

Susanne Stiewe

**Die
verfahrensrechtliche
Umsetzung
internationaler
Verständigungs-
vereinbarungen
(§ 175a AO)**



PETER LANG

Internationaler Verlag der Wissenschaften

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----|
| Einleitung und Gang der Untersuchung | 43 |
| 1. Kapitel: Typologie und Praxis der Verständigungsverfahren | 49 |
| I. Mustervorschrift für Verständigungsverfahren | 49 |
| II. Verständigungsverfahren im engeren Sinne | 52 |
| 1. Verfahrensvoraussetzungen | 52 |
| 2. Vorprüfverfahren und Hauptverfahren | 57 |
| III. Konsultationen alias Verständigungsverfahren im weiteren Sinne | 59 |
| 1. Konsultationsverfahren zur Abkommensanwendung und -auslegung | 60 |
| 2. Konsultationsverfahren zur Abkommensergänzung | 61 |
| IV. DBA-Schiedsverfahren | 61 |
| V. Europäische Schiedskonvention | 66 |
| VI. Advance Pricing Agreements (APAs) | 71 |
| VII. Vorweggenommene Verständigungsvereinbarungen | 75 |
| VIII. Verständigungs- und Schiedsverfahrensempirie | 76 |
| 2. Kapitel: Hintergrund der Vorschrift zur Verständigungsumsetzung (§ 175 a AO) | 81 |
| I. § 175a AO als Rechtsgrundlage zur Verständigungsumsetzung | 81 |
| II. Das Problem der Verständigungsumsetzung vor Einführung des § 175a AO | 82 |
| 2. Verständigungsvereinbarung selbst als Rechtsgrundlage zu ihrer Um- setzung | 84 |
| 3. Billigkeitsvorschriften als Rechtsgrundlagen zur Verständigungs- umsetzung | 85 |
| III. Keine Verständigungsumsetzung ohne unmittelbare Anwendbarkeit | 87 |
| 1. Innerstaatliche Anwendbarkeit von DBA | 88 |
| 2. Erfordernis der unmittelbaren Anwendbarkeit | 89 |
| 3. Unmittelbare Anwendbarkeit von Verständigungsartikeln? | 91 |
| IV. Keine Problemlösung durch Billigkeitsvorschriften | 95 |
| V. Verständigungsumsetzung nach Einführung des § 175a AO | 97 |
| 1. Die Auffassung von <i>P. H. Dehnen</i> | 97 |
| 2. Stellungnahme | 99 |
| a) Auslegung des Verweises auf § 2 AO | 100 |
| b) Rechtsnormqualität der Verständigungsklauseln | 102 |
| c) Verständigungsklauseln als Anspruchsgrundlagen des Einzelnen | 103 |
| d) Durchbrechung des Trennsystems in der Finanzverwaltung | 104 |

| | |
|---|-----|
| 3. Kapitel: Der Anwendungsbereich des § 175a AO | 109 |
| I. Problemaufriss | 109 |
| 1. Ausdrückliche Anwendung auf alle Verfahrensarten | 110 |
| 2. Kein Ausschluss bestimmter Verfahrensarten | 111 |
| 3. Anwendung auf Einzelfälle ohne negative Abgrenzung | 112 |
| 4. Klare Begrenzung auf Verfahren <i>im engeren Sinne</i> | 113 |
| 5. Grenze der Anwendung bei belastenden Konsultationen | 113 |
| II. Anwendungsbereich nach dem Auslegungskanon | 114 |
| 1. Anwendungsbereich nach dem Wortlaut | 115 |
| a) Bezeichnung zugunsten fließender Verfahrensgrenzen | 115 |
| b) “Steuerbescheid” i. S. d. § 175a AO | 116 |
| c) Kein generelles Antragerfordernis | 117 |
| d) Zwischenergebnis | 118 |
| 2. Anwendungsbereich nach den Gesetzesmaterialien | 118 |
| 3. Anwendungsbereich nach Zweck und Systematik | 119 |
| a) Rechtsgedanke des Gleichbehandlungsgebots | 120 |
| b) Ausnahmetatbestand im System der §§ 172-177 AO | 123 |
| c) Schutz vor Korrektur aufgrund belastender Konsultationen | 124 |
| aa) Kein hinreichender Schutz aus § 176 AO | 125 |
| bb) Anwendung ergänzender Vertrauensschutzregeln | 128 |
| III. Resümee | 132 |
| 4. Kapitel: Die Transformationsfunktion des § 175a AO | 135 |
| I. § 175a AO auf der Schnittstelle der Verbandskompetenzen | 135 |
| II. Rechtsnatur der Verständigungsvereinbarung | 136 |
| 1. Verständigungsvereinbarung als völkerrechtlicher Vertrag | 136 |
| 2. Völkerrechtlicher Vertrag in Form des Verwaltungsabkommens | 137 |
| III. Abschlusskompetenz für Verständigungsvereinbarungen | 138 |
| IV. Durchführungskompetenz für Verständigungsvereinbarungen | 140 |
| V. Ausgleich zwischen Abschluss- und Durchführungskompetenz | 142 |
| 1. Umsetzungsakt für Verständigungen im Einzelfall | 142 |
| a) Umsetzungsakt nach der Novelle des FVG | 143 |
| b) Umsetzungsakt im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung | 148 |
| aa) Umsetzung bei „offenem“ Steuerfestsetzungsverfahren | 150 |
| (1) Der Einwand einfach-rechtswidriger Weisung | 150 |
| (2) Der Einwand grundrechtsrelevanter Weisung | 151 |
| bb) Umsetzung bei verfahrensrechtlichen Hindernissen | 152 |
| c) Umsetzungsakt im Rahmen landeseigener Verwaltung | 155 |
| 2. Umsetzungsakt für allgemeine Verständigungsvereinbarungen | 159 |
| a) Keine Umsetzung durch Rechtsverordnung | 159 |

| | |
|---|------------|
| b) Umsetzungsakt im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung | 161 |
| aa) Umsetzungsgarantie auf der Grundlage des § 21a FVG ? | 163 |
| (1) Allgemeine Weisungen i. S. d. § 21a FVG in den Grenzen des Art. 108 GG..... | 163 |
| (2) Atypischer Begriff der allgemeinen Weisung in § 21a FVG .. | 166 |
| bb) Keine Umsetzungsgarantie aufgrund von BMF-Schreiben | 168 |
| cc) Keine Umsetzung durch Weisung oder Verwaltungsvorschrift.. | 169 |
| c) Umsetzungsakt im Rahmen landeseigener Verwaltung | 170 |
| 3. Umsetzungsakt für Schiedssprüche..... | 171 |
| VI. Folgerungen für die Transformationsfunktion des § 175a AO..... | 173 |
| 5. Kapitel: § 175a AO im System der Korrekturvorschriften der Abgabenordnung..... | 177 |
| I. Kurzer Einblick in das Korrektursystem der Abgabenordnung | 177 |
| II. Rechtssystematisches Verhältnis zwischen § 175a AO und Art. 9 Abs. 2 OECD-MA | 179 |
| III. Rechtssystematisches Verhältnis zwischen § 175a AO und § 32a KStG | 183 |
| IV. Rechtssystematisches Verhältnis zwischen § 175a AO und § 173 AO .. | 189 |
| V. Rechtssystematisches Verhältnis zwischen § 175a AO und § 174 AO ... | 191 |
| 1. Territorialer Anwendungsbereich von § 174 AO | 192 |
| a) Territorial unbegrenzter Tatbestand..... | 192 |
| b) Territorial begrenzte Rechtsfolge | 193 |
| 2. Begriff des Widerstreits und Verständigungssituation | 194 |
| a) Verständigungsvereinbarung als Rechtmäßigkeitsmaßstab? | 196 |
| b) Widerstreit durch Verständigungsvereinbarung?..... | 202 |
| c) Folge für den Systemzusammenhang zwischen § 175a AO und § 174 AO..... | 204 |
| 3. Korrespondierende Steuerfestsetzung durch § 174 AO | 204 |
| a) Kein generelles Korrespondenzprinzip im Steuerrecht | 206 |
| b) Korrespondenzprinzip in internationalen Verrechnungspreisfällen .. | 207 |
| c) Hergebrachte Sichtweise zur Anwendung von § 174 AO in Kor- respondenzfällen | 209 |
| d) Neue Diskussion um § 174 AO als Ausdruck des Korrespondenz- prinzips | 211 |
| aa) Befund aus traditioneller Sicht..... | 214 |
| bb) Befund aus neuer Sicht..... | 215 |
| cc) Stellungnahme | 215 |
| e) Übertragung auf internationale Verrechnungspreisfälle..... | 217 |
| aa) Zwingende Alternativität durch Einigung | 219 |

| | |
|--|------------|
| bb) Zwingende Alternativität durch wirtschaftliche Doppelbesteuerung? | 221 |
| cc) Folge für den Systemzusammenhang zwischen § 175a AO und § 174 AO | 222 |
| VI. Rechtssystematisches Verhältnis zwischen § 175a AO und § 175 AO .. | 223 |
| 1. Exklusivität zwischen § 175a AO und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO .. | 223 |
| 2. Systemzusammenhang zwischen § 175a AO und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO | 223 |
| a) Subsumtion unter die einschränkende Auslegung des Ereignisses | 224 |
| b) Subsumtion unter das weite Verständnis des Ereignisses | 225 |
| c) Einigung i. S. d. Art. 9 Abs. 2 OECD-MA als rückwirkendes Ereignis | 227 |
| d) Vergleichsrelevante Fallgruppen bei § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO .. | 229 |
| aa) Fallgruppe der Vertragsverhältnisse | 229 |
| bb) Fallgruppe der neuen Doppelbesteuervorschriften | 233 |
| cc) Fallgruppe der Verwaltungsvorschriften | 234 |
| e) Ergebnis | 235 |
| 6. Kapitel: Erweiterung des Kanons der Ablaufhemmungen durch § 175a Satz 2 AO | 237 |
| I. § 175a Satz 2 AO im System der Verjährungsregeln | 237 |
| II. Die Kontroverse über die Reichweite des § 175a Satz 2 AO | 239 |
| III. Klärungsbedarf zur Reichweite des § 175a Satz 2 AO | 240 |
| 1. Wortlaut des § 175a Satz 2 AO | 241 |
| 2. Entstehungsgeschichte des § 175a Satz 2 AO | 242 |
| 3. Zeitlich begrenzte Anwendbarkeit nach Art. 97 § 10 Abs. 5 EGAO .. | 244 |
| 4. § 175a AO im System der Ablaufhemmungen | 245 |
| a) Kategorien von Ablaufhemmungen | 246 |
| b) Keine Unterbrechung der Festsetzungsverjährung | 250 |
| c) Parallele zur Anlaufhemmung des § 175 Abs. 1 Satz 2 AO | 251 |
| 5. Zweck der Ablaufhemmungen | 253 |
| 6. Fazit für die Reichweite des § 175a Satz 2 AO | 255 |
| IV. „Wirksamwerden“ i. S. d. § 175a Satz 2 AO | 256 |
| 7. Kapitel: Der Gegenstand des § 175a AO im Verhältnis zur Rechtskraft | 261 |
| I. Problemaufriss | 261 |
| II. Abgrenzung der Begriffe Bestandskraft und Rechtskraft | 264 |
| III. Massentypischer Fehler i. S. d. § 175a AO und Gerichtsverfahren | 266 |
| IV. Abgrenzung des § 175a AO zur Wiederaufnahme nach § 134 FGO | 267 |

| | |
|--|------------|
| V. Möglichkeiten der Korrektur gemäß § 110 Abs. 2 FGO i. V. m. § 175a AO..... | 269 |
| 1. Voraussetzungen des § 175a AO und „zugrunde liegender Sachverhalt“..... | 270 |
| 2. Gleichzeitiges Eingreifen anderer Korrekturgründe..... | 272 |
| a) Eingreifen des § 173 Abs. 1 AO bei gleichem Streitstoff..... | 272 |
| b) Eingreifen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO bei gleichem Streitstoff..... | 274 |
| 3. Zwischenergebnis..... | 275 |
| VI. Keine Bindung an das Urteil aufgrund Gesetzeswirkung?..... | 276 |
| 1. Verständigung als Rechtsfortbildung im Rahmen des Vertragsgesetzes..... | 278 |
| 2. Verständigung als administratives Ergänzungsrecht..... | 279 |
| 3. Verständigung als vertragsändernder Eingriff..... | 280 |
| 4. Verständigung als unverbindliche Rechtsfortbildung der Exekutive.... | 282 |
| 5. Verständigung als Auslegungskriterium..... | 284 |
| a) Verständigung als authentische Vertragsauslegung..... | 286 |
| b) Verständigung und administrativer Beurteilungsspielraum..... | 287 |
| aa) Übertragbare Aspekte der Lehre vom Beurteilungsspielraum.... | 289 |
| bb) Lücken in der Parallele zum Beurteilungsspielraum..... | 291 |
| (1) Kein Erkenntnisvorsprung des Verständigungsforums..... | 291 |
| (2) Fehlende Unabhängigkeit des Verständigungsforums..... | 292 |
| c) Sonderfälle von Verständigungen mit Maßstabfunktion..... | 293 |
| aa) Verständigungen über Verrechnungspreise..... | 294 |
| bb) Verständigungen i. S. d. Art. 3 Abs. 2 DBA-USA..... | 295 |
| (1) Art. 3 Abs. 2 DBA-USA am Maßstab des Verfassungsrechts..... | 296 |
| (2) Verfassungskonforme Auslegung des Art. 3 Abs. 2 DBA-USA?..... | 297 |
| d) Verständigung als „spätere Übereinkunft“ i. S. d. Art. 31 WÜRV... | 299 |
| 6. Übertragung der Grundsätze auf Schiedssprüche..... | 300 |
| 7. Resümee..... | 301 |
| 8. Kapitel: § 175a AO im Gefüge mit Rechtsbehelfsverzicht und –rücknahme..... | 303 |
| I. Hintergrund der Sondervorschriften über Rechtsbehelfsverzicht und –rücknahme..... | 303 |
| II. Funktion der Sondervorschriften über Rechtsbehelfsverzicht und –rücknahme..... | 306 |
| III. Kritik an den Sondervorschriften über Rechtsbehelfsverzicht und –rücknahme..... | 307 |

| | |
|---|------------|
| IV. Stellungnahme | 309 |
| 1. Freiheitsgebrauch durch Rechtsschutzverzicht..... | 309 |
| a) Kenntnis des Steuerpflichtigen von der Verständigungsvereinbarung | 311 |
| b) Offenes Verständigungsverfahren | 312 |
| 2. Parallele zum begrenzten Rechtsschutzverzicht durch Verständigung..... | 314 |
| 3. Abhilfe durch Verfahrensstillstand | 317 |
| 9. Kapitel: Verfahrensrechtliche Umsetzung informeller Verständigungen..... | 321 |
| I. Erfordernis der formellen Verständigung in § 175a AO..... | 321 |
| II. Die Frage des Anspruchs auf Verfahrenseinleitung bei informeller Verständigung..... | 324 |
| 1. Ermessensfehlerfreie Entscheidung über die Verfahrenseinleitung | 324 |
| 2. Gebundener Individualanspruch auf Verfahrenseinleitung..... | 325 |
| 3. Ertrag der Erkenntnisse für das Problem informeller Verständigung ... | 327 |
| a) Normzweck des Art. 25 Abs. 2 OECD-MA als Ermessensgrenze ... | 328 |
| b) Ermessensaspekt der internationalen Rücksichtnahme | 329 |
| c) Ermessensaspekt der Verhältnismäßigkeit..... | 332 |
| d) Fazit für die Umsetzung informeller Verständigungen | 333 |
| III. Erweiterte Anwendung des § 175a AO bei informeller Verständigung . | 333 |
| 1. Methodischer Ansatz zur erweiterten Anwendung des § 175a AO..... | 333 |
| 2. Kein systembedingtes Analogieverbot bei § 175a AO | 336 |
| a) Planwidrige Regelungslücke bei informeller Verständigung | 338 |
| b) Rechtliche Übereinstimmung mit dem Normalfall des § 175a AO ... | 341 |
| c) Ergebnis | 346 |
| Zusammenfassung der Ergebnisse | 347 |