

**M.I. Tax Alumni Treffen
08. bis 10. September 2006
Münster**

**Neue Entwicklungen
im Bereich der internationalen Zusammenarbeit
der Finanzverwaltungen**

Ulrich Wolff LL.M.
Ministerialrat a.D.

Verständigungsverfahren

Neues zum Verständigungsverfahren - Deutsche DBA (1) -

- Neufassung BMF-Merkbl. zum VerstVerf u. zum Schiedsverf. nach der EU-Konvention (BMF-Schr. v. 13.7.2006).
- Wesentliche Änderungen:
 - Info über VV-Regelungen anderer (auch Nicht-OECD-) Staaten:
Ausdr. Hinweis auf OECD-Datenbank (Tz. 2.1.5)
„Country profiles on mutual agreement procedures – <http://www.oecd.org/ctp>, unter Dispute Resolution
 - Antragsfristen (Klarstellung): Grds. gilt DBA-Frist (idR 3 Jahre); bei Fehlen DBA-Frist: 4 Jahre nach DBA-widriger Maßnahme (Tz. 2.2.3)
 -

Neues zum Verständigungsverfahren - Deutsche DBA (2) -

- Neues Verständigungsmerkbl., wesentl. Änderungen (Forts.):
 - Verpflichtung der AP zu für V-Verf hinreichend genauen Sachverhaltsfeststellungen in BP-Berichten (Tz. 6.2.)
 - Voraussetzungen der Versagung einseitiger Billigkeitsmaßnahmen nach gescheitertem VV (Tz. 8.2.)
 - BZSt ist gehalten, bei DBA mit Schiedsklausel Durchführung eines S-Verf vorzuschlagen (Tz. 8.3); gilt gerade und auch bei „freiwilligem“ S-Verf

Neues zum Verständigungsverfahren - OECD (1) -

- **Entwurf eines Handbuchs zum Verst.-Verfahren (MEMAP)**

„Draft Manual on Effective Mutual Agreement Procedures“ – MEMAP, Paris Feb. 1, 2006

- MEMAP wendet sich in 1. Linie an Staaten ohne oder mit „rückständigen“ VV-Verfahrensregelungen
- Zusammenstellung von 24 „best practices“ zur Verbesserung des V-Verf (s. nachfolgend)
- Endgültige Fassung für Jan. 2007 geplant.
- Zielsetzung
 - Förderung der Effizienz des V-Verf
 - Sorge, dass Anschwellen int'l Steuerstreitigkeiten (Globalisierung!) zum Hindernis für int'l Geschäftstätigkeit wird

Neues zum Verständigungsverfahren - OECD (2) -

- Empfehlungen des **MEMAP** (soweit hier interessierend)
 - Dauer eines V-Verf idR nicht mehr als 2 Jahre
 - Transparenz und Einfachheit des Verfahrens, insb. Veröff. nationaler Verfahrensregeln und regelm. Updates für Datenbank „country profiles“)
 - Aussetzung der Verzinsung und Aussetzung der Vollziehung von Steuerforderungen während des Verfahrens
 - Klare und großzügige Antragsfristen festlegen
 - Einführung von APA-Programmen u. anderen Verfahren zur Streitvermeidung im Vorhinein

Schiedsverfahren

Verbindl. Schiedsverfahren nach DBA - Allgemeines -

- **Schiedsverfahren in deutschen DBA**
 - Schiedsklauseln **bisher** (soweit überhaupt in DBA): Einleitung nur a'grd. bes. Vereinbarung („freiwillig“), Schiedsspruch verbindlich
 - Ausnahme (verbindl. Schiedsverf.) **DBA-Öst**, Art. ...
 - **Obligatorisches** Schiedsverfahren jetzt aber auch in **DBA-USA 2006**
 - erstmals in D-DBA mit Nicht-EU- Staat,
 - erstes DBA der USA überhaupt)
 - Art. 25 (5) und (6): Voraussetzungen
 - Protokoll Nr. 22: Verfahrensgrundsätze

Verbindl. Schiedsverfahren - OECD-Vorschläge (1) -

- **Vorschläge zur ergänzenden Streitschlichtung**

(Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes: Public Discussion Draft, Feb. 1, 2006)

- Vorschlag für verbindliches Schiedsverfahren:
 - Neuer Art. 25 (5) MA, detaillierter MK dazu
 - OECD-MS bleiben frei, S-Verf. *nicht* zu vereinbaren
 - Falls S-Verf nicht vereinbart wird, schlägt OECD „Mediation“ vor (unverbindl. Votum Dritter für Lösung des Falles)
- S-Verf als *Erweiterung des VV* konzipiert:
 - Weder Alternative z. V-Verf noch RM gegen Schiedsspruch
 - Daher kein S-Verf. nach Einigung im V-Verf.
 - Ziel S-Verf: vermehrte Nutzung des VV fördern, Vermeidung der DB sichern

Verbindl. Schiedsverfahren - OECD-Vorschläge (2) -

- **Vorschläge zur ergänzenden Streitschlichtung (Forts.)**
- Art. 25 (5):
 - Einleitung des S-Verf zwingend
 - Schiedsspruch für Vertragsstaaten bindend
 - Umsetzung (wie V-Vereinb.) o. Rücksicht auf innerstaatl. Verjährungsfristen

Verbindl. Schiedsverfahren - OECD-Vorschläge (3) -

Obligator. Schiedsverfahren – wesentl. Voraussetzungen

- Antrag der den Fall im V-Verf. unterbreitenden „Person“ (keine automatische Einleitung)
- V-Verf im Individualfall (Art. 25 (1) MA); grds. keine Streitigkeit iSd. Art. 25 (3) MA (abw. Vereinb. in DBA möglich)
- Keine Lösung im V-Verf. innerhalb v. 2 Jahren nach Unterbreitung in anderem Vertragsstaat;
- „Unmb. Betroffenen des Falles“ (Stpfl. *oder* zB Nahestehende) steht kein RM (zB Klage) betr. den Streitpunkt mehr offen und
- Streitpunkt nicht bereits gerichtlich (in 1 VS) entschieden.

Verbindl. Schiedsverfahren - OECD-Vorschläge (4) -

Obligator. Schiedsverfahren – mögl. Beschränkungen

- Kein S-Verf in/mit Staaten, in denen Entscheidungen in Steuersachen durch Schiedsstellen unzulässig
- Mögl. Gegenstand des S-Verf:
 - Grunds. alle Dispute, die für ein VV akzeptiert werden
 - Beschränkg. auf bestimmte Fallgruppen mögl., insb. auf Streitfragen vorwiegend tatsächlicher Art
- Verweigerung S-Verf zulässig bei „schweren Verstößen“ gg. nationales Steuerrecht

Verbindl. Schiedsverfahren - OECD-Vorschläge (5) -

Obl. Schiedsverfahren – einige Verfahrensregelungen

- Verfahren soll grds. durch V-Vereinbarung geregelt werden.
- Beginn der 2-Jahresfrist („Unterbreitung“ in beiden VS): nur geg., wenn ausr. Infos zur Prüfung des VV-Antrags vorgelegt
- Schieds-Panel entscheidet innerhalb von 6 Monaten
- Zust. Behörden können Verfahren durch Einigung beenden
- Zust. Behörden können m. Zustimmung Stpfl. vom Schiedsspruch durch einvernehmli. Lösung abweichen (analog Art. 12 EU-Konvention)

Verbindl. Schiedsverfahren - DBA-USA (1)

Wesentl. Voraussetzungen

- Erfolgloses V-Verf. im Einzelfall (Art. 25 Abs. 1, nicht Abs. 3)
- Streit im V-Verf betrifft Anw. von Art. 4 (natürl. Pers.), 5, 7, 9 oder 12; darüber hinaus nur aufgrund Ad-hoc-Vereinbarung = Streitigkeiten vorw. über Sachverhalts- (nicht Rechtsfragen)
- Kein bes. Antrag des Stpfl. erforderlich
- Zustimmung aller „betroffenen Personen“ (Stpfl. und alle von einer Verständ. Betroffenen), erhaltene Infos geheim zu halten
- Schiedsverf. kann unterbleiben, wenn Zust. Behörden einig dass der Fall sich nicht eignet

Verbindl. Schiedsverfahren - DBA-USA (2)

- **Verfahrensbeginn (Eröffnung)**
 - 2 Jahre nachdem den Zust. Beh. die für eine sachliche Prüfung eines Verständigungsantrags (Art. 25 (1)) notw. Informationen zugegangen sind
 - Kein Schiedsverfahren nach vorheriger Verständigung
- **Schiedsverfahren beendet** wenn während des Verfahrens
 - Verständigungslösung der zust. Behörden oder
 - Stpfl. den Antrag auf Einleitung des V-Verf zurücknimmt

Verbindl. Schiedsverfahren - DBA-USA (3)

- **Einige Verfahrensregelungen**
 - Schiedsstelle urteilt nur über Zuteilung von Einkünften o. Steuerbeträge; muss sich an bestimmten Maßstäben orientieren (zB DBA, Gesetze der VS, MK; Rangfolge)
 - Keine Begründung des Schiedsspruchs
 - Entscheidung innerh. 9 Mon. nach Ernennung Vorsitzenden
 - Schiedsspruch gilt als Verständigung gemäß Art. 25 (2)
 - Vorlage v. Lösungsvorschlägen durch VS innerhalb 90 Tg.
 - **Schiedsstelle muss einen der Vorschläge der VS übernehmen** („last best offer arbitration“ – abw. von OECD); legt nur ein VS Vorschlag vor, gilt dieser als Entscheidg.

Advance Pricing Agreements

Was ist ein Advance Pricing Agreement (APA)?

- **OECD**, TP Guidelines Tz. 4.124: ... eine Vereinbarung, die vor Ausführung einer Transaktion zwischen Nahestehenden sachgerechte Kriterien (z.B. Methode, Vergleichsdaten, maßgebende Annahmen bezüglich künftiger Ereignisse) zur Bestimmung der VPr für diese Transaktionen und für einen bestimmten Zeitraum festlegt.
- Vgl. **USA** (Rev. Proc 2006-9): Vereinbarung zw. einem Stpfl. und der Verw. (IRS)
- **Deutschland**: Vereinbarungen über die Steuerpflicht nicht zulässig, statt dessen verbindl. Zusage/verbindl. Auskunft (s. BMF v. 29.12.03).

Position deutsche FinVerw zu “APA”

- Verrechnungspreiszusagen in Deutschland bisher nur in Einzelfällen, meist auf ausl. Initiative
- FinVerw in der Vergangenheit zurückhaltend: Effizienzgewinn für BP zweifelhaft, kein Personal für zusätzliche Aufgaben
- Bund u. Länder nunmehr zu “APA” auf **regelmäßiger** Basis bereit (“APA-Programm”). Gründe/Ziele:
 - Rechtssicherheit für U. (Risiko von Zuschlägen, § 162 AO)
 - Förderung von “voluntary compliance”
 - Steigende Zahl von APA-Anträgen,
 - Empfehlung der OECD (TP Guidelines Tz. 4.140 ff.)

Künftige Verfahrensregelungen

- Verfahrensregelungen zu Verrechnungspreiszusagen
 - Bisher nicht existent
 - BMF-Schr. – Merkblatt - z.Zt. in Arbeit (Veröff. Herbst 2006)
 - Gebührenpflicht zu erwarten
 - Vorgesehene Regelungen orientieren sich weitg. an OECD-Empfehlungen (TP Guidelines 4.124, 4.160 ff.)
 - Grds. nur bi- oder multilaterale APA (Merkbl. behandelt nur diese)

Rechtsgrundlagen, Umsetzung eines “APA”

- BMF: R'Grundlage sind die DBA (“Vorweg-Verständigung”; entspr. Art. 25 Abs. 1 u. 3 ODCD-MA; s.a. OECD-Guidelines 4.140)
- Vorweg-Verst. zwingend umzusetzen (entspr. Art. 25(2) MA), in D durch
 - verbindl. Zusage und
 - entspr. Steuerbescheid (vgl. dagg. USA: durch Vereinbarung - APA)
- Verbindl. Zusage (nach V-Verf) a.grd. APA-Merkbl., nicht BMF v. 29.12.03 betr. verbindl. Auskunft nach Treu & Glauben

Zuständigkeiten, Ermessensentscheidung

- “Gespaltene” Kompetenzen:
 - V-Verfahren nach DBA: Bund; BZSt ist “Zust. Behörde”
 - Verbindl. Zusage: örtl. Finanzbehörden (FÄ)
- APA-Merkblatt: Verpflichtung Bund/Länder zur Kooperation, VV-Verhandlungen und Antragsprüfung in ggs. Abstimmung
- Einleitung bzw. Ablehnung eines “Vorab-VV” Ermessensentscheidung:
 - kein Rechtsanspruch
 - Verfahrensstellung des U. grds. wie im gewöhl. VV (kein Beteiligter, aber zwangsl. stärkere Einbindung)

Antrag bestimmt Inhalt des APA

- Antrag bestimmt grds. den Inhalt des APA. Stpfl. schlägt insb. vor: einzubeziehende Transaktionen, geeignete VPr-Methode(n) “Geltungsbedingungen” (critical assumptions), Laufzeit und Erstanwendungsjahr des APA,
- Antrag:
 - umfassend zu substantiieren
 - Dokumentation gefordert
 - Keine Begrenzung der Mitwirkung nach § 90 (2) AO
 - Nachweis ermittelter Fremdvergleichsdaten

Verwendung erlangter Informationen

- FinVerw hat im APA-Verfahren erlangte Informationen zg. u. zu Lasten des Stpfl. zu berücksichtigen (Amtsermittlung, § 88 AO)
 - Kein Schutz gegen Verwertung bei Scheitern eines APA (aber anonymes Vorgespräch möglich, s.u.)
 - Daten auch für VPr-Prüfung früherer Jahre heranzuziehen (Gewinnberichtigungen möglich)
 - Informationen dürfen im V-Verf u. im int'l Auskunftsverkehr weitergegeben werden

Vorgespräch (prefiling conference - PFC)

- PFC möglich, Anträge von Verw. empfohlen
- Auf “identifizierter” oder anonymer Basis
- Typische Themen:
 - zweckmäßiger Antragsinhalt
 - erforderliche Informationen und Dokumentation
 - zu erfassende Geschäftsbeziehungen
 - Erfolgsaussichten im Verständigungsverfahren
 - Einschätzung der Bearbeitungsdauer

APA-Inhalt

- Gegenstand eines APA/einer VPr-Zusage:
 - Regelmäßig (nur) Anerkennung einer oder mehrerer “geeigneter” VPr-Methoden (s. VWG ‘83 Tz. 2.4.1)
 - Darüber hinausgeh. Bestimmungen nur, soweit über “maßgebende Annahmen” (critical assumptions) absicherbar
- Weitere Festlegungen idR.:

Erfasste Transaktionen, Laufzeit, Anwendungs- u. Compliance-Vorschriften, “critical assumptions”, verlangte APA-Doku., Pflicht zur Erstellung von Jahresberichten

Laufzeit, Rollback und Verlängerung eines APA

- **Laufzeit:**
 - Festlegung grds. im Einzelfall
 - Vorstellungen FinVerw.: 3-5 Jahre (USA: Mindestens 5 J)
- **“Rollback”** (Anw. Vereinbarter VPr-Methode auf nicht erfasste frühere Jahre) möglich auf Antrag, aber auch “v.A.w.” VV zum Zweck des Rollback kein Bestandteil des APA-Verf.
- **Verlängerung** möglich, vereinfachtes Prüfungsverfahren.

Administrierung eines laufenden APA

- **Jahresbericht** (compliance report) für jedes APA-Jahr erstellen. Hauptzweck: Nachweis der Realisierung des antizip. Sachverhalts u. Einhaltung der “critical assumptions”
- **Umfang der Prüfung in späterer AP:**
 - Ergebnisse aufgr. zutr. Anwendung vereinbarter Methode nicht zu beanstanden
 - AP beschränkt sich grds. Auf Prüfung, ob (1) antizipierter Sachverhalt verwirklicht, (2) “critical assumptions” eingehalten, (3) Angaben im APA-Jahresbericht i.Ü. zutreffen

Update zum Auskunfts- austausch

Allgemeine Entwicklung

- Im letzten Jahrzehnt: Sprunghafter Anstieg des Rückgriffs auf den Auskunftsaustausch
- Einige Zahlen:
 - Deutsche Auskünfte ohne Ersuchen (Spontanauskünfte, „Kontrollmitteilungen“):
1996: 31.000 p.a.; 2003: mehr als 150.000
 - Eingehende Spontanauskünfte: ca. 500.000 p.a.
- Hintergrund: Liberalisierung/Globalisierung der VW'en, Investitions- und Währungskontrollen
- OECD-Initiative „Harmful tax competition“ (seit 1998); Abschl. von „tax information agreements“ mit „low tax jurisdictions“ (Basis: OECD-Muster 2002)

Amtshilfe – Auskunftsaustausch (1)

Neufassung des BMF-Merkblatts zum Auskunftsaustausch

(BMF-Schr. v. 25.01.2006)

- **Wesentliche Änderungen:**
 - Weitgehend “updates” der Fassung v. 3.2.1999, einschl. Übernahme neuer BFH-Rspr.
 - **Formulare, Formulare!** (Anhänge zum Merkbl.)
 - Liste der Nicht-EU-Staaten, mit denen “großer” bzw. “kleiner” Auskunftsaustausch” vereinbart ist, in Anlage zum Merkbl.

Amtshilfe – Auskunftsaustausch (2)

Neues Amtshilfe-Merkblatt (Forts)

- 2 erwähnenswerte Updates
 - Hinweis BMF : In neueren DBA entfällt die Beschränkung der AH auf Steuern, die unter das Abkommen fallen (s. Art. 26 Abs. 1 OECD-MA: Steuern jeder Art und Bezeichnung), .
 - Auskunftsverbote - Abkommenswidrige Besteuerung:
Keine Auskünfte, die auf abk'widrige Besteuerung im and. Staat abzielen. "Bloße Möglichkeit" einer DB reicht aber nicht, zB bei Qualifikationskonflikt (Umsetzg von BFH, B. v. 10.5.05, I B 218/04).

Amtshilfe - Auskunftsaustausch

- Neuer Streitfall: Mitteilungsschwelle bei Spontanauskünften (BFH, B. v. 15.2.06; BMF v. 1.8.06)
 - § 2 (2) Nr. 1 EG-AHiG: Spontanausk. Zulässig, wenn tats. Anhaltspunkte die Vermutung rechtf., dass Steuern des and. MS verkürzt wurden oder w. könnten (abstr. Möglichkeit genügt also nicht)
 - Streitfrage: Darf Auskunft erteilt w. aufgr. der Annahme, im and. Staat bestehe Abzugsverbot ähnl. § 160 AO?
 - BFH (vorl. Verf.): nein, konkr. Anhaltspunkt f. Steuerverkürzg. im and. Staat fehlt; St'Geheimnis würde verletzt
 - A.A. BMF: Voraussetzungen EG-AHiG gegeben.

Amtshilfe – Auskunftsaustausch OECD

- **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes**
- Gebilligt v. CFA Jan 2006, veröff. 11. Mai 2006.
- Wendet sich an FinVerw.: Zu Aus-/Fortb.-Zwecken und Leitl. zu Ausgestaltung und Update nationaler Verw‘Anweisungen
- Für VS nicht (politisch) bindend
- „Modularer“ Aufbau; OECD-MS sollen wählen können, welche Teile sie übernehmen.

Amtshilfe – Auskunftsaustausch OECD

- **Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes: 8 Module**
 - 1 – Auskunft auf Ersuchen
 - 2 – Spontanauskünfte
 - 3 – Automatische Auskünfte (umfangreichster Teil)
 - 4 – Branchenweiter Erfahrungsaustausch
 - 5 – Simultanprüfungen
 - 6 – Steuerprüfungen im Ausland
 - 7 – „Country Profiles“ betr. Auskunftsaustausch (wie f. V-Verf)
 - 8 – Instrumente (zB Verträge) und Muster für Auskunftsaustausch