

Die verfahrensrechtliche Umsetzung internationaler Verständigungsvereinbarungen (§ 175a AO)

Bearbeitet von
Dr. Susanne Stiewe

1. Auflage 2011. Buch. 354 S. Hardcover
ISBN 978 3 631 60549 3
Format (B x L): 14,8 x 21 cm
Gewicht: 560 g

[Steuern > Steuerverfahrensrecht](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of varying sizes, arranged in a slight arc. Below the main text, the words 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Einleitung und Gang der Untersuchung

Seit Mitte des neunzehnten Jahrhunderts bemühen sich die Staaten der Welt intensiv, die Kollision ihrer Steueransprüche bei grenzüberschreitender wirtschaftlicher Betätigung durch ein immer dichter gesponnenes Netz von detaillierten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu vermeiden¹. Dabei stoßen sie jedoch zwangsläufig an eine Grenze in der Natur jeder Rechtsnorm: Die DBA können weder jeden denkbaren Fall kollidierender Besteuerungsrechte erfassen noch Meinungsverschiedenheiten bei ihrer Anwendung von vornherein ausschließen². Einen Lösungsweg für die Fälle verbleibender Doppelbesteuerung bietet das sogenannte Verständigungsverfahren. Alle der gegenwärtig in der Bundesrepublik Deutschland geltenden DBA enthalten Regelungen über das Verständigungsverfahren³. Sein Zweck ist es, durch unmittelbare Verhandlungen zwischen den international beteiligten Steuerbehörden die Besteuerungskonflikte zu beheben und eine einheitliche Anwendung des jeweiligen DBA zu ermöglichen⁴. Scheitern die Verhandlungen im Verständigungsverfahren, sehen sowohl einige der neueren DBA als auch ein multilaterales Abkommen für das Gebiet der Europäischen Union im Anschluss daran ein Schiedsverfahren vor. Das OECD-Muster-

-
- 1 Vgl. *D. Carl/J. Klos*, RIW 1995, S. 493; *K. Vogel*, in *Vogel/Lehner*, DBA, Einleitung, Rz. 33; eine Zusammenstellung der DBA von 1843 bis zum ersten Weltkrieg bei *D. Mühlhausen*, Verständigungsverfahren, Anhang II. Zu den bis in die Antike reichenden Wurzeln des internationalen Steuerrechts siehe *G. Lippert*, Internationales Finanzrecht, S. 599 ff.; *A. Spitaler*, Doppelbesteuerungsproblem, S. 1-51. Die in dieser Arbeit behandelten DBA sind grundsätzlich solche auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (allgemeine DBA). Wenn ausnahmsweise DBA auf dem Gebiet der Nachlass-, Erbschaft-, und Schenkungsteuern angesprochen sind, erfolgt ein entsprechender Hinweis. Die Schifffahrt- und Luftfahrtübereinkommen werden indes nicht untersucht, weil sie vor allem die Ordnung des Verkehrs zwischen den Vertragsstaaten regeln und die Besteuerung nur beiläufig behandeln, vgl. dazu *V. Kluge*, Internationales Steuerrecht, Abschn. S, Rz. 110, S. 805.
 - 2 *K. Koch*, Generalbericht, CDFI, Vol. LXVIa 1981, S. 15; *B. Runge*, in *Festschrift 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft Fachanwälte für Steuerrecht*, S. 140.
 - 3 Übersicht zu den Verständigungsartikeln der DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen bei *M. Lehner*, in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 25 Rz. 54, 126, 165; Stand der am 1. Januar 2009 geltenden DBA in *BStBl. I 2009*, S. 355, im Internet abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_318/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/internationales_st_euerrecht/003.html.
 - 4 Vgl. *S. Eilers*, in *Debatin/Wassermeyer*, DBA, Art. 25 MA, Rz. 1 (Stand: Mai 2008); *V. Kluge*, Internationales Steuerrecht, Abschn. R, Rz. 80, S. 689; *M. Lehner*, in *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 25 Rz. 2; *D. Lüthi*, in *Gosch/Kroppen/Grotherr*, DBA, Art. 25 Rz. 2, 3 (Stand: April 2008); *K.-D. Wingert*, in *HdWB Steuerrecht, Verständigungsverfahren*, S. 1565.

abkommen 2008⁵ enthält erstmalig ebenfalls eine Schiedsverfahrensklausel⁶. In einem Schiedsverfahren übertragen die Vertragsstaaten ihre anhaltenden Meinungsverschiedenheiten auf ein gesondert eingesetztes Gremium, das verbindlich über die Konflikte entscheidet⁷. Trotz dieser überwiegend erfolgreichen internationalen Streitbeilegungsmechanismen sind die Fiscī noch nicht in der Lage, die Gefahr der Doppelbesteuerung endgültig zu bannen. Das liegt nicht nur an den Mängeln in der Ausgestaltung dieser Verfahren selbst⁸. Auch stoßen die Koordinationsverfahren an die Grenze zwischen Völkerrecht und nationalem Recht, da die Verfahren beide Rechtsebenen zugleich tangieren, ohne dass ipso iure übergreifende Rechtswirkungen vorhanden wären⁹. So finden die Koordinationsverfahren in erster Linie zwischen den Staaten als Subjekte auf völkerrechtlicher Ebene statt, die im nächsten Schritt den Brückenschlag in das innerstaatliche Recht vollziehen müssen, um einem Verständigungsergebnis im nationalen Besteuerungsverfahren Wirkung zu verleihen¹⁰. Dieser Übergang zwischen Völkerrecht und nationalem Recht erweist sich als „Achillesferse“¹¹ der internationalen Streitbeilegungsmechanismen. Denn selbst ein Konsens der Fiscī über den internationalen Besteuerungskonflikt läuft leer, wenn das nationale Steuerverfahrensrecht ihn nicht umzusetzen vermag. Die Effektivität der internationalen Koordinationsverfahren hängt also maßgeblich davon ab, ob und wie ihre Umsetzung unilateral durch die Verknüpfung zwischen Völkerrecht und innerstaatlichem Recht gesichert ist¹².

Mit dem Ziel, den Brückenschlag zwischen völkerrechtlicher Vereinbarung und deren Vollzug im innerstaatlichen Recht sicherzustellen, hat der deutsche Gesetzgeber durch Art. 26 Nr. 16 des Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbe-

5 Die deutschen DBA orientieren sich im Wesentlichen am Text des Musterabkommens der OECD (OECD-MA), zu seiner Bedeutung im Einzelnen *K. Vogel*, in *Vogel/Lehner*, DBA, Einleitung, Rz. 123 ff. Das OECD-MA und der offizielle Kommentar dazu unterliegen der laufenden Kontrolle und Überarbeitung durch den Steueraussschuss der OECD. Als jüngstes „Update“ veröffentlichte die OECD das Musterabkommen 2008 vom 17. Juli 2008, im Internet abrufbar unter <http://www.oecd.org>. Zur Entwicklung des OECD-MA seit 1963 *K. Vogel*, in *Vogel/Lehner*, DBA, Einleitung, Rz. 36.

6 Dazu im Einzelnen noch unten im 1. Kapitel, I., IV.

7 Dazu im Einzelnen noch unten im 1. Kapitel, IV. und V.

8 *B. Runge*, in *Festschrift für Ritter*, S. 482 f.; *derselbe*, in *Festschrift 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft Fachanwälte für Steuerrecht*, S. 149.

9 Vgl. zu den Rechtswirkungen des Völkervertragsrechts im nationalen Recht *A. Bleckmann*, *Anwendbarkeit*, S. 264 ff.; *G. Boehmer*, *Der völkerrechtliche Vertrag*, S. 2 f.; *R. Geiger*, *Grundgesetz und Völkerrecht*, S. 12 ff.; *C. Gloria*, *Verständigungsverfahren*, S. 30; *K. Patsch*, *Anwendung*, S. 31; *W. Rudolf*, *Völkerrecht*, S. 143.

10 *C. Gloria*, *Verständigungsverfahren*, S. 181.

11 Vgl. *P. H. Dehnen*, DB 1998, S. 540; *H. Krabbe*, *ISIR* 2002, S. 549; *T. Menck*, in *Mössner*, *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, Rz. D 45.

12 So für die internationalen Schiedsverfahren *M. Züger*, *Schiedsverfahren*, S. 150, 157.

reinigungsgesetzes vom 21. Dezember 1993¹³ die Vorschrift des § 175a AO eingeführt¹⁴. Nach Satz 1 der Vorschrift sind Steuerbescheide zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit dies zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs nach einem Vertrag i. S. d. § 2 AO geboten ist. Diese Arbeit untersucht zum einen die Frage, ob und inwieweit es dem Gesetzgeber gelungen ist, mit dieser Vorschrift die völkerrechtliche Ebene des Verständigungsverfahrens mit dem nationalen Besteuerungsverfahren effektiv zu verflechten, ohne dessen verfassungsrechtliche Ansprüche an die Rechtsstaatlichkeit, insbesondere den Vertrauensschutz und die richterliche Kontrolle, zu vernachlässigen, und zum anderen, ob das deutsche Steuerverfahrensrecht darüber hinaus Instrumente bereithält, diese Aufgabe zu erfüllen.

Da Verständigungsvereinbarungen nicht nur die Ergebnisse verschiedener Verfahrenstypen von internationalen Streitbeilegungsmechanismen darstellen, sondern auch als Vor- oder Zwischenstufe im Rahmen solcher Koordinationsmaßnahmen vorkommen, dienen die Bezeichnungen „Verständigungsvereinbarungen“ oder „Verständigungen“ in diesem Zusammenhang nur als Oberbegriff für die unterschiedlichen Formen von solchen internationalen Absprachen. Um die Anforderungen des innerstaatlichen Rechts an ihre Umsetzung im Einzelnen dogmatisch erfassen und festlegen zu können, ist aber wegen teilweise divergierender Regelungsgehalte der Verständigungsvereinbarungen nach den Verfahrenstypen zu differenzieren, in denen sie zustande gekommen sind. Deshalb gibt das erste Kapitel einen Überblick zu den Voraussetzungen, dem Inhalt und der Struktur der verschiedenen Typen von Verständigungsverfahren. Zugleich versteht sich das erste Kapitel als Grundlegung zu den Merkmalen der Handhabung und dem Vorkommen dieser Verfahren in der Praxis, welche gleichzeitig für mehrere der untersuchten dogmatischen Problemfelder zwischen Verständigungsvereinbarung und innerstaatlichem Steuerverfahrensrecht relevant sind.

Die Vorschrift des § 175a AO hat bisher nur wenig Aufmerksamkeit erfahren. Teile der Kommentarliteratur sprechen ihr sogar einen eigenen Regelungsgehalt ab¹⁵. Die begrenzte Auseinandersetzung mit diesem Thema mag aber auch an dem exotischen Charakter liegen, welchen die in der Abgabenordnung noch verhältnismäßig junge Vorschrift zu erkennen gibt, wenn man sie im Zusammenhang mit ihrem normsystematischen Umfeld betrachtet. Die Bestimmung ist nämlich Teil des Korrektursystems der Abgabenordnung für Steuerverwaltungsakte, das punktuell den Antagonismus zwischen Rechtssicherheit

13 StMBG vom 21. Dezember 1993, BGBl. I 1993, S. 2310.

14 Art. 26 Nr. 16 des StMBG, BGBl. I 1993, S. 2346, gültig ab dem 22. Dezember 1993, Art. 34 Abs. 1 StMBG, BGBl. I 1993, S. 2351.

15 Nach *U. Koenig*, in Pahlke/Koenig, AO, § 175a Rz. 1; *A. von Wedelstädt*, in Beer-mann, Steuerliches Verfahrensrecht, § 175a AO, Rz. 2 (Stand: Juli 2005); i. E. wohl auch *V. Kluge*, Internationales Steuerrecht, Abschn. R, Rz. 82, S. 692, hat § 175a AO lediglich einen klarstellenden Inhalt.

und materieller Rechtsrichtigkeit im innerstaatlichen Recht zu einem Ausgleich bringt¹⁶. § 175a AO nimmt abweichend davon in seinen Tatbestand völkerrechtliche Merkmale auf und löst daran anknüpfend die gleiche Rechtsfolge zugunsten einer übereinstimmenden Willenserklärung zwischen Vertretern internationaler Steuerbehörden aus. Die dogmatischen Fragen, welche diese eigentümliche Normstruktur aufwirft, erfordern indes eine vertiefte Untersuchung. Denn mit der fortwährend wachsenden Verflechtung internationaler wirtschaftlicher Beziehungen geht zwangsläufig ein steigender Bedarf nach Koordinationsmechanismen wie den Verständigungsverfahren einher, welche bei der Abgrenzung internationaler Besteuerungsansprüche helfen können¹⁷. Damit verbunden ist ein ebenso wachsender Bedarf nach Klarheit über die Rechtsanwendung von Vorschriften, welche den Vollzug dieser internationalen Mechanismen im innerstaatlichen Recht gewährleisten sollen. Ziel der vorliegenden Arbeit ist es deshalb, zur Klärung der Rechtsfragen beizutragen, welche sich bei der Anwendung von Verfahrensvorschriften zur Umsetzung internationaler Verständigungsverfahren stellen.

Zunächst soll das zweite Kapitel Aufschluss darüber geben, ob es gerechtfertigt ist, der Vorschrift des § 175a AO vor dem Hintergrund ihres gesetzgeberischen Zwecks eine lediglich klarstellende Bedeutung beizumessen und ihr somit einen eigenständigen Regelungsgehalt abzusprechen. Das folgende dritte Kapitel hat das Ziel, den sachlichen Anwendungsbereich der Norm abzustecken, dessen Grenzen in der Literatur unterschiedlich weit gezogen werden. Die Auffassungen gehen bei der Frage auseinander, welche Typen von Verständigungsverfahren unter § 175a AO fallen.

Ob der Bestimmung des § 175a AO über ihren gesetzgeberischen Zweck hinaus eine weitere Funktion zukommt, welche auf der bereits angesprochenen Schnittstelle zwischen völkerrechtlicher Vereinbarung und innerstaatlichem Steuerverwaltungsrecht eine Brücke bilden könnte, ist die Fragestellung des vierten Kapitels. Denn nicht nur die Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs nach einem Vertrag i. S. d. § 2 AO in eine konkrete Steuerfestsetzung, wie sie § 175a Satz 1 AO ausdrücklich anordnet, bedarf

16 Vgl. *G. Frotscher*, in Schwarz, AO, Vor §§ 172-177, Rz. 5 f. (Stand: November 2007); *M. Loose*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 172 AO, Rz. 2 (Stand: August 2006); *R. Seer*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 21 Rz. 381; *A. von Wedelstädt*, in Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, Vor §§ 172-177 AO, Rz. 1 (Stand: Mai 2007).

17 Vgl. *D. Carl/J. Klos*, RIW 1995, S. 493; *B. Runge*, in Festschrift für Ritter, S. 475; *derselbe*, in Festschrift für Debatin, S. 349; zur zunehmenden Verlagerung internationaler Besteuerungskonflikte in das Verständigungsverfahren aufgrund verschärfter Dokumentationspflichten im Bereich der Verrechnungspreise *U. Moebus*, BB 2003, S. 1413; zur Verstärkung dieses Effekts durch die Unternehmensteuerreform 2008, die erneut strengere Regeln im Bereich der Verrechnungspreise einführt, insbesondere im Hinblick auf Funktionsverlagerungen ins Ausland, siehe *A. Loh/R. Steinert*, BB 2008, S. 2383.

einer Regelung. Für den Abschluss solcher völkerrechtlichen Vereinbarungen sind allein Bundesbehörden zuständig, so dass sich ebenso die Frage stellt, auf welchem Weg diese Absprachen im Trennsystem der deutschen Steuerverwaltung gegenüber den Vollzugsbehörden der Länder rechtliche Bindungen entfalten können. Nachdem sich auf diesem Wege der Regelungsgehalt des § 175a Satz 1 AO eingrenzen lässt, beleuchtet das fünfte Kapitel die Stellung der Vorschrift im Korrektursystem der Abgabenordnung. Unter dem Aspekt der Anwendbarkeit anderer Korrekturvorschriften im Verfahren zur Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen wird dabei das rechtssystematische Verhältnis des § 175a Satz 1 AO zu den übrigen Korrekturatbeständen ermittelt. Das sechste Kapitel geht der umstrittenen Frage nach, wie weit die Rechtsfolgen der in § 175a Satz 2 AO enthaltenen besonderen Regelung zur Festsetzungsverjährung reichen. Ausdrücklich ordnet diese Norm nur an, dass die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Wirksamwerden der Verständigungsvereinbarung oder des Schiedsspruchs endet. Sie lässt damit zunächst offen, ob eine Verständigung noch umsetzbar ist, die erst nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist zustande kommt.

In den beiden folgenden Kapiteln erweitert die Untersuchung ihr Blickfeld über die Ebene der Exekutive hinaus auf die letzte verfahrensrechtliche Stufe, in der sich die Frage nach der Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen im innerstaatlichen Recht stellt: auf das steuergerichtliche Verfahren. So erörtert das siebte Kapitel die Rechtswirkungen solcher Absprachen und der daraus erwachsenden völkerrechtlichen Pflicht zu ihrer Umsetzung im Verhältnis zur Rechtskraft steuergerichtlicher Entscheidungen und fragt nach daraus ableitbaren Möglichkeiten zu ihrer Durchbrechung. Das achte Kapitel knüpft daran an und untersucht die rechtliche Wirkungsweise der Verfahrensvorschriften über den Teilrechtsbehelfsverzicht und die Teilrechtsbehelfsrücknahme in den §§ 354 Abs. 1a, 362 Abs. 1a AO, §§ 50 Abs. 1a, 72 Abs. 1a FGO, die der deutsche Gesetzgeber ebenfalls eigens für das Verfahren zur Umsetzung von internationalen Verständigungsvereinbarungen geschaffen hat. Gleichzeitig setzt es sich mit der dogmatischen Kritik an diesen Normen auseinander.

Im abschließenden neunten Kapitel behandelt die Arbeit über den Normalfall des Verfahrens zur Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen hinaus das Sonderproblem einer internationalen Verständigung, die außerhalb der dafür vorgesehenen Koordinationsverfahren zustande kommt. Da das geltende Steuerverfahrensrecht keine ausdrücklichen Instrumente zur Umsetzung eines solchen Konsens in die innerstaatliche Steuerfestsetzung bereithält, soll eine Methode gefunden werden, die eine Umsetzung gleichwohl ermöglicht, ohne die Grenzen des geltenden Rechts zu verlassen.