuerlich relevanten Fakten eines grenzüberschreitend tätigen Unternehmens zu ermitteln.

2. Erweiterte Mitwirkungspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten

Den Steuerpflichtigen treffen zunächst bei grenzüberschreitenden Sachverhalten gemäß § 90 Abs. 2 AO besondere Mitwirkungspflichten. Ist ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes bezieht, hat der Steuerpflichtige diesen Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen (§ 90 Abs. 2 AO). Bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, hat ein Steuerpflichtiger darüber hinaus über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes Aufzeichnungen zu erstellen (§ 90 Abs. 3 AO). Diese Verpflichtungen müssen in einem ersten Schritt in eine Betriebsprüfung zur Sachverhaltsaufklärung genutzt werden. Diese Schritte sind aber nicht immer ausreichend.

3. Fachliche Schwerpunkte bei grenzüberschreitenden Prüfungen

Ein besonderer Schwerpunkt der Betriebsprüfung bei der Prüfung von grenzüberschreitenden Sachverhalten ist die Gestaltung der Preise bei verbundenen Unternehmen. Die internen Verrechnungspreise eines Unternehmens können leicht zu Gewinnverlagerungen in niedrig besteuerte Gebiete benutzt werden. Auf der anderen Seite ist die Gestaltung eines Verrechnungspreissystems innerhalb eines Konzerns äußerst kompliziert und wird von Staat zu Staat oftmals auch unterschiedlich bewertet. Im Rahmen einer gemeinsamen Betriebsprüfung sind deshalb Verrechnungspreismodelle ein äußerst bedeutsamer Gegenstand der Prüfung. Dies gilt in gleichem Maße für die Beurteilung, ob eine Betriebsstätte vorliegt oder nicht. Generell sind steuerliche Gestaltungen ein wichtiger Gegenstand im Rahmen einer grenzüberschreitenden Betriebsprüfung, insbesondere, wenn es um sogenannte missbräuchliche Gestaltungen geht. Im Rahmen einer grenzüberschreitenden Betriebsprüfung sollen Zuordnungsprobleme, Qualifikationskonflikte und andere (missbräuchliche) Gestaltungen eingehend erforscht und bewertet werden. Gemeinsame Betriebsprüfungen mit anderen Staaten sollen nur dann vorgenommen werden, wenn der Wille auf beiden Seiten vorhanden ist, eine einheitliche Sachverhaltsdefinition zu erreichen und bei Divergenzen in der rechtlichen Bewertung eines einheitlich definierten Sachverhalts, zu einer einvernehmlichen Einigung zu kommen. Offenheit und Transparenz aller beteiligten Finanzverwaltungen sind unverzichtbare Elemente für den Erfolg einer gemeinsamen grenzüberschreitenden Betriebsprüfung.

4. Rechtliche Voraussetzungen

Ein Ersuchen um Amtshilfe eines anderen Staates ist oftmals die einzige Möglichkeit einen Sachverhalt ausreichend zu ermitteln. Zu den Möglichkeiten, einen anderen Staat um Amtshilfe zu bitten, gehören die Informationshilfe, die Vollstreckungshilfe und auch

die Möglichkeit einer gemeinsamen Betriebsprüfung. Rechtlich notwendig für eine entsprechende Amtshilfe ist ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Art. 26 OECD-Musterabkommen bzw. die EU-Amtshilfe-Richtlinie oder die EU-Beitreibungs-Richtlinie. Auf Basis einer Abkommensregel gemäß Art. 26. OECD-Musterabkommen, ist grundsätzlich eine gemeinsame Betriebsprüfung möglich. Der Informationsaustausch nach Art. 26 OECD-Musterabkommen ist nicht auf Auskünfte auf Ersuchen oder die automatische oder spontane Auskunftserteilung beschränkt. Es können auf Basis des Informationsaustauschartikels auch Simultanprüfungen und gemeinsame Prüfungen erfolgen⁴. Wenn das nationale Recht dies zulässt, dann können die bei einer inländischen Betriebsprüfung anwesenden ausländischen Prüfer dem Steuerpflichtigen auch Fragen stellen und dessen Geschäftspapiere einsehen. Voraussetzung dafür ist, dass die nationale Rechtssituation eine entsprechende gemeinsame Betriebsprüfung ermöglicht. Denn das Tätigwerden eines ausländischen Prüfers in Deutschland im Rahmen einer gemeinsamen Betriebsprüfung ist eine hoheitliche Maßnahme, die nur erlaubt ist, wenn sie rechtlich ausdrücklich legitimiert ist. Die derzeitige Rechtslage lässt eine aktive Teilnahme eines ausländischen Prüfers an einer inländischen Betriebsprüfung nicht zu. Gem. § 1b EG-Amtshilfe-Gesetz ist lediglich die Anwesenheit eines Prüfers aus einem anderen EU-Mitgliedstaat bei einer inländischen Betriebsprüfung zulässig. Die Durchführung hoheitlicher Maßnahmen ist ihnen nicht erlaubt⁵. Im Entwurf des EU-Amtshilfegesetzes ist in § 10 die Anwesenheit von Bediensteten anderer Mitgliedstaaten im Inland geregelt. In diesem Gesetzesentwurf ist vorgesehen, dass Bedienstete anderer EU-Mitgliedstaaten im Beisein inländischer Bediensteter Personen befragen und Aufzeichnungen prüfen dürfen, wenn der Steuerpflichtige dem zustimmt⁶. In der Zukunft ist deswegen nach Verabschiedung des Entwurfs des EU-Amtshilfe-Gesetzes durch den Gesetzgeber eine gemeinsame Betriebsprüfung mit anderen Staaten auf dem Territorium der Bundesrepublik Deutschland grundsätzlich möglich⁷.

Die an einer gemeinsamen Betriebsprüfung beteiligten Prüfer aus allen beteiligten Staaten tauschen untereinander steuerliche Informationen aus und erhalten Kenntnis über steuerliche Informationen des zu prüfenden Unternehmens. Dies ist nur zulässig, wenn den beteiligten Prüfern für den Einzelfall der Prüfung die Eigenschaft der „Zuständigen Behörde“ für den internationalen steuerlichen Informationsaustausch verliehen wurde. Dabei ist auch darauf zu achten, dass nur die Informationen

⁴ Kommentar zu Art. 26 OECD-Musterabkommen 2005, Nr. 9.1

⁵ Seer in Tipke/Kruse AO, § 193 Rz. 43

⁶ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, Abl. der EU L 64/1 vom 11.3.2011

⁷ Die Richtlinie 2011/16/EU hätte zum 1. Januar 2013 in nationales Recht umgesetzt sein müssen. Da das Jahressteuergesetz 2013 in der Form des Einigungsvorschlags des Vermittlungsausschusses vom 12. Dezember 2012 (BT-Drs. 17/11844) vom Bundestag am 17. Januar 2013 abgelehnt worden ist, ist dies nicht erfolgt. Noch während der laufenden Legislaturperiode soll aber die EU-Amtshilferichtlinie im Rahmen eines Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmSG) umgesetzt werden.

ausgetauscht werden, die auf Basis des anzuwendenden Rechts (DBA, EU-Amtshilferichtlinie) ausgetauscht werden dürfen.

Eine gemeinsame Betriebsprüfung sollte nicht nur der Ermittlung eines gemeinsamen Verständnisses des zugrunde liegenden Sachverhalts dienen, sondern sollte auch ein gemeinsames Ergebnis beinhalten. Probleme können dann entstehen, wenn der ermittelte Sachverhalt rechtlich unterschiedlich bewertet wird. In einem solchen Fall sollte zwischen den beteiligten Finanzverwaltungen Einvernehmen darüber bestehen, dass ohne ein gemeinsam getragenes Ergebnis die Betriebsprüfung nicht abgeschlossen werden sollte. Bei sich widersprechenden steuerlichen Beurteilungen muss dann aber eine Verständigung gefunden werden, die für beide Finanzverwaltungen verbindlich sein muss. Nur unter dieser Voraussetzung kann eine gemeinsame Betriebsprüfung abgeschlossen werden und für alle Beteiligten Rechtssicherheit erlangt werden. Rechtlich gesehen ist diese Einigung auf eine gemeinsam getragene Lösung ein Verständigungsverfahren im Sinne des Artikel 25 OECD-Musterabkommen. Der geprüfte Steuerpflichtige muss dazu innerhalb der Prüfung einen Antrag auf ein Verständigungsverfahren stellen. Die beteiligten Prüfer, in ihrer Eigenschaft als „Zuständige Behörde“, können ein entsprechendes Verständigungsverfahren durchführen. In Deutschland wird die zuständige Finanzbehörde die Verständigungsvereinbarung umsetzen. Sie hat dazu gem. § 175a AO einen Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit dies zur Umsetzung der Verständigungsvereinbarung notwendig ist.

5. Joint Audit Report der FTA/OECD

Auf der sechsten Sitzung des „Forum on Tax Administration⁸“ in Istanbul vom 15. bis zum 16. September 2010 wurde der sogenannte „Joint Audit Report⁹“ veröffentlicht. Dieser Bericht untersucht, wie im Lichte der zunehmenden grenzüberschreitenden Aktivitäten und Investitionen von Unternehmen und Einzelpersonen, die internationale Koordinierung und Zusammenarbeit der Steuerverwaltungen durch die Nutzung von gemeinsamen Prüfungen verbessert werden kann. Der Bericht beschreibt, was eine gemeinsame Prüfung ist, untersucht deren rechtliche Rahmenbedingungen und beschreibt die Chancen und Voraussetzungen für gemeinsame Prüfungen. Der Bericht basiert auf Erfahrungen einzelner Länder, die unter unterschiedlichen Rahmenbedingungen gemeinsame Prüfungen durchgeführt haben. Der Bericht macht eine Reihe von Empfehlungen, wie gemeinsame Prüfungen unter den gegebenen rechtlichen Bedingungen, der in vielen FTA-Mitgliedsländer besteht, durchgeführt werden können. Er beschreibt anhand praktischer Beispiele, welche Fälle sich für eine gemeinsame Prüfung eignen. Darüber hinaus beschreibt er die Planung, Durchführung und den Abschluss einer gemeinsamen Prüfung.

⁸ Das „Forum on Tax Administration“ wurde 2002 vom Steuerausschuss der OECD (Committee on Fiscal Affairs) gegründet, um den Dialog zwischen den Steuerverwaltungen zu verbessern und um den Austausch über gute Verwaltungspraxis zu intensivieren.

⁹ Joint Audit Report, OECD 2010, <http://www.oecd.org/tax/taxadministration/45988932.pdf>

6. Deutsch/Niederländisches Pilotprojekt

Die deutsche Steuerverwaltung führt mit der niederländischen Steuerverwaltung ein Pilotprojekt durch, in dem anhand von geeigneten Fällen die Durchführung von gemeinsamen steuerlichen Betriebsprüfungen erprobt werden soll. Das Pilotprojekt soll auf Basis der von der OECD entwickelten Leitlinien (Joint Audit Report) durchgeführt werden. Ein erstes gemeinsames Treffen mit den Niederlanden mit der dazu eingerichteten deutschen Arbeitsgruppe, an der neben dem Bund auch die Länder NRW und Bayern beteiligt sind, hat Ende 2012 stattgefunden. Dort wurden die Modalitäten und der Ablauf des Pilotprojekts festgelegt, das in 2013 mit den praktischen Arbeiten beginnen soll.

7. Perspektiven

Das Deutsch/Niederländische Pilotprojekt wird nach Abschluss evaluiert. Die deutsche Finanzverwaltung erhofft sich genaue Informationen darüber, in welchen Fällen eine gemeinsame Prüfung möglicherweise von Vorteil ist. Auch der verfahrensmäßige Ablauf einer gemeinsamen Prüfung soll optimiert und beschrieben werden. Es wird zu prüfen sein, ob die rechtlichen Rahmenbedingungen einer gemeinsamen Prüfung gerecht werden oder ob gesetzliche Maßnahmen für eine optimale Durchführung einer entsprechenden Prüfung notwendig sind. Sollte die Evaluierung positiv ausfallen ist zu erwarten, dass gemeinsame Betriebsprüfungen in Zukunft eine immer größere Bedeutung auch für die Praxis der deutschen Steuerverwaltung haben werden.