

Joint Tax Audits als Ausgangspunkt zur Effektuierung des Verständigungsverfahrens

Zimmerl

2022

ISBN 978-3-406-78016-5

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition.
Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage
C.H.BECK und Franz Vahlen.
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit:

über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

C. Bindungswirkung im Vergleich

Die bisherige Darstellung von Joint Audits, Verständigungsverfahren und APAs hat erkennen lassen, dass diese Instrumente Gemeinsamkeiten, aber auch Unterschiede aufweisen. Dies zeigt sich besonders stark bei der Frage nach der Bindungswirkung, die mit diesen Instrumenten jeweils erreicht bzw. nicht erreicht werden kann. Es ist daher lohnenswert, die verschiedenen Vorgehensweisen und Verhandlungsergebnisse miteinander zu vergleichen, um auf dieser Basis die in Kapitel 3 zu prüfenden Möglichkeiten einer Effektivierung konzipieren zu können. Hinsichtlich der Joint Audits kann für einen Vergleich der Bindungswirkung weiter zwischen der konkret durchgeführten Prüfung und dem dafür erforderlichen MoU differenziert werden. Eine tabellarische Übersicht zu den folgenden Punkten findet sich unter E.VIII.

I. Supranationale Rechtsgrundlage

Sowohl Verständigungsverfahren als auch bilaterale APAs basieren im Verhältnis von Deutschland und Italien auf Art. 26 I, II DBA-Italien und damit auf einer supranationalen Rechtsgrundlage. Dies gilt ebenso für die zwischen den beiden Staaten abgeschlossenen (und künftig abzuschließenden) MoUs, welche sich mit Art. 11 I, II EU-Amtshilfe-RL auf eine (im engeren Sinn) supranationale⁸⁸¹ Rechtsgrundlage stützen. Auf ein konkret durchgeführtes Joint Audit lässt sich diese Systematik nicht direkt übertragen, da hierfür zunächst das deutsche bzw. italienische Umsetzungsgesetz zur EU-Amtshilfe-RL und damit eine nationale Rechtsgrundlage herangezogen wird. Allerdings haben die Ausführungen in A.I.2.c)cc) gezeigt, dass dies gerade nicht ausreicht und die Rechtsgrundlage für Joint Audits eine zweite Komponente aufweist, das MoU. Dieses ist als völkerrechtlicher Vertrag einzuordnen (Begründung s. A.I.2.c)dd)(1)), sodass die „kombinierte“ Rechtsgrundlage für Joint Audits ebenfalls supranationaler Natur ist.

II. Wirkungsweise und Verhandlungsergebnis

Hinsichtlich der Wirkungsweise der vier Erscheinungsformen (Verständigungsverfahren, bilaterales APA, MoUs für Joint Audits, konkretes Joint Audit) lässt sich zunächst festhalten, dass es bei allen zu direkten Verhandlungen zwischen der in- und ausländischen Finanzverwaltung bzw. den befassen Behörden kommt. Dies hat zur Folge, dass alle vier Verfahren völkerrechtliche Implikationen aufweisen und eine supranationale Rechtsgrundlage erforderlich machen. Diese ist aber auch für alle Instrumente vorhanden (vgl. soeben).

Unterschiede ergeben sich bei der Frage nach direkten Verhandlungen mit dem/den Steuerpflichtigen: Weder bei Verständigungsverfahren noch bei Erstellung und Abschluss eines MoU ist der Steuerpflichtige einbezogen, erst recht nicht kommt es zu direkten Verhandlungen mit ihm. Anders ist dies aber sowohl bei bilateralen APAs als auch den konkret durchgeführten Joint Audits: in diesen beiden Verfahren erfolgt zumindest eine Information des Steuerpflichtigen über

⁸⁸¹ Als unionsrechtliche Norm ist Art. 11 EU-Amtshilfe-RL Ausdruck der Supranationalität der EU.

die Verhandlungsinhalte, zu einem gewissen Grad ist sogar seine Beteiligung an den Verhandlungen möglich. Dies rückt die beiden letztgenannten Instrumente in die Nähe einer kooperativen, konsensualen Handlungsform – wenn auch die Involvierung des Steuerpflichtigen noch schwach ausgeprägt und ausbaubedürftig ist (s. etwa A.III.3.b), B.III.2).

Interessant ist schließlich ein Vergleich der Verhandlungsergebnisse, die mit den vier Vorgehensweisen erzielt werden. Verständigungsverfahren enden – bei positivem Ausgang – mit einer Verständigungsvereinbarung, die als völkerrechtlicher Vertrag bzw. dessen Unterform des Verwaltungsabkommens einzustufen ist (s. B.II.1.b)aa)). Auch im Fall eines MoU für Joint Audits im o.g. Sinn liegt ein völkerrechtlicher Vertrag in Form des Verwaltungsabkommens vor (ausführlich s. A.I.2.c)dd)(1)). Ein bilaterales APA ist in Italien unzweifelhaft, in Deutschland nach hier vertretener Ansicht ebenfalls als völkerrechtlicher Vertrag zu qualifizieren. Dass die deutsche Sicht von einer Kombination mit einer Vorabzusage als rein innerstaatlicher Rechtsfigur ausgeht (dazu B.II.2.b)aa)), ändert nichts an der Einordnung des international relevanten Teils, der völkerrechtlichen Vereinbarung der DBA-Vertragsstaaten. Diesen völkerrechtlichen Verträgen steht das Verhandlungsergebnis eines Joint Audit, der Joint-Audit-Bericht, als rechtliches „Nullum“ gegenüber: ihm kommt aus Sicht beider Rechtsordnungen weder international noch national Vertragscharakter zu, selbst die Verwaltungsaktqualität wird in Deutschland und Italien verneint. Diese vorrangig durch die Verwaltungen geprägte Ansicht zum Joint-Audit-Bericht wird in der Literatur nicht bestritten; dafür würde es – *de lege lata* – im Übrigen auch an validen, legislativ fundierten Argumenten fehlen (zu allem s. A.II.3.a)).

Betrachtet man Verständigungsverfahren und bilaterale APAs auf der einen und MoUs auf der anderen Seite, offenbaren sich dogmatische Parallelen hinsichtlich des Zustandekommens und der Rechtsnatur des jeweiligen Verhandlungsergebnisses (dazu bereits ausführlich B.II.1.b)cc)(2)). Dies kann als weiteres Argument dafür dienen, MoUs als Teil der Rechtsgrundlage für Joint Audits zu akzeptieren und auszubauen. Der geplante Abschluss eines abstrakten MoU, das für eine größere Anzahl von Joint Audits einheitliche Regelungen in beiden Staaten festlegen soll, ist ein erster, begrüßenswerter Schritt in diese Richtung.

III. Bindungswirkung des Verhandlungsergebnisses

Die Benennung und Rechtsnatur der einzelnen Verhandlungsergebnisse zeigt aber noch kein vollständiges Bild. Dafür ist erforderlich, auch die Bindungswirkung zu betrachten, die mit dem Verhandlungsergebnis gegenüber den Beteiligten und ggf. Außenstehenden erreicht wird.

Zunächst ähneln sich Verständigungsverfahren und bilaterales APA hinsichtlich ihrer **völkerrechtlichen** Bindungswirkung: sie trifft jeweils beide involvierten Staaten, die in einem Gegenseitigkeitsverhältnis zueinander stehen und das gefundene Ergebnis umsetzen müssen (dazu B.II.1.b)bb)(1), B.II.2.b)bb)(1)). Eine völkerrechtliche Bindung im Gegenseitigkeitsverhältnis tritt auch bei Abschluss eines MoU ein (s. A.I.2.c)dd)(1)). Da MoUs allerdings keinen materiellen Inhalt aufweisen – sie beschränken sich auf die notwendigen Regelungen zum Ablauf von Joint Audits (s. ausführlich A.II.1.a)) – fehlt es an einer Umsetzungspflicht, die mit derjenigen bei Verständigungsvereinbarungen und APAs vergleichbar wäre. In einem MoU werden zwischen den Staaten schlicht keine solchen Abre-

den getroffen, die in nationale Rechtsinstitute (Verwaltungsakte o.ä.) umgesetzt werden müssten; ein MoU besteht vor allem aus organisatorischen Regeln (s.o. A.II.1.a)). Dieser mehr oder weniger weit reichenden völkerrechtlichen Bindung steht das völlige Fehlen einer solchen Bindung bei einem Joint-Audit-Bericht gegenüber. Er hat, wie erwähnt, aus Sicht beider betroffener Rechtsordnungen keinen Vertragscharakter und vermag daher auch keine völker(vertrags)rechtliche Bindungswirkung zu erzeugen.

Komplexer als die völkerrechtliche ist die **innerstaatliche** Bindungswirkung, die mit den bisher diskutierten Verhandlungsergebnissen einhergeht. Sie lässt sich weiter unterteilen in eine personelle, zeitliche und inhaltliche innerstaatliche Bindungswirkung. Es kann vorweggenommen werden, dass einem Joint-Audit-Bericht *de lege lata* weder in personeller noch in zeitlicher oder inhaltlicher Hinsicht eine Bindungswirkung in den betroffenen Staaten zukommt (rechtliches „Nullum“). Von Verständigungsvereinbarung, bilateralem APA und MoU werden jeweils beide Staaten und ihre Finanzbehörden als Exekutivorgane gebunden (s.o. B.II.1.b)bb)(2)(a), B.II.2.b)bb)(2)(a)). Bei bilateralen APAs ist in personeller Sicht ferner eine Bindung des Steuerpflichtigen denkbar: Sie tritt ein, wenn der Steuerpflichtige die im APA vereinbarten Gültigkeitsbedingungen erfüllt (s. B.II.2.b)bb)(2)(b)). Davon zu trennen ist die zeitliche Bindung: sie reicht bei Verständigungsvereinbarungen ausschließlich in die Vergangenheit, bei bilateralen APAs hingegen grundsätzlich in die Zukunft und nur bei Vereinbarung eines sog. „roll back“ auch in die Vergangenheit (vgl. dazu B.II.1.b)bb)(2)(b) und B.II.2.b)bb)(2)(c)). MoUs sind demgegenüber in zeitlicher Hinsicht neutral, sie konstituieren weder eine spezifische Zukunfts- noch eine Vergangenheitswirkung. Dies gilt auch für das geplante abstrakte MoU: es ist weder mit solchen Regelungen ausgestattet, noch ist seine Gültigkeit zeitlich begrenzt.

Besondere Aufmerksamkeit ist der innerstaatlichen **inhaltlichen** Bindung zu widmen. Angesprochen ist damit sowohl die Frage, wie weit diese Bindung jeweils reicht, als auch die Auswirkung einer solchen Bindung auf die innerstaatlichen Umsetzungsakte in den beiden Staaten. Eine Verständigungsvereinbarung führt zunächst eine innerstaatliche Bindung der nationalen Finanzverwaltungen herbei, das Verständigungsergebnis umzusetzen. Die nachfolgende Entscheidung des betroffenen (Festsetzungs-)Finanzamts ist daher nach deutscher Dogmatik eine gebundene (s. B.II.1.b)bb)(2)(c)). Der innerstaatliche Umsetzungsakt, dh der Erlass, die Änderung oder Aufhebung eines Steuerbescheides oder anderen Verwaltungsakts, muss sich folglich im Rahmen der international getroffenen Verständigungsvereinbarung halten. Dies kann Probleme aufwerfen, wenn im konkreten Fall ein dem entgegenstehender Steuerbescheid oder anderer Verwaltungsakt bereits in Bestandskraft erwachsen ist. Beide Rechtsordnungen sehen dafür Lösungen in Form einer Norm vor, die eine Bestandskraftdurchbrechung erlaubt: für Deutschland § 175a AO, für Italien Art.31-*quater* (1) lit.a D.P.R. 600/1973.

Die inhaltliche Bindung an ein bilaterales APA ist zunächst nicht so weitreichend wie diejenige an eine Verständigungsvereinbarung; zwar sind auch hier die nationalen Finanzbehörden an den Inhalt des APA gebunden; dieses deckt aber grundsätzlich „nur“ Verrechnungspreismethoden ab. Betroffen sind damit stets nur begrenzte Teile der Steuerbescheide oder anderer Verwaltungsakte. Andererseits gibt es bei bilateralen APAs nach deutschem Verständnis zwei Phasen der innerstaatlichen Umsetzung: dies ist zunächst der „Erlass der Vorabzusage“ bzw.

nach hier vertretener Ansicht der Abschluss des entsprechenden öffentlich-rechtlichen Vertrags mit dem Steuerpflichtigen. Erst in einem zweiten Schritt kommt es zu Erlass, Änderung oder Aufhebung von Steuerbescheid(en) bzw. anderen Verwaltungsakt(en). Hierbei stellt sich das Problem einer Bestandskraftdurchbrechung grundsätzlich nicht, da APAs der Idee nach allein Zukunftswirkung aufweisen (s. B.II.2.b)bb)(2)(c)). Anders ist dies jedoch bei Verbindung des bilateralen APA mit einem „roll back“: Dieses kann nach deutschem Recht nur im Wege eines Verständigungsverfahrens iSd Art. 25 I, II OECD-MA vereinbart werden, welches gemeinsam mit den APA-Verhandlungen durchgeführt werden kann.⁸⁸² Infolgedessen ist auf den „roll back“-Teil des APA § 175a AO anwendbar, der eine Bestandskraftdurchbrechung erlaubt. Italien gestattet mit Art. 31-ter (2), (3) D.P.R. 600/1973 die Vereinbarung eines „roll back“, dieses darf grundsätzlich maximal bis in das Jahr der Antragstellung zurückreichen. Mit Einführung des Art. 1-bis D. L. 50/2017 hat der italienische Gesetzgeber bilateral wirkende „roll backs“ auch für weiter zurückreichende Jahre zugelassen. Die Frage der Bestandskraftdurchbrechung wird in diesen Fällen auch nach italienischem Recht mithilfe eines parallelen Verständigungsverfahrens gelöst (s. Art. 31-ter (2), (3) D.P.R. 600/1973), welches die Anwendbarkeit des o.g. Art. 31-quater (1) lit. a D.P.R. 600/1973 eröffnet. Abgesehen von der in Italien nicht notwendigen, vorgeschalteten „Vorabzusage“ ähneln sich die innerstaatlichen Umsetzungsakte und inhaltlichen Bindungswirkungen bei bilateralen APAs im Vergleich der italienischen und deutschen Rechtsordnung also weitgehend.

Anders liegt die inhaltliche Bindung an ein MoU. Dieses hat keinen materiellen Inhalt und ist nicht mit einer völkerrechtlichen Umsetzungspflicht verbunden. Folglich kommt diesen Verträgen in keiner der beiden Rechtsordnungen eine inhaltliche innerstaatliche Bindungswirkung zu, die Frage einer Bestandskraftdurchbrechung *durch das MoU* stellt sich nicht.⁸⁸³ Allenfalls kann man das konkret durchgeführte Joint Audit (dh in jedem Staat die nationale Betriebsprüfung bzw. verifica fiscale, s. A.II.3) als „Umsetzung“ des MoU begreifen. Während diesem sind dann in gewisser Weise inhaltliche Bindungen zu beobachten, etwa in Form der Verhaltenspflichten für die beteiligten Betriebsprüfer, die im MoU festgelegt wurden.

Der zu einem konkret durchgeführten Joint Audit gehörige innerstaatliche Umsetzungsakt ist der Joint-Audit-Bericht, welcher die Basis für die nationalen Betriebsprüfungsberichte, und diese wiederum für Erlass, Änderung und Aufhebung von Steuerbescheiden oder anderen Verwaltungsakten bilden (näher A.II.3.a)). In diesem Zusammenhang stellt sich sehr wohl die Frage nach einer inhaltlichen Bindung der Finanzbehörden, aber auch nach der Möglichkeit von Bestandskraftdurchbrechungen. Angesichts der bereits mehrfach angesprochenen Natur des Joint-Audit-Berichts als „Nullum“ ist eine *rechtliche* Bindung der Verwaltungen an die dort festgehaltene „Einigung“ zu verneinen. Die bisherigen Erfahrungen legen nahe, dass sich die Behörden an die dort getroffenen Feststellungen gebunden „fühlen“ bzw. bei den nachfolgenden Aktionen die Ergebnisse des Joint Audit umzusetzen versuchen. Erstrebenswert wäre eine

⁸⁸² Zu allem BMF 5.10.2006, BStBl. I 2006, 594, Tz. 7.3 (Merkblatt APA); s.o. Kapitel 2 B.II.2.b)bb)(2)(c).

⁸⁸³ Anders natürlich bei Umsetzung des Ergebnisses eines (konkreten) Joint Audits, s. anschließend.

rechtliche Bindung. Kommt es bei der Umsetzung zu Konflikten mit bestehenden Steuerbescheiden oder anderen Verwaltungsakten, ist zudem die Bestandskraftdurchbrechung in Deutschland fraglich. In Betracht kommen mE nur die üblichen „Ausweichmöglichkeiten“, vor allem § 1 AStG, §§ 129 ff. und §§ 172 ff. AO mit den ihnen jeweils eigenen Beschränkungen. Italien hat demgegenüber mit Art. 31-*quater* (1) lit. b D.P.R. 600/1973 eine eigenständige Norm geschaffen, die eine Bestandskraftdurchbrechung infolge von Joint Audits erlaubt (näher zu dieser Regelung und ihrem – weiter als Joint Audits reichenden – Anwendungsbereich oben A.II.1.c)aa)).

Festzuhalten ist, dass Verständigungsverfahren und bilaterale APAs eine völkerrechtliche und innerstaatliche Bindungswirkung herbeizuführen in der Lage sind und somit Rechtssicherheit für Finanzverwaltungen und Steuerpflichtige erzeugen können. Hierfür sind Joint Audits nach geltendem Recht dagegen nicht geeignet. Das am Ende einer solchen Prüfung stehende Ergebnis, sei es auch schriftlich festgehalten, ist als rechtliches „Nullum“ einzuordnen und weist weder rechtliche Bindung auf, noch kann es Rechtssicherheit vermitteln. Insbesondere ist eine im Joint Audit erreichte Einigung nicht justiziabel – der Steuerpflichtige kann ihre Umsetzung nicht einklagen.⁸⁸⁴ Diese fehlende Rechtssicherheit aufgrund fehlender Bindungswirkung ist ein großes Manko von Joint Audits, wie sie *de lege lata* durchgeführt werden (s. A.IV.2.b)). Andererseits eröffnet dies auch Spielräume für Weiterentwicklungen und Effektuerungen, gerade im Kontext des Joint-Audit-Berichts, die im Folgenden darzustellen sind (Kapitel 3).

IV. Reaktionsmöglichkeiten im Anschluss bzw. bei veränderten Umständen

Die bisher beschriebene Bindungswirkung und deren Konsequenzen bezogen sich allein auf die unmittelbar nach den Verhandlungen folgenden Umsetzungsakte. Interessant ist aber auch die weiterführende Frage, welche Reaktionsmöglichkeiten nach dieser ersten Umsetzung des Verhandlungsergebnisses und bei ggf. später veränderten Umständen verbleiben. Dies betrifft die Frage nach einer längerfristigen zeitlichen Bindung an das Verhandlungsergebnis. Dabei ist zwischen möglichen Reaktionen von Finanzbehörden und Steuerpflichtigen zu differenzieren.

Für die **Finanzbehörden** ist in diesem Zusammenhang relevant, ob eine *clausula rebus sic stantibus* besteht (dazu s.o.B.II.1.b)cc)(1), B.II.2.b)cc)(1) und noch Kapitel 3 B.II.3.a)dd)). In der deutschen Rechtsordnung existieren mit den Korrekturvorschriften in §§ 129 ff. und §§ 172 ff. AO Möglichkeiten einer späteren Anpassung, die in § 173 AO eine gesetzlich geregelte *clausula rebus sic stantibus* enthalten. Diese Normen sind auf Steuerbescheide und sonstige Verwaltungsakte in Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen ebenso anwendbar wie nach einem Joint Audit. Bei einem bilateralen APA existiert in Form der Gültigkeitsbedingungen („critical assumptions“) eine vertraglich vereinbarte *clausula rebus sic stantibus*, im Übrigen bleiben die Korrekturvorschriften und vor allem §§ 172 ff. AO anwendbar. Bei MoUs ist schließlich aufgrund der Vertragsfreiheit eine ständige Anpassung möglich, die idR erst ab ihrer Vereinbarung Gültigkeit

⁸⁸⁴ Ausdrücklich *Becker/Kimpel/Oestreicher/Reimer*, Verfahrensrecht der Verrechnungspreise, S. 57.

entfalten wird (*ex nunc*), dies kann aber individuell auch anders geregelt werden. Letzteres gilt gleichermaßen aus Sicht der italienischen Rechtsordnung. Auch dort gibt es Korrekturvorschriften, die spätere Anpassungen zulassen und in ihrer Wirkungsweise einer *clausula rebus sic stantibus* gleichen (sog. „autotutela“, näher B.II.1.b)cc)(1), B.II.2.b)cc)(1)).

Aus Sicht der **Steuerpflichtigen** sind spätere Reaktionen weitgehend eingeschränkt. Bei Verständigungsvereinbarungen liegt idR ein Verzicht auf Rechtsbehelfe vor, soweit diese korrekt umgesetzt wurden. Dies erlauben für die deutsche Rechtsordnung § 362 Ia AO, § 72 Ia FGO bzw. § 354 Ia AO, § 50 Ia FGO. Die Verzichtsmöglichkeit nach § 354 Ia AO, § 50 Ia FGO ist in gleicher Weise bei bilateralen APAs eröffnet. In Italien ist bei Verständigungsverfahren ebenfalls ein Verzicht auf Rechtsbehelfe zulässig, alternativ erfolgt eine Aussetzung laufender Prozesse nach Art.39 (1-ter) D. Lgs. 546/1992⁸⁸⁵; bei bilateralen APAs steht den Steuerpflichtigen eine Klagemöglichkeit gegen Steuerbescheide zu, soweit die Finanzverwaltung von der im APA vereinbarten Besteuerung abweicht. In beiden Staaten ist dagegen keine Reaktionsmöglichkeit des Steuerpflichtigen auf ein MoU vorgesehen; diese werden, wie erwähnt, nicht einmal veröffentlicht (s. A.I.2.c)dd)(2)). Hinsichtlich der Reaktionsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen auf die Umsetzungsakte nach einem konkret durchgeführten Joint Audit sei schließlich auf die Ausführungen oben bei A.II.3.b), sowie die Tabelle zum Ablauf unter E.VI verwiesen.


beck-shop.de
 DIE FACHBUCHHANDLUNG

⁸⁸⁵ Italienisches Gesetz zum Steuerprozess, Codice del Processo Tributario, eigentlich Decreto legislativo del 31.12.1992, n.546 (GU n.9 del 13.1.1993, suppl. ord. n.8), kurz: D. Lgs. 546/1992.

D. Ergebnis zu bestehenden Instrumenten

Joint Audits können nach den Vorgaben des deutschen und italienischen Rechts von den Finanzverwaltungen dieser beiden Staaten *de lege lata* durchgeführt werden. Neben Einzelfragen zu Begriffen (s. A.I.1 und Tabelle E.I) und der konkreten Durchführung (s. A.II und Tabelle unter E.VI) ist jedoch vor allem die Rechtsgrundlage problematisch. Nach hier vertretener Auffassung ist für deutsch- oder bayerisch-italienische Joint Audits nach Art. 11 II EU-Amtshilfe-RL und den nationalen Umsetzungsgesetzen der Abschluss eines völkerrechtlichen Vertrags zwischen den Staaten erforderlich (zu allem ausführlich A.I.2). Diese Verträge können in den bestehenden und geplanten sog. „Memoranda of Understanding“ gesehen werden, die als völkerrechtliche Verträge (Verwaltungsabkommen) einzuordnen sind. Bei einem Vertragsschluss durch Bayern ist aber die Zustimmung der Bundesregierung nach Art. 32 III GG sicherzustellen und eine Veröffentlichung der MoUs anzumahnen. Rechtsgrundlage für Joint Audits ist daher die jeweilige nationale Umsetzung von Art. 11 II EU-Amtshilfe-RL iVm dem (konkreten oder künftig abstrakten) MoU.

Verständigungsverfahren (s. B.I.1 und B.II.1) und bilaterale APAs (s. B.I.3 und B.II.2) sind im Verhältnis von Deutschland und Italien erprobte Instrumente. Mit Art. 26 I, II DBA-Italien dient jeweils eine supranationale Rechtsgrundlage dazu, direkte Verhandlungen zwischen den Finanzverwaltungen zu ermöglichen. Die so erreichte Vereinbarung ist jeweils als völkerrechtlicher Vertrag einzuordnen. Folge ist eine völkerrechtliche und innerstaatliche Bindungswirkung, die Rechtssicherheit für die Beteiligten erzeugt. Unterschiede bestehen bei der inhaltlichen und zeitlichen Reichweite dieser Bindung, sowie der Möglichkeit einer Bestandskraftdurchbrechung.

Stellt man diesen Instrumenten Joint Audits gegenüber, wie sie zur Zeit durchgeführt werden, zeigt sich deren fehlende Bindungswirkung (zu allem soeben C; für eine grafische Darstellung der Parallelen und Unterschiede der Verfahren s. Tabelle unter E.VIII). Insgesamt lässt sich festhalten, dass die bisher eingesetzten und in Kapitel 2 vorgestellten Instrumente nicht ausgereift sind und tatsächliche wie rechtliche Defizite aufweisen. Joint Audits scheinen aber eine Effektivierung von Verständigungsverfahren sowie von APAs zu ermöglichen.

E. Anhang zu Kapitel 2

I. Überblick zur Begrifflichkeit bei Joint Audits

Die nachstehende Tabelle fasst die in Deutschland und Italien, sowie von internationalen Organisationen verwendeten Begriffe und Oberbegriffe für die in A.I.1 vorgestellten Instrumente zusammen. Begriffe, die sich in derselben Spalte befinden, sind Synonyme.

	In dieser Arbeit Joint Audit	In dieser Arbeit Simultanprüfung	In dieser Arbeit Oberbegriff: Grenzüberschreitende Betriebsprüfung
BMF⁸⁸⁶	gemeinsame steuerliche Außenprüfung	gleichzeitige steuerliche Außenprüfung Simultanprüfung	koordinierte steuerliche Außenprüfung
Deutsche Autoren	Joint Audit ⁸⁸⁷ gemeinsame (Betriebs-)prüfung ⁸⁸⁸ gemeinsame grenzüberschreitende Betriebsprüfung ⁸⁸⁹ gemeinsame (steuerliche) Außenprüfung ⁸⁹⁰ gemeinsame europäische Prüfung ⁸⁹¹	Simultanprüfung ⁸⁹² simultane Prüfung ⁸⁹³ Simultanbetriebsprüfung bzw. simultane Betriebsprüfung ⁸⁹⁴ koordinierte, zeitgleiche Prüfung ⁸⁹⁵ gleichzeitige (Außen-) Prüfung ⁸⁹⁶ zeitgleiche Außenprüfung ⁸⁹⁷	multilaterale oder multinationale Betriebsprüfung ⁸⁹⁸ grenzüberschreitende Prüfung ⁸⁹⁹ koordinierte Außenprüfung ⁹⁰⁰

⁸⁸⁶ Vgl. BMF 9.1.2017, BStBl. I 2017, 89, Tz. 1.1 (Merkblatt Joint Audits).

⁸⁸⁷ *Haag/Jehle* DStR-Beih. 2013, 79 (79); *Beckmann* StBp 2014, 66 (66); *Beckmann* IStR 2016, 627 (628); *Peters/Kircher/Moll* IStR 2016, 2 (4); *Eimler* StBjB 2015/2016, 533 (570); *Hendricks* FS Wassermeyer, 2015, § 75 Rn. 3; *Baumhoff* DB 2015, Heft 49, M5; *Oestreicher/Kimpel/Reimer/Becker*, TP für Familienunternehmen, S. 3 f.; *Seer* in *Tipke/Kruse* AO Vor § 193 Rn. 49 (Aug. 2019).

⁸⁸⁸ *Drüen* DStR-Beih. 2013, 82; *Czakert* IStR 2013, 596 (602); *Beckmann* StBp 2014, 66 (66); *Peters/Kircher/Moll* IStR 2016, 2 (4); *Oestreicher/Kimpel/Reimer/Becker*, TP für Familienunternehmen, S. 3.

⁸⁸⁹ *Meickmann* IStR 2014, 591 (593); *Baumhoff* DB 2015, Heft 49, M5.

⁸⁹⁰ *Greil*, APA – Instrument für Rechtssicherheit?, S. 83; *Gehm* IWB 2017, 229 (230); *Rätke* in *Klein* AO § 117 Rn. 262; *Seer* in *Tipke/Kruse* AO Vor § 193 Rn. 49 (Aug. 2019).

⁸⁹¹ So nur *Spengel/Ortmann-Babel/Matenaer* Ubg 2012, 466 (475); im Übrigen widersprüchlicher Begriff, da keine „EU-Betriebsprüfer“ handeln, davon gingen die Autoren hier offensichtlich auch nicht aus.

⁸⁹² *Meickmann* IStR 2014, 591 (593); *Hendricks* FS Wassermeyer, 2015, § 75 Rn. 2; *Gehm* IWB 2017, 229 (230); *Seer* in *Tipke/Kruse* AO Vor § 193 Rn. 44 (Aug. 2019).

⁸⁹³ *Haag/Jehle* DStR-Beih. 2013, 79 (79).

⁸⁹⁴ *Beckmann* IStR 2016, 627 (628); *Seer* in *Tipke/Kruse* AO Vor § 193 Rn. 44 (Aug. 2019); *Oestreicher/Kimpel/Reimer/Becker*, TP für Familienunternehmen, S. 3.

⁸⁹⁵ *Peters/Kircher/Moll* IStR 2016, 2 (5).

⁸⁹⁶ *Eimler* StBjB 2015/2016, 533 (570); *Drüen* DStR-Beih. 2013, 82 (82 ff.); *Haag/Jehle* DStR-Beih. 2013, 79 (79).

⁸⁹⁷ *Greil*, APA – Instrument für Rechtssicherheit?, S. 83; *Oestreicher/Kimpel/Reimer/Becker*, TP für Familienunternehmen, S. 3. Letzterenfalls in der Variante „zeit- und ortsgleiche Außenprüfung“.