

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 140**

**Die Aufklärung und Bewertung  
grenzüberschreitender Sachverhalte  
im Steuerrecht**

**Eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung  
der rechtlichen und tatsächlichen Rahmenbedingungen  
gemeinsamer Betriebsprüfungen**

**Von**

**Till Valentin Meickmann**



**Duncker & Humblot · Berlin**

TILL VALENTIN MEICKMANN

Die Aufklärung und Bewertung  
grenzüberschreitender Sachverhalte im Steuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 140

# Die Aufklärung und Bewertung grenzüberschreitender Sachverhalte im Steuerrecht

Eine Untersuchung unter besonderer Berücksichtigung  
der rechtlichen und tatsächlichen Rahmenbedingungen  
gemeinsamer Betriebsprüfungen

Von

Till Valentin Meickmann



Duncker & Humblot · Berlin

Der Fachbereich Rechtswissenschaften der Universität Osnabrück  
hat diese Arbeit im Jahre 2018 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten  
© 2019 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: 3w+p GmbH, Ochsenfurt-Hohestadt  
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-15619-1 (Print)  
ISBN 978-3-428-55619-9 (E-Book)  
ISBN 978-3-428-85619-0 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Meinen Eltern und  
meinem Bruder*



## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2018 von der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Osnabrück als Dissertation angenommen. Sie entstand größtenteils während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am dortigen Institut für Finanz- und Steuerrecht.

Frau Professorin Dr. Heike Jochum, Mag. rer. publ. danke ich herzlich für die Betreuung dieser Arbeit und die darüberhinausgehende vielfältige Unterstützung. Gleichmaßen danke ich Herrn Professor Dr. Steffen Lampert für anregende Diskussionen und die Erstellung des Zweitgutachtens.

Mein größter Dank jedoch gilt meinen Eltern und meinem Bruder. Sie haben mich immer großzügig und bedingungslos unterstützt. Ihres Zuspruchs und Rückhalts, vor allem aber ihrer Liebe kann ich mir stets gewiss sein. Ihnen widme ich diese Arbeit.

Düsseldorf, im Oktober 2018

*Till Valentin Meickmann*





# Inhaltsverzeichnis

## *Kapitel 1*

<b>Einleitung, Erkenntnisziele und Gang der Untersuchung</b>	21
A. Problemhorizont und Aktualität der Fragestellung	21
B. Erkenntnisziele der Untersuchung und bisheriger Forschungsstand	26
C. Gang der Untersuchung	27

## *Kapitel 2*

<b>Das Verhältnis von materiellem Steuerrecht und steuerlichem Verfahrensrecht</b>	30
A. Verfassungsrechtlicher Rahmen des Besteuerungsverfahrens und insb. der Sachverhaltsermittlung	31
I. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	32
II. Gleichmäßigkeit der Besteuerung	34
III. Grundsatz der Verhältnismäßigkeit	35
IV. Zusammenfassung	38
B. Das Besteuerungsverfahren als Medium zur Verwirklichung des materiellen Steuerrechts	39
I. Zunehmende Bedeutung der Auslegung bei abnehmender Präzision des gesetzlichen Tatbestands	39
1. Verfassungsrechtliche Bindung des Gesetzgebers	40
2. Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe durch Finanzbehörden und Finanzgerichte	41
3. Zusammenfassende Bewertung	42
II. Funktionale Bedeutung sowie normative Verankerung der Feststellung des Sachverhalts und Bestimmung rechtlicher Folgen im steuerlichen Verfahrensrecht	43
1. Vorstellung und Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts	43
a) Bedeutung und Prinzipien der Sachverhaltsermittlung bei der Verwirklichung des materiellen Steuerrechts	44
aa) Untersuchungsgrundsatz	44
bb) Angaben und Mitwirkung des Steuerpflichtigen als Ausgangspunkt der steuerlichen Sachverhaltsermittlung	46

cc) Ergänzendes Verifikationsprinzip .....	48
(1) Außenprüfung .....	49
(2) Gezielte Einzelermittlung .....	53
(3) Sachverhaltsaufklärung im Rahmen der Steuerfahndung .....	54
dd) Beschränkungen der Ermittlungspflicht und äußere Grenzen des Ermittlungsspielraums in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht .....	56
(1) Gesetzesvorbehalt .....	58
(2) Verfassungsrechtlicher Grundsatz der Verhältnismäßigkeit .....	58
(3) Absolut geschützter Kernbereich privater Lebensgestaltung .....	59
(4) Geeignetheit, Notwendigkeit, Möglichkeit, Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit der Sachverhaltsaufklärung .....	59
(5) Verwaltungsökonomische Grenzen der Ermittlungspflicht .....	61
(6) Tatsächliche Verständigung über steuerlich relevante Sachverhalte, verbindliche Auskunft und verbindliche Zusage als rechtsfolgenbestimmende Rechtsinstitute .....	63
(7) Einfachgesetzliche Grenzen der Ermittlungspflicht und -befugnis .....	65
ee) Nicht feststellungsbedürftige Tatsachen .....	66
(1) Bekannte, vermutete und fingierte Tatsachen .....	66
(2) Durch inländische Behörden oder Gerichte festgestellte Tatsachen .....	66
(3) Durch ausländische Behörden oder Gerichte festgestellte Tatsachen sowie gesetzliche Fiktionen und Vermutungen ausländischer Jurisdiktionen .....	67
b) Verletzung des behördlichen Ermittlungsspielraums und Individualrechtsschutz .....	69
aa) Unterschreiten des Ermittlungsspielraums .....	69
bb) Überschreiten der Grenzen des Ermittlungsspielraums .....	70
(1) Einfache Verwertungsverbote .....	71
(2) Qualifizierte materielle Verwertungsverbote .....	72
c) Zusammenfassung .....	75
2. Notwendige Beurteilungen des Sachverhalts .....	76
3. Rechtliche Würdigung des Sachverhalts (Subsumtion) .....	78
III. Ermessen im Steuerrecht .....	79
1. Kein Ermessen hinsichtlich des Steuerschuldverhältnisses .....	79
2. Ermessen im steuerlichen Verfahrensrecht .....	79
3. Rechtmäßige Ermessensausübung .....	80
IV. Zusammenfassung .....	82
C. Reziproke Wirkung der Nichtvollziehbarkeit auf das materielle Steuerrecht .....	82
I. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes .....	83
II. Zusammenfassung .....	84
D. Zwischenergebnis .....	84

*Kapitel 3*

**Steuerrecht zwischen materieller Universalität und formeller Territorialität** 86

A. Begrenzung der Rechtssetzungsgewalt und Rechtsdurchsetzungsgewalt im Völkerrecht ..... 86

    I. Rechtssetzungsgewalt ..... 87

    II. Rechtsdurchsetzungsgewalt ..... 87

    III. Zusammenfassung ..... 88

B. Materielle Universalität im Steuerrecht ..... 88

C. Formelle Territorialität im Steuerrecht ..... 92

    I. Unbeschränkte Geltung der finanzbehördlichen Sachverhaltsaufklärungspflicht bei internationalen Sachverhalten ..... 94

    II. Folgen eines Verstoßes gegen die formelle Territorialität ..... 95

    III. Formelle Territorialität als Stolperstein der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung ..... 97

        1. Voraussetzungen eines Vollzugsdefizits bei Sachverhalten mit Auslandsbezug ..... 97

        2. Materiell-rechtliche Vermeidung von Vollzugsdefiziten ..... 99

        3. Zusammenfassung ..... 102

D. Europäisierung des materiellen Steuerrechts (Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer- Bemessungsgrundlage) ..... 103

    I. Vorschlag für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage ..... 103

    II. Begleitendes verfahrensrechtliches Instrumentarium ..... 105

        1. Abgabe der Steuererklärung ..... 105

        2. Steuerprüfungen ..... 106

        3. Änderung der Steuerveranlagung ..... 107

    III. Zusammenfassung und Grenzen des Entwurfs für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage ..... 108

E. Zwischenergebnis ..... 110

*Kapitel 4*

**Konventionelle Maßnahmen zur Aufklärung internationaler Steuersachverhalte und Lösung von Besteuerungskonflikten** 111

A. Innerstaatliche Ermittlungsmöglichkeiten ..... 111

    I. Mitwirkungspflichten ..... 112

        1. Stärkung der Steuerehrlichkeit ..... 112

2. Erweiterte Auskunfts-, Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten . . . . .	114
a) Erweiterte Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO . . . . .	115
b) Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise . . . . .	116
aa) Dokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO . . . . .	117
(1) Local-File . . . . .	118
(2) Master-File . . . . .	120
(3) Weitere Regelungen zu den Dokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO . . . . .	121
(4) Folgen des Verstoßes gegen die Dokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO . . . . .	122
(5) Zusammenfassung . . . . .	125
bb) Country-by-Country Reporting nach § 138a AO . . . . .	126
(1) Persönlicher Anwendungsbereich . . . . .	127
(a) Primär mitteilungspflichtige Unternehmen . . . . .	127
(b) Beauftragte mitteilungspflichtige Unternehmen . . . . .	128
(c) Sekundär mitteilungspflichtige Unternehmen . . . . .	129
(d) Sonderregelung des § 138a Abs. 5 S. 3 AO . . . . .	132
(e) Zusammenfassung . . . . .	132
(2) Inhalt des länderbezogenen Konzernberichts . . . . .	133
(a) Verteilung der Geschäftstätigkeit des Konzerns . . . . .	133
(b) Zugehörige Unternehmen und Betriebsstätten . . . . .	135
(c) Zusätzliche Informationen . . . . .	135
(d) Zusammenfassung . . . . .	136
(3) Folgen des Verstoßes gegen die Vorlagepflicht des § 138a AO . . . . .	136
(4) Bedenken gegen das Country-by-Country Reporting . . . . .	136
(5) Zusammenfassung . . . . .	140
c) Übrige Pflichten des Steuerpflichtigen bei Sachverhalten mit Auslandsbezug . . . . .	141
3. Mitteilungspflichten Dritter über die Beziehungen inländischer Steuerpflichtiger zu Drittstaat-Gesellschaften . . . . .	142
4. Anzeigepflicht zu Steuergestaltungsmodellen . . . . .	143
5. Weitere Ausweitung von Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten . . . . .	145
6. Völkerrechtliche Zulässigkeit der Inanspruchnahme . . . . .	146
7. Wertende Betrachtung . . . . .	146
II. Außenprüfung und Steuerfahndungsprüfung . . . . .	147
III. Zusammenfassung . . . . .	148
B. Internationaler Informationsaustausch . . . . .	149
I. Allgemeines . . . . .	149

II. Inanspruchnahme von Informationshilfe .....	150
1. Gewährung von Informationshilfe auf Ersuchen .....	150
a) Voraussetzungen eines Auskunftersuchens .....	151
aa) Subsidiarität und Erforderlichkeit .....	151
bb) Verbot des Befugnis-Shoppings .....	152
cc) Anhörung vor Übermittlung des Ersuchens .....	153
dd) Weitere Voraussetzungen und Ermessen .....	154
b) Verwertbarkeit bei Rechtsverstößen .....	154
c) Rechtsschutz gegen Auskunftersuchen .....	156
2. Gewährung von Informationshilfe ohne Ersuchen .....	157
III. Gewährung von Informationshilfe durch deutsche Finanzbehörden .....	157
1. Anhörung vor Datenübermittlung .....	157
2. Gewährung auf Grundlage von § 117 Abs. 2 AO .....	158
a) Doppelbesteuerungsabkommen .....	159
b) Informationsaustauschabkommen .....	161
c) Amtshilfeübereinkommen .....	162
d) Abkommen über den automatischen Informationsaustausch von Finanz-	
kontendaten .....	164
e) Automatischer Informationsaustausch des Country-by-Country Reporting	166
f) Spontaner Informationsaustausch sog. Tax Rulings .....	167
g) EU-Amtshilfegesetz .....	168
aa) Informationsgewährung auf Ersuchen .....	168
bb) Spontanauskünfte .....	169
cc) Automatische Auskünfte .....	169
h) Ermittlungsmaßnahmen zur Gewährung von Informationshilfe .....	171
aa) Beschaffungspflicht .....	171
bb) Befugnisgrenzen .....	172
cc) Außenprüfungen .....	173
dd) Rechtsschutz .....	174
3. Gewährung auf Grundlage von § 117 Abs. 3 AO .....	174
4. Rechtsschutz gegen die Gewährung von Informationshilfe .....	176
IV. Typischer Ablauf eines Informationsaustausches auf Ersuchen zum Zwecke der	
Sachverhaltsermittlung .....	176
V. Zusammenfassung .....	178
C. Simultanprüfungen .....	179
I. Ablauf international koordinierter Außenprüfungen .....	180
1. Planungsphase .....	180
2. Durchführungsphase .....	181
II. Rechtsrahmen .....	183
1. Vereinbarungen zur Durchführung simultaner Betriebsprüfungen .....	183

2. EU-Amtshilferichtlinie und EUAHiG .....	185
3. Informationsaustauschabkommen .....	185
4. Amtshilfeübereinkommen .....	186
5. Ohne spezifische Rechtsgrundlage .....	186
III. Grenzen von Simultanprüfungen in Deutschland .....	188
1. Prüfungsbezogene Grenzen .....	188
2. Auskunftsbezogene Grenzen .....	190
IV. Zusammenfassung .....	193
D. Weitere Maßnahmen der Sachverhaltsaufklärung .....	193
I. Auswertung allgemein zugänglicher Quellen .....	194
II. Informelle Informationsgewinnung durch Beamte im Ausland .....	194
III. Informelle Informationsgewinnung unter Zuhilfenahme Privater .....	196
IV. Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network .....	197
V. International Compliance Assurance Programme .....	198
VI. Steuerattachés .....	198
VII. Zusammenfassung .....	199
E. Konsequenzen divergierender Sachverhaltsbewertungen und ihre Beseitigung .....	199
I. Rechtsschutz vor den einzelstaatlichen Finanzgerichten .....	200
II. Korrespondierende Gegenkorrektur im anderen Staat .....	201
III. Verständigungs- und Schiedsverfahren .....	204
1. Verfahren nach Art. 25 OECD-MA .....	205
a) Antragsbefugnis .....	205
b) Unilaterale Abhilfe oder Einleitung des Verfahrens .....	205
c) Durchführung des Verständigungsverfahrens i. e.S. ....	206
d) Abschluss des Verständigungsverfahrens .....	207
e) Schiedsverfahren .....	208
f) Konsultationsverfahren .....	209
2. Maßnahme 14 des BEPS-Aktionsplans .....	210
3. Verständigungs- und Schiedsverfahren nach EU-Schiedsübereinkommen ..	212
4. Verfahren nach der EU-Streitbeilegungsrichtlinie .....	214
5. Entwicklung zu einem internationalen Spruchkörper .....	216
a) Aufgabenübertragung an den EuGH .....	216
b) Einrichtung eines internationalen Steuergerichtshofs .....	218
6. Zusammenfassung .....	218
IV. Antizipierte Vermeidung von Besteuerungskonflikten .....	220
V. Zusammenfassung .....	223
F. Zwischenergebnis .....	225

*Kapitel 5***Gemeinsame Betriebsprüfungen**

226

A. Gemeinsame Außenprüfungen als kooperativer Lösungsansatz	226
I. Gemeinsame Betriebsprüfungen im Kontext internationaler Diskussionen	226
1. Joint Audit Report der OECD	227
2. Vorschlag zur terminologischen Präzisierung	228
3. Zusammenfassung	230
II. Erwartung	230
1. Erwartungen der Verwaltungen	231
2. Erwartungen der Wirtschaft und Beraterschaft	232
3. Funktionale Bedeutung	233
B. Rechtsrahmen	233
I. Völkerrechtliche Rahmenbedingungen	233
II. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen	235
1. Grundrechtsbindung	235
a) Grundrechtsbindung Bediensteter deutscher Behörden im Ausland	235
b) Grundrechtsbindung Bediensteter ausländischer Behörden im Inland	236
2. Zulässigkeit und Bedingungen der Einräumung von Ermittlungsbefugnissen im Inland	237
a) Hoheitsrechtsübertragung nach Art. 24 Abs. 1 GG	237
b) Einräumung von Hoheitsrechten ohne direkte Anwendung des Art. 24 Abs. 1 GG	239
aa) Vorkonstitutionelle Hoheitsrechtsübertragungen	240
bb) Zusammenarbeit als zwischenstaatliche Einrichtung	240
cc) Ausweitung der Übertragungsmöglichkeiten durch Rückgriff auf allgemeine Prinzipien	240
dd) Unmittelbare Übertragung von Hoheitsrechten zwischen Mitgliedstaaten der Europäischen Union	241
ee) Delegation von Hoheitsbefugnissen bei zwischenstaatlichen Einrichtungen, insb. der Europäischen Union	242
ff) Zusammenarbeit unterhalb der Schwelle zur Hoheitsrechtsübertragung	244
gg) Zwischenergebnis	246
c) Materielle Grenzen der Einräumung von Prüfungsbefugnissen	246
aa) Grundrechtsschutz	246
bb) Erforderlichkeit einer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage	248
cc) Erforderlichkeit einer völkerrechtlichen Vereinbarung	249
dd) Grenzen der Delegation durch zwischenstaatliche Einrichtungen, insb. bei der Europäischen Union	249
d) Zusammenfassung	251



3. Zulässigkeit und Bedingungen der Ausübung von Ermittlungsbefugnissen im Ausland	251
a) Rechtsprechung zu Prüfungen im Ausland	251
b) Erforderlichkeit einer Rechtsgrundlage	252
c) Zusammenfassung	253
4. Zwischenergebnis	254
III. Explizite Regelungen zu gemeinsamen Betriebsprüfungen	254
1. Deutsches Verfahrensrecht	254
2. Doppelbesteuerungsabkommen	254
3. Sonderfall Art. 26 DBA-NL	255
4. Informationsaustauschabkommen	257
5. Amtshilfeübereinkommen	258
6. EU-Amtshilfe richtlinie	258
7. Richtlinienentwurf für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	258
8. Heranziehung verschiedener Rechtsgrundlagen	259
IV. Einräumung von Anwesenheitsrechten und Ermittlungsbefugnissen	260
1. Ausländische Prüfer in Deutschland	260
a) Doppelbesteuerungsabkommen	260
b) Informationsaustauschabkommen	263
aa) Passive Anwesenheit	263
bb) Eigene Ermittlungshandlungen	264
cc) Gleichzeitige Einräumung von Anwesenheits- und Ermittlungsrechten	265
c) Abkommen über Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen	266
aa) Regelungsgehalt der einzelnen Abkommen	267
(1) Abkommen mit Finnland	267
(2) Abkommen mit Italien	267
(3) Vertrag mit Österreich	268
bb) Eignung der abkommensrechtlichen Bestimmungen für die Einräumung von Anwesenheits- und Prüfungsrechten	269
cc) Zusammenfassung	270
d) Amtshilfeübereinkommen	271
e) EU-Amtshilfe richtlinie	272
aa) Art. 11 EU-Amtshilfe richtlinie	272
(1) Anwesenheit	272
(a) Zweck des Informationsaustausches	272
(b) Gemeinsame Vereinbarung und Regelungen der Anwesenheit	273
(2) Ordnungsgemäß befugte Bedienstete der ersuchenden Behörde	274
(a) Umfang des Anwesenheitsrechts	275
(aa) Begriff der Anwesenheit	275

- (bb) Fehlender Zusammenhang mit dem Informationsgesuch 276
    - (cc) Zusammenfassung ..... 277
  - (b) Aushändigung von Kopien der relevanten Dokumente ..... 278
- (3) Ermittlungsrechte ..... 278
  - (a) Befragungsrecht ..... 279
    - (aa) Begriff der Einzelperson ..... 279
    - (bb) Inhalt und Umfang des Befragungsrechts ..... 280
  - (b) Prüfungsrecht ..... 280
    - (aa) Begriff der Aufzeichnungen ..... 280
    - (bb) Inhalt und Umfang des Prüfungsrechts ..... 281
  - (c) Kein Zustimmungserfordernis des Steuerpflichtigen ..... 282
  - (d) Keine Aufsichts- oder Weisungsfunktion der Bediensteten der ersuchten Behörde ..... 282
  - (e) Maßgebliches Verfahrensrecht bei der Ausübung der eingeräumten Ermittlungsbefugnisse ..... 283
  - (f) Zusammenfassendes Ergebnis ..... 286
- (4) Folgen der Mitwirkungsverweigerung ..... 287
  - (a) Folgen im Staat der ersuchten Behörde ..... 287
  - (b) Folgen im Staat der ersuchenden Behörde ..... 287
- (5) Vollmacht ..... 287
- (6) Prüfung im Staat der ersuchenden Behörde ..... 288
- (7) Zusammenfassung ..... 288

- bb) § 10 EUAHiG ..... 288
- (1) Anwesenheit ..... 289
  - (a) Voraussetzungen ..... 289
  - (b) Keine weiterreichende Beschränkung des Informationsaustausches ..... 289
- (2) Ermittlungsrechte ..... 290
  - (a) Weitere Voraussetzungen ..... 290
    - (aa) Beisein der inländischen Bediensteten ..... 290
    - (bb) Zustimmung des Steuerpflichtigen ..... 291
    - (cc) Abweichende Voraussetzungen nach ausländischen Normen ..... 293
  - (b) Umfang der Ermittlungsbefugnisse ..... 293
  - (c) Bindung an nationales Verfahrensrecht und Beschränkung der Ermittlungsbefugnisse ..... 294
  - (d) Folgen der Weigerung zur Mitwirkung ..... 294
- cc) Zusammenfassung ..... 295
- f) § 117 Abs. 3 AO ..... 296
- g) Zusammenfassung ..... 296

2. Deutsche Prüfer im Ausland . . . . .	296
a) Doppelbesteuerungsabkommen . . . . .	297
b) Informationsaustauschabkommen . . . . .	297
c) Abkommen über die Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen . . . . .	297
d) Amtshilfeübereinkommen . . . . .	298
e) EU-Amtshilfe richtlinie . . . . .	298
aa) Art. 11 EU-AHiRL . . . . .	298
bb) §§ 10, 11 EUAHiG . . . . .	298
f) § 117 Abs. 1 AO . . . . .	300
g) Zusammenfassung . . . . .	302
3. Prüfungstätigkeit im In- und Ausland . . . . .	302
V. Direkter Informationsaustausch . . . . .	303
VI. Austausch über Rechtslagen und Bewertungsmaßstäbe . . . . .	304
VII. Verständigung über Sachverhalt und Rechtsfolgen . . . . .	305
1. Prüfungsbegleitende Verständigungen . . . . .	305
2. Separates Verständigungsverfahren . . . . .	307
3. Integriertes Verständigungsverfahren . . . . .	308
4. Wirkung für die Zukunft . . . . .	308
VIII. Rechte und Schutz des Steuerpflichtigen . . . . .	310
1. Prüfungseinleitung . . . . .	310
a) Anhörung und Zustimmungserfordernis . . . . .	311
b) Antragsrecht . . . . .	312
c) Rechtsschutz gegen die Einleitung . . . . .	312
2. Prüfungsdurchführung . . . . .	313
a) Anhörung . . . . .	313
b) Rechtsschutz gegen den Informationsaustausch . . . . .	313
c) Rechtsschutz gegen einzelne Ermittlungsmaßnahmen . . . . .	314
3. Prüfungsergebnisse . . . . .	315
a) Förmliche Schlussbesprechung . . . . .	315
b) Rechtsschutz gegen die Verwendung rechtswidrig erlangter Informationen . . . . .	315
c) Rechtsschutz gegen Doppelbesteuerung . . . . .	316
IX. Fazit . . . . .	316
C. Praktische Umsetzung und Herausforderungen sowie Grenzen gemeinsamer Betriebsprüfungen . . . . .	317
I. Praktische Umsetzung einer gemeinsamen Betriebsprüfung nach der deutschen Verwaltungspraxis im Status Quo . . . . .	317
1. Planungs- und Initiierungsphase . . . . .	317
a) Fallauswahl . . . . .	317
aa) Initiierung durch deutsche Finanzbehörden . . . . .	318
bb) Initiierung durch ausländische Finanzbehörden . . . . .	319

cc) Auswahl Sitzungen .....	320
b) Anhörung .....	321
c) Zustimmung des Steuerpflichtigen .....	321
d) Auftaktsitzung .....	322
e) Zwischenstaatliche Vereinbarung .....	323
f) Informationssuchen .....	324
g) Prüfungsanordnung .....	324
2. Prüfungsphase .....	325
3. Feststellungs- und Verständigungsphase .....	327
4. Umsetzung nach Abschluss der Prüfung .....	329
II. Herausforderungen .....	329
1. Unterschiedliches materielles Steuerrecht .....	330
2. Koordinationsprobleme aufgrund unterschiedlicher Prüfungspraxis .....	330
3. Auseinanderfallen der Zuständigkeiten in Deutschland .....	332
4. Kompetenzverschiebung, zentrale Steuerung und die Rolle des Bundeszentralamts für Steuern .....	333
III. Tatsächliche Grenzen .....	334
D. Die Zukunft gemeinsamer Betriebsprüfungen .....	335
I. Verstärkte Integration bei gemeinsamen Betriebsprüfung .....	335
1. Bildung eines einheitlichen Prüfer Teams und Vereinheitlichung des Verfahrensrechts .....	335
2. Verbindliche Einigung .....	336
a) Integriertes Einigungsverfahren auf Prüfungsebene .....	336
b) Automatische Einleitung eines Verständigungsverfahrens .....	337
c) Unmittelbare Einleitung eines Schiedsverfahrens .....	337
3. Bindungswirkung für gefundene Einigungen .....	338
II. Neuer Rechtsrahmen .....	339
1. Nationale Ebene .....	339
2. Europäische Ebene .....	340
3. Internationale Ebene .....	343
III. Grenzen gemeinsamer Betriebsprüfungen .....	344
IV. Ausblick auf europäische Entwicklungen .....	345
E. Zwischenergebnis .....	346

*Kapitel 6*

**Zusammenfassung und Schlussbetrachtung** 348

A. Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse .....	348
--	-----

B. Schlussbetrachtung .....	351
-----------------------------	-----

*Kapitel 7*

**Anhänge** 353

A. Umfang und Voraussetzungen des Art. 6 OECD-MA-InfoAust .....	353
I. Ausländische Prüfer in Deutschland .....	353
II. Deutsche Prüfer im Ausland .....	353
B. Umfang und Voraussetzungen des Art. 9 AHiÜ .....	354
I. Ausländische Prüfer in Deutschland .....	354
II. Deutsche Prüfer im Ausland .....	354
C. Umfang und Voraussetzungen des Art. 11 EU-AHiRL .....	354
I. Ausländische Prüfer in Deutschland .....	354
II. Deutsche Prüfer im Ausland .....	355
D. Umfang und Voraussetzungen der §§ 10, 11 EUAHiG .....	355
I. Ausländische Prüfer in Deutschland (§ 10 EUAHiG) .....	355
II. Deutsche Prüfer im Ausland (§ 11 EUAHiG) .....	356
E. Vorschlag für eine Überarbeitung der Abgabenordnung (AO-V) .....	357
F. Vorschlag für eine Überarbeitung der EU-Amtshilferichtlinie (EUAHi-RL-V) .....	359
G. Vorschlag für eine Überarbeitung des Gesetzes über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EUAHiG-V) .....	360
H. Vorschlag für eine Überarbeitung des OECD-MA (OECD-MA-V) .....	363
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	365
<b>Sachverzeichnis</b> .....	398

## Kapitel 1

# Einleitung, Erkenntnisziele und Gang der Untersuchung

## A. Problemhorizont und Aktualität der Fragestellung

Die *internationale Verflechtung der Wirtschaft* schreitet unermüdlich voran. Die Arbeitsteilung globalisiert sich, Unternehmensfusionen und Funktionsverlagerungen über nationale Grenzen hinweg nehmen zu.<sup>1</sup> Sowohl die Zahl der ausländischen Direktinvestitionen als auch die Zahl der transnationalen Unternehmen steigt stetig. Unternehmen strukturieren ihre Produktionsprozesse und Dienstleistungsangebote global, um neben tatsächlichen und wirtschaftlichen auch von (steuer-)rechtlichen Vorteilen der heterogenen Rechts- und Wirtschaftsordnungen unterschiedlicher Staaten und Regionen zu profitieren.<sup>2</sup> Während es gegen Ende der 1960er Jahre nur 10.000 transnationale Unternehmen gab, stieg die Zahl bis 1990 auf 35.000, im Jahr 2000 betrug die Anzahl schon 63.000 und im Jahr 2010 konnte wiederum ein Anstieg auf 82.000 transnationale Unternehmen verzeichnet werden.<sup>3</sup>

Zu diesen seit den 1980er Jahren massiv an Geschwindigkeit gewinnenden weltweiten Entwicklungen tritt mit der *Digitalisierung der Wirtschaft* seit Ende des letzten Jahrhunderts eine weitere Triebfeder der Internationalisierung wirtschaftlichen Handelns. Im digitalen Zeitalter entfällt die bis dato fast ausnahmslos erforderliche körperliche Präsenz des Wirtschaftstreibenden insb. bei der Erbringung von Dienstleistungen. Beispielhaft ist der Siegeszug der digitalen Dienstleistungen an den Unternehmenserfolgen von Amazon mit seinen Angeboten zum Musik- und Filmstreaming, dem iTunes Store von Apple oder den zur echten Konkurrenz von öffentlich-rechtlichem und privatem Rundfunk erwachsenden Streaming-Angeboten

---

<sup>1</sup> Dies zeigen bspw. statistische Erhebungen zu Transaktionsvolumen grenzüberschreitender Mergers & Acquisitions, wobei eine zwischenzeitliche Abnahme der internationalen Unternehmensumstrukturierungen im Rahmen der Finanzkrise zu erkennen ist, vgl. United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), World Investment Report 2017, S. 230 f.; United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), World Investment Report 2012, S. 181 f.; United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), World Investment Report 2009, S. 270 f.; United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), World Investment Report 2006, S. 321 f.

<sup>2</sup> Thomas Menck, in: Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rn. 1.2.

<sup>3</sup> Rudolf Mellinshoff, in: DSJG, Band 36, S. 1; United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), World Investment Report 2010, XVIII.

wie Spotify oder Netflix abzulesen. Dabei geht die Digitalisierung zugleich über die bloße grenzüberschreitende Erbringung von Dienstleistungen hinaus: Abteilungen für Forschung und Entwicklung können dank moderner Kommunikationskanäle problemlos global aufgestellt werden. Zudem lassen sich Produktionsprozesse ohne zeitliche Verzögerung oder nennenswerte Kosten über staatliche Grenzen hinweg koordinieren und integrieren. Die moderne Industrieproduktion (langläufig unter dem Schlagwort „Industrie 4.0“ bekannt) ist gekennzeichnet durch starke Individualisierung der Produkte unter den Bedingungen einer global eingegliederten hochflexibilisierten Großserienproduktion. Gleichzeitig werden weltweit angesiedelte Kunden und Geschäftspartner in Geschäfts- und Wertschöpfungsprozesse weitreichend integriert und die Produktion mit hochwertigen weltweit erbrachten Dienstleistungen verknüpft. Grds. ermöglichen die Erleichterungen des digitalen Zeitalters jedermann das einfache Überwinden von staatlichen Grenzen und damit die Teilnahme am internationalen Wirtschaftsleben.<sup>4</sup> Dementsprechend ist auch eine Internationalisierung der Finanzinstrumente ebenso wie eine Globalisierung der Einkünfteerzielung durch Privatpersonen zu beobachten.<sup>5</sup>

Aufgrund der in einer immer enger zusammenrückenden ökonomischen Welt zunehmenden Möglichkeiten zur Auslagerung und Verschiebung von einzelnen Elementen der Wertschöpfungskette kann es Unternehmen attraktiv erscheinen, diese dementsprechend so zu strukturieren, dass die *Gesamtsteuerlast unter Ausnutzung der internationalen Steuereffekte* möglichst niedrig ausfällt.<sup>6</sup> Dabei sind die Grenzen zwischen rechtlich erlaubten und illegalen Gestaltungen ohne Verbindung zu realwirtschaftlichen Vorgängen insb. in digitalen Geschäftsfeldern fließend.<sup>7</sup>

Internationalisierte Finanzierungsinstrumente, weltweite Privateinkünfte sowie globale Wertschöpfungsketten im Rahmen grenzüberschreitender Dienstleistungserbringung, transnationaler Produktionsprozesse und international integrierter Unternehmensstrukturen münden damit unmittelbar in der berechtigten Frage, in welchem Staat wie viel Wertschöpfung tatsächlich stattfindet und ob bzw. wie diese Wertschöpfung der jeweiligen *nationalen Besteuerung* unterliegt. Der Anspruch des Steuerstaates, seine vielfältigen Aufgaben durch Partizipation am ökonomischen Erfolg der *in seinem Staatsgebiet* tätigen Wirtschaftssubjekte zu finanzieren,<sup>8</sup> hat indes auch in einer vernetzten und digitalisierten Wirtschaftswelt an Gültigkeit nichts verloren. Dabei ist es nach allgemein anerkanntem Völkerrecht grds. auch zulässig,

---

<sup>4</sup> Mit einem anschaulichen Beispiel zur Komplexität moderner Wertschöpfungsketten *Heike Jochum*, in: ZRP 2015, 115 (115 f.).

<sup>5</sup> Vgl. *Bernhard Schwarz*, in: Schwarz/Pahlke, § 117 AO, Rn. 4.

<sup>6</sup> *Heike Jochum*, in: ZRP 2015, 115 (116); *Andreas Musill/Jan Schulz*, in: DStR 2013, 2205 (2205 f.); *Christoph Spengell/Kathrin Stutzenberger*, in: IStR 2018, 37 (44); *Viktoria Wöhler*, in: TPI 2017, 22 (22).

<sup>7</sup> Vgl. *Heike Jochum*, in: ZRP 2015, 115 (115).

<sup>8</sup> *Roman Seer*, in: Tipke/Lang, § 1, Rn. 5.

Verhältnisse *außerhalb der eigenen territorialen Grenzen* materiell in die Besteuerung einzubeziehen.<sup>9</sup>

Die allgemeine Steuerkompetenz eines Staates erschöpft sich allerdings nicht in dem Recht, Steuertatbestände zu normieren. Sie umfasst notwendigerweise – als Annexkompetenz zur Verwirklichung einer gleichmäßigen und gesetzmäßigen Besteuerung – auch die Befugnis und den Auftrag, steuerrelevante Sachverhalte aufzuklären.<sup>10</sup> Um diese Sachverhaltsaufklärung zu gewährleisten, hält die Abgabenordnung für die deutsche Steuerverwaltung – neben den allgemeinen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen – ein vielfältiges Ermittlungsinstrumentarium bereit. Im Wesentlichen handelt es sich bei den zur Verfügung stehenden Ermittlungsmitteln um hoheitliche Maßnahmen.

Nach anerkanntem Völkergewohnheitsrecht darf ein Staat auf *fremdem Staats-territorium* jedoch *keine Hoheitsakte* setzen.<sup>11</sup> Eine Übertragung des zur Ermittlung innerstaatlicher Sachverhalte herangezogenen Instrumentariums auf (Teil-)Sachverhalte mit (teilweisem) Auslandsbezug scheidet damit aus.<sup>12</sup> Hinsichtlich der Sachverhaltsaufklärung stoßen die nationalen Finanzverwaltungen mit ihren klassischen Ermittlungsinstrumenten also an ihre – durchaus im Wortsinne zu verstehenden – Grenzen. Die völkerrechtlich zulässige *materielle Universalität* des Steuerrechts wird durch die völkerrechtlich anerkannte *formelle Territorialität* begrenzt.<sup>13</sup>

Andererseits stehen auch die ökonomischen Akteure vor der Herausforderung, dass wegen fehlender Kongruenz der Sachverhaltsermittlung und -bewertung der verschiedenen an einem internationalen Sachverhalt beteiligten Staaten Doppelbesteuerungen auftreten können, obwohl diese durch ein engmaschiges Netz von Doppelbesteuerungsabkommen verhindert werden sollen. Wirksam können Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung allerdings nur verhindert werden, wenn die gleiche tatsächliche und rechtliche Bewertung eines Sachverhalts gewährleistet werden kann.<sup>14</sup>

Die Bedeutung der Erforschung, Bewertung und Beurteilung grenzüberschreitender Sachverhalte mithilfe eines geeigneten Instrumentariums gewinnt im Steuerrecht nicht nur aus der nationalen Perspektive der Fiscali an Bedeutung. Vergewärtigt man sich zudem die weitreichende Entmaterialisierung und Entgrenzung

---

<sup>9</sup> *Knut Ipsen*, Völkerrecht, § 23, Rn. 93; *Thomas Menck*, in: Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rn. 12.2; *Harald Schaumburg*, in: Europäisches Steuerrecht, Rn. 13.1. Zur materiellen Universalität im Steuerrecht sodann auf S. 88 ff.

<sup>10</sup> *Ingo Kaiser*, in: NSTZ 2011, 383 (384).

<sup>11</sup> *Knut Ipsen*, Völkerrecht, § 23, Rn. 6.

<sup>12</sup> *Harald Schaumburg*, in: Europäisches Steuerrecht, Rn. 7.1; *Michael Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren, S. 1.

<sup>13</sup> *Till Meickmann*, in: IStR 2014, 591 (591).

<sup>14</sup> Im Übrigen betrifft das aber auch die gleichmäßige Auslesung der maßgeblichen Belastungsnormen, vgl. *Michael Lang*, in: Intertax 2014, 169 (169).