INSTITUT FÜR FINANZ- UND STEUERRECHT

UNIVERSITÄT HEIDELBERG ZUKUNFT SEIT 1386

Rechtssicherheit im Internationalen Steuerrecht und Verrechnungspreise

Professor Dr. Ekkehart Reimer

11. Juli 2018

Überblick

1. Grundprobleme und Empirie
2. Das BEPS-Projekt und seine Auswirkungen
3. Insbesondere: Ergänzungen der BSGaV
4. Dokumentationspflichten, insbesondere: Reform der BSGAufzV
5. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung
6. Rechtsschutz

1. Grundprobleme:

a. Was ist so schwer an Verrechungspreisen?

- Vielfalt der Bewertungsobjekte: sämtliche
  - „Bedingungen, insbesondere Preise“ (§ 1 Abs. 1 AStG),
  - „conditions […] made or imposed between [associated] enterprises in their commercial or financial relations” (Art. 9 Abs. 1 OECD-MA)
- Vielfalt der Bewertungsmethoden
- Veränderlichkeit der Bewertungsobjekte und -methoden
- Vielfalt der Rechtsquellen
- Verfassungsrechtliche Bindungen

1. Grundprobleme:

b. Ist das Verfahrensrecht der Ausweg …

- … für den Steuerpflichtigen?
- … für den Fiskus im Staat-Bürger-Verhältnis?
- … im zwischenstaatlichen Verhältnis?

1. Grundprobleme und Empirie

c. Die Studie „Verfahrensrecht der Verrechnungspreise“

- **Empirisch:** Erfahrungen mit und in den Finanzverwaltungen zu Häufigkeit, Inhalt und Abläufen von Verrechnungspreiskorrekturen, bezogen auf alle drei Phasen (ex ante; Betriebsprüfung; Rechtsschutz)

- **Normativ:** verfassungs-, unions- und völkerrechtlicher Rahmen

- **Vergleichend:** Gibt es nachahmenswerte verfahrensrechtliche Regelungen in ausländischen Staaten?

1. Grundprobleme und Empirie

Wahrnehmung der nationalen Finanzbehörden und Prüfer

	DE	BR	CN	FR	IN	IT	JP	NL	PL	UK	US
Örtliche Betriebsprüfer (Verrechnungspreisprüfer)											
Ausbildung	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
Spezialisierte Prüfer und Mitglieder der „Competent Authorities“											
Ausbildung	+	+	+	o	+	+	+	++	+	++	+
Englischkenntnisse	o	o	+	o	+	+	+	o	o	++	++
ökonomisches Verständnis	o	o	+	+	o	+	o	o	o	+	+
Finanzbehörden											
Ressourcenausstattung	-	-	-	-	-	-	o	-	-	o	-

1. Grundprobleme und Empirie

Reform der Kompetenzordnung?

- erwägenswert: Spezialisierungen in der Kompetenzordnung
- problematisch: Kompetenzverlagerungen auf den Bund (BZSt)
- sinnvoll: stärkere Internationalisierung der Länder,
  v.a. in der Betriebsprüfung
- Beispiel: Joint Audits (§ 12 EU-AHiG; siehe unten!)

1. Grundprobleme und Empirie

Personal der Finanzverwaltungen

- Stärkere Spezialisierung nach der grundständigen Ausbildung
- Bessere Schulung in betriebswirtschaftlichen und außensteuerlichen Fragen
- Aufwuchs von Stellen und Mitteln im Bereich von Auslandsfachprüfern und BZSt
- Höhere Durchlässigkeit der Beamtenlaufbahnen (Leistungsanreize)

1. Grundprobleme und Empirie

Querschnittsfragen: Kompetenz und Transparenz

Publizität von Entscheidungen in Verrechnungspreisverfahren

- Publizität stärkt die **Rechtssicherheit** (Präjudizien!)
- Publizität stärkt die **Wettbewerbsneutralität**
- Publizität stärkt die **Waffengleichheit**: EU-Kommission und mitgliedstaatliche Finanzverwaltungen erfahren künftig ohnehin von allen *rulings*. Dann muss dies auch für Konkurrenten gelten.
- Problem: **Schutz von Betriebs- und Geschäftsgeheimnissen**
- Praktische Konkordanz: Veröffentlichung nur der Leitsätze
  Vorbild: österreichischer Express-Auskunft-Service (EAS)

Überblick

1. Grundprobleme und Empirie
2. Das BEPS-Projekt und seine Auswirkungen
3. Insbesondere: Ergänzungen der BSGaV
4. Dokumentationspflichten, insbesondere: Reform der BSGAufzV
5. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung
6. Rechtsschutz

2. Das BEPS-Projekt und seine Auswirkungen

a. Auswirkungen auf Deutschland

- BEPS Nr. 8-10: Fortschreibung der Verrechnungspreisrichtlinien
  Umsetzung durch (modifizierte?) Anwendung der Art. 9 Abs. 1 OECD-MA, § 1 AStG, §§ 1 ff. BS-GaV

- BEPS Nr. 13: Länderweise Berichterstattung
  Umsetzungen durch die Mehrseitige Verwaltungsvereinbarung zur länderweisen Berichterstattung (CbCR-MCAA) vom 27.01.2016
  Außersteuerrechtliche Entwicklungen: Bilanz-RL und CSR-RL mit öff. CbCR

- BEPS Nr. 14: Stärkung internationaler Streitbeilegungsverfahren
  Umsetzung durch Art. 18 ff. des
  Mehrseitigen Übereinkommens vom 07.06.2017

2. Das BEPS-Projekt und seine Auswirkungen

b. Entwicklungen in ausgewählten ausländischen Staaten

- Zunehmende Prüfungsdichte für immaterielle Wirtschaftsgüter, Umstrukturierungen und sog. *high-risk transactions*
- Kostenaufschlagsmethode gerät unter Druck,
- aber breite Akzeptanz für die Verrechnungspreisrichtlinien der OECD.
- Besonderheiten:
  - Brasilien: Methode der festen Margen
  - China, Indien, Mexiko: Berücksichtigung des Werts der Standortvorteile (sog. *location savings, location-specific advantages*) in die VP-Bildung
  - Ähnlich Kanada, Norwegen, Schweiz:
    Tendenz zur Anwendung sog. *market premium concepts*.

Überblick

1. Grundprobleme
2. Das BEPS-Projekt und seine Auswirkungen
3. Insbesondere: Ergänzungen der BSGaV
4. Dokumentationspflichten, insbesondere: Reform der BSGAufzV
5. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung
6. Rechtsschutz

3. Betriebsstätten-GewinnaufteilungsV (BS-GaV)

- Rechtsqualität: Rechtsverordnung (Art. 80 GG) ist Gesetz im mat. Sinn,
- hat Außenwirkung ggü. Stpfl., Finanzbehörden und -gerichten,
- wird von dem Bundesministerium der Finanzen
  ohne parlamentarische Zustimmung (vgl. aber § 1 Abs. 6 AStG),
- aber mit Zustimmung des Bundesrates erlassen.

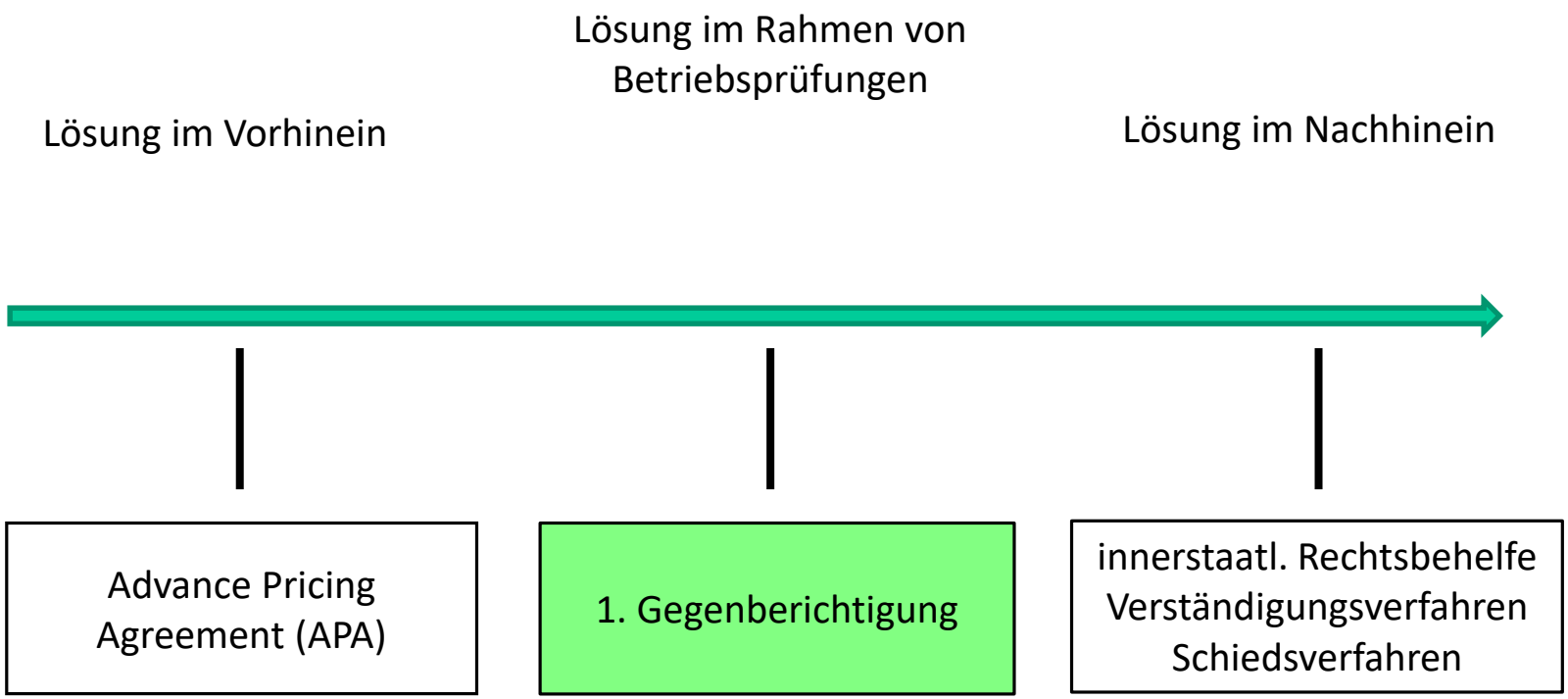
Überblick

1. Grundprobleme
2. Das BEPS-Projekt und seine Auswirkungen auf Deutschland
3. Insbesondere: Ergänzungen der BSGaV
4. Dokumentationspflichten, insbesondere: Reform der BSGAufzV
5. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung
6. Rechtsschutz

Überblick

1. Grundprobleme
2. Das BEPS-Projekt und seine Auswirkungen auf Deutschland
3. Insbesondere: Ergänzungen der BSGaV
4. Dokumentationspflichten, insbesondere: Reform der BSGAufzV
5. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung
6. Rechtsschutz

5. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung

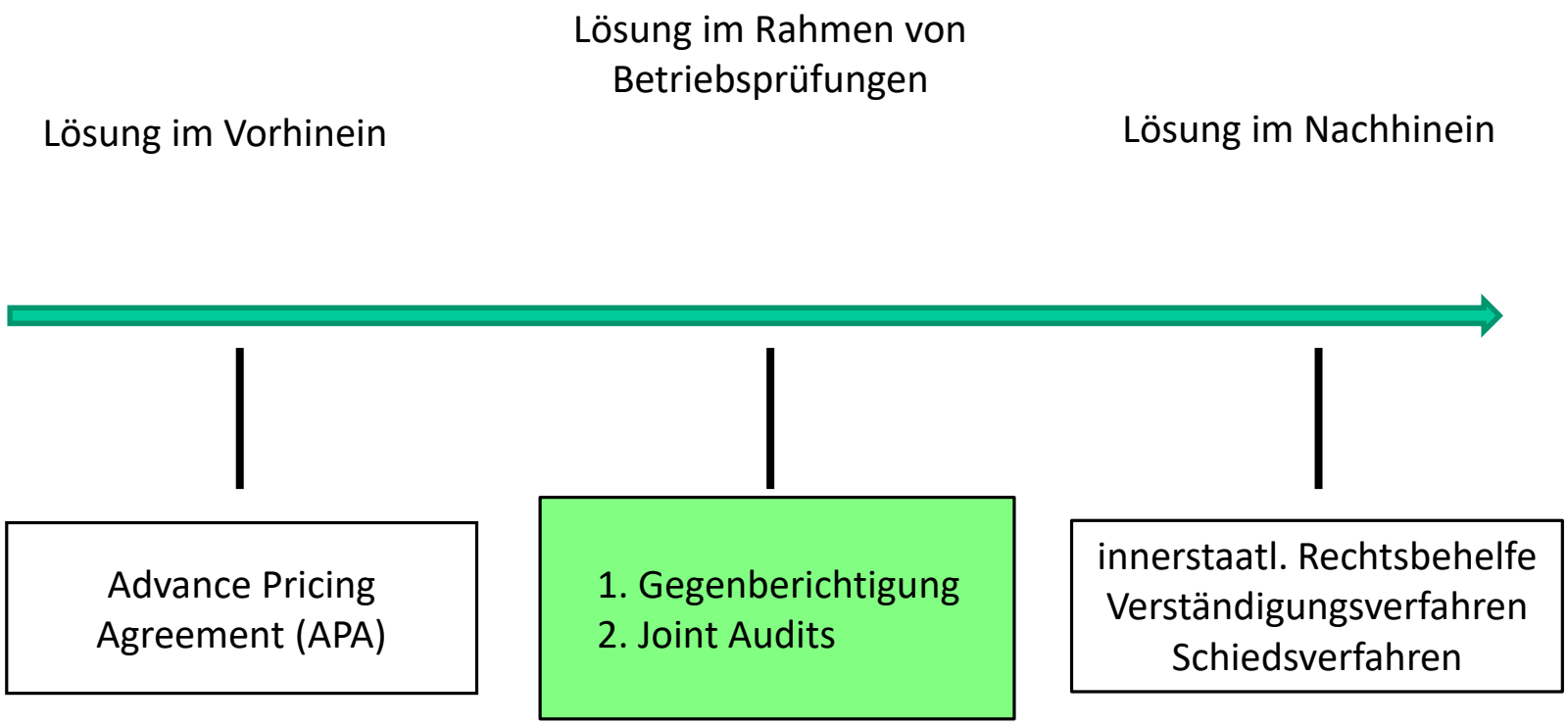


5. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung

- Gegenberichtigung nach den Art. 9 Abs. 2 OECD-MA und Art. 7 Abs. 3 OECD-MA n.F. als schnellste und wirkungsvollste Maßnahme zur frühzeitigen Beseitigung von aus Verrechnungspreiskonflikten entstehender Doppelbesteuerung/Doppelbelastung

- Stärkung des Instituts der Gegenberichtigung

5. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung



5. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung

Joint Audits

- Gemeinsame Betriebsprüfungen in Deutschland und dem ausländischen Staat (inbound und outbound)

- Rechtsgrundlagen:
  - §§ 193 ff. AO
  - § 12 i.V.m. §§ 10, 11 EU-AHiG i.V.m. Art. 12 EU-AHiRL
  - Art. 8, 9 OECD/EuRat-Amtshilfekonvention (1988; anwendbar seit 2016)
  - Art. 6 TIEA-MA

- in Ertragsteuerfällen praktiziert im Verhältnis zu
  - Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Großbritannien, Italien, Kroatien, Niederlande, Österreich, Polen, Schweden, Slowenien, Slowakei und Spanien
  - USA; demnächst zusätzlich Kanada und Norwegen

5. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung

Joint Audits

- Zuständigkeiten: Bund und Länder gemeinsam
  - neues Referat im BZSt mit 7 Koordinatoren
  - z.T. hohe Kompetenz in den Ländern
- Aktuell rd. 40-45 laufende Verfahren
- Ablauf: siehe Merkblatt BMF-Schreiben vom 09.01.2017, BStBl. I 2017, 89
  - Anregung des Stpfl. oder Initiative einer Behörde
  - Anhörung des Stpfl. (§ 117 Abs. 4 Satz 3 AO, aber § 12 Abs. 5 EU-AHiG)
  - (widerrufliche) Zustimmung des Stpfl. zu aktiver Prüfung durch den ausländischen Prüfer (§ 10 Abs. 3 EU-AHiG)
  - Inbound-Prüfung
  - Outbound-Prüfung
  - Schlussbesprechung
  - innerstaatliche Umsetzung (Betriebsprüfungsbericht, Veranlagung)

5. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung

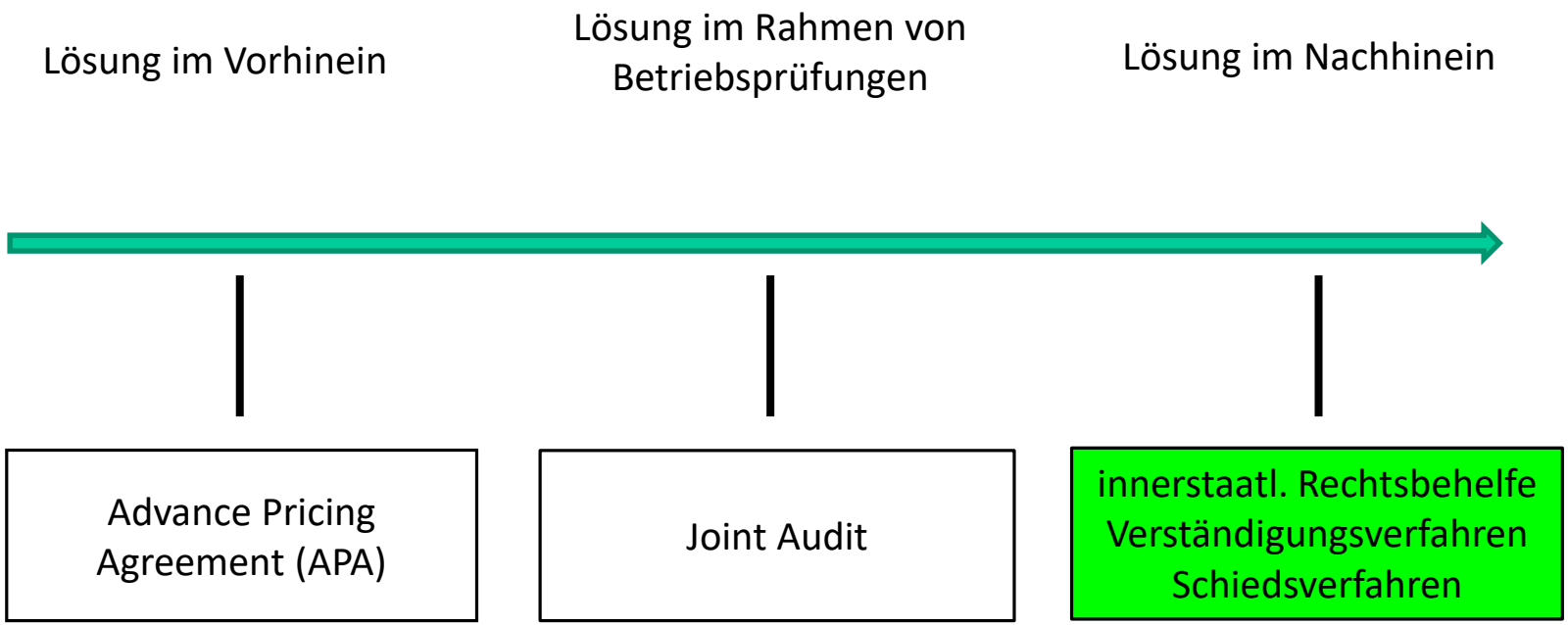
Joint Audits

- Befugnisse der Prüfer out of area
  - aktives Prüfungsrecht (Zustimmung Stpfl., voraussichtliche Erheblichkeit)
  - Prinzip der doppelten Beschränkung (BMF a.a.O., Tz. 2.2.4)
- Verfahrensdauer: ca. 1 – 1,5 Jahre
- Joint Audits als Grundlage für APAs und/oder verbindliche Zusage (§§ 204 ff. AO)
- (noch) kein Recht auf Joint Audits

Überblick

1. Grundprobleme
2. Das BEPS-Projekt und seine Auswirkungen auf Deutschland
3. Insbesondere: Ergänzungen der BSGaV
4. Dokumentationspflichten, insbesondere: Reform der BSGAufzV
5. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung
6. Rechtsschutz

6. Rechtsschutz



6. Rechtsschutz

a. Verständigungsverfahren und ihr Verhältnis zu innerstaatlichen Rechtsbehelfen

- Rechtsgrundlagen
- Verständigungsverfahren und innerstaatliche Verfahren können zwar parallel geführt werden.
  - Innerstaatliche Rechtsbehelfe schließen ein Verständigungsverfahren nicht aus.
  - Verständigungsverfahren schließen innerstaatliche Rechtsbehelfe nicht aus.
- Verständigungsvereinbarung wird aber erst nach Rechtsmittelverzicht des Stpfl. wirksam.
- Daher Empfehlung BZSt: bereits anfängliches Ruhenlassen eines der beiden Verfahren

6. Rechtsschutz

b. Schiedsverfahren und ihr Verhältnis zu innerstaatlichen Rechtsbehelfen

- 11 deutsche DBA enthalten bereits eine Schiedsklausel (2015)
- I.d.R. Schiedsspruch aufgrund eigenständiger unabhängiger Sachverhaltsinterpretation und Rechtsanwendung durch die Schiedskommission
- Anders DBA UK, DBA USA: Bindung an den Vorschlag einer der beiden Vertragsparteien (*final offer arbitration*)
- Schwerfälligkeit der Verfahren
- Aber: Existenz und Ausgestaltung von Schiedsklauseln setzen positive Anreize für Verlauf und Erfolg des vorangegangenen Verständigungsverfahrens

6. Rechtsschutz

b. Schiedsverfahren und ihr Verhältnis zu innerstaatlichen Rechtsbehelfen

- Bei Schiedsverfahren ist eine parallele Durchführung von nationalen und zwischenstaatlichen Verfahren nicht möglich.

  Daher Empfehlung bei Verrechnungspreiskorrektur im Inland:

  ☑ Einspruch einlegen und

  ☑ beantragen, diesen bis zum Abschluss des Schiedsverfahrens ruhen zu lassen

- Einige Staaten können im Verständigungs-/Schiedsverfahren nicht von rechtskräftigem Gerichtsurteil abweichen.

6. Rechtsschutz

c. EU-Richtlinie über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten vom 10.10.2017

- Funktion und Anwendungsbereich
  - viel breiter als DBA und EU-Schiedskonvention!
- Individualbeschwerde
- Verständigungsverfahren
- Beratender Ausschuss
- Ausschuss für Alternative Streitbeilegung
  - ad hoc oder ständig
- Bedeutung der Stellungnahmen
- Rolle der mitgliedstaatlichen Gerichte

Zur Vertiefung: Studie Verfahrensrecht der Verrechnungspreise

- Becker/Kimpel/Oestreicher/Reimer,
  Internationale Verrechnungspreise (2015)
  Internet: www.jura.uni-heidelberg.de/fst/

- Becker/Kimpel/Oestreicher/Reimer,
  Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise.
  Grundlagen, Erfahrungen, Perspektiven (2017)