

FESTSCHRIFT FÜR
JÜRGEN LÜDICKE

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dietmar Gosch

Dr. Arne Schnitger, LL.M.

Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön

2019

*Dieser Sonderdruck ist im
Buchhandel nicht erhältlich*



International koordinierte Außenprüfungen

I. Einführung

Die Internationalisierung und Globalisierung der Wirtschaft stellt das national geprägte Steuerrecht vor Herausforderungen. Die OECD und die G20-Staaten haben unter Einbeziehung maßgeblicher Entwicklungsländer mit dem sog. Anti-BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)-Projekt versucht, internationale Standards zur Bekämpfung eines schädlichen Steuerwettbewerbs und aggressiver Steuergestaltungen durch multinationale Unternehmen zu setzen.¹ *Jürgen Lüdicke* hat diese Entwicklung als subtiler Kenner des internationalen Steuerrechts mit kritischem Blick beobachtet und deren Auswirkungen aus deutscher Sicht gewürdigt.² Die Unabgestimmtheit der nationalen Steuerrechtsordnungen bereitet sowohl den Finanzverwaltungen als auch den Unternehmen nicht unerhebliche Probleme.³ *Wolfgang Schön* spricht von der erst in jüngerer Zeit einsetzenden „Internationalisierung des Internationalen Steuerrechts“ und weist dazu u. a. auf die Vernetzung des internationalen Steuerverfahrens hin.⁴ Hoheitsmaßnahmen bleiben nach wie vor Ausprägungen der Nationalstaatlichkeit. Es gilt der Grundsatz *formeller Territorialität*. Die nationalen Steuerverwaltungen dürfen, soweit besondere völkerrechtliche Vereinbarungen nicht etwas anderes gestatten, hoheitliche Handlungen nur auf dem eigenen Staatsgebiet vornehmen.⁵ Auf fremdem Hoheitsgebiet ausgeführte Ermittlungsmaßnahmen, insb. Außenprüfungen, sind damit grundsätzlich unzulässig; dies selbst dann, wenn das jeweils betroffene Unternehmen diesen im eigenen Interesse zustimmen sollte.⁶

Diese Ausgangslage zeugt von einem defizitären Steuerverfahrensrecht, das sowohl im öffentlichen als auch im privaten Interesse angesichts einer globalen Wirtschaft internationalisiert werden muss. Dieses Bedürfnis hat die Staatengemeinschaft erkannt und auf mehreren Ebenen darauf reagiert. Innerhalb der Europäischen

¹ OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Erläuterung, Abschlussberichte 2015.

² *Lüdicke* BEPS – Herausforderungen für die Unternehmen, 2015; s. a. *Lüdicke* FS BFH Band I, 2018, 1053.

³ Siehe aus den beiden Perspektiven *Kreienbaum* FS BFH Band I, 2018, 949 und *Kaeser* FS BFH Band I, 2018, 969.

⁴ *Schön* FS BFH Band I, 2018, 923 (935 ff.).

⁵ *Vogel/Lehner/Lehner* DBA Grundlagen Rn. 16 f.

⁶ *Seer* Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt), Band 6, 2017, § 8 Europäisierung des Steuerverfahrensrechts, 191 (193).

Union (EU) bilden die EU-Amtshilfe-Richtlinie vom 15.2.2011 (Directive on Administrative Cooperation – DAC)⁷ und die MwSt-ZusammenarbeitsVO v. 7.10.2010⁸ einschlägige Rechtsgrundlagen für den Steuervollzug im europäischen Kontext. Über den Geltungsbereich der EU hinausgehend erweitert das multilaterale Übereinkommen des Europarates und der OECD vom 25.1.1988 zusammen mit dem Zusatzprotokoll vom 27.5.2010 (Convention on Mutual Administrative Assistance on Tax Matters – CMAA) die Zusammenarbeit mit Drittstaaten.⁹ Unbeschadet dessen können auch bilateral zwischenstaatliche Verwaltungsmaßnahmen zur Sachverhaltsaufklärung vereinbart werden, so etwa gemeinsame Außenprüfungen nach einem sog. Tax Information Exchange Agreement (TIEA)¹⁰ oder nach DBA-Auskunfts Klauseln im Sinne des Art. 26 OECD-MA.¹¹ Das BMF hat auf die zunehmende Bedeutung international abgestimmter Außenprüfungen in Gestalt eines am 9.1.2017 veröffentlichten, umfangreichen Merkblatts reagiert.¹² Mit diesem Beitrag sollen Möglichkeiten und Grenzen internationaler Außenprüfungen und deren zukünftige Perspektiven aufgezeigt werden.

II. Formen koordinierter Außenprüfungen

Das BMF-Merkblatt vom 9.1.2017 unterscheidet zutreffend zwischen sog. *Simultanprüfungen* (Rn. 2.1) und *gemeinsamen* Außenprüfungen (sog. Joint Audits, s. Rn. 2.2). Einer Simultan-Betriebsprüfung liegt die Abrede zwischen zwei oder mehreren Staaten zugrunde, die Steuerangelegenheit eines oder mehrerer Steuerpflichtigen, an dem sie ein gemeinsames oder verbundenes Interesse haben, jeweils auf eigenem Hoheitsgebiet (zeitgleich oder wenigstens im zeitlichen Zusammenhang) zu prüfen und die auf diesem Weg erlangten Informationen miteinander auszutauschen.¹³ Solange die Betriebsprüfer ihre hoheitlichen Maßnahmen allein in ihrem jeweiligen territorialen Hoheitsgebiet durchführen, bedarf es für die Betriebsprüfungen selbst keiner speziellen Rechtsgrundlagen. Etwas anderes gilt aber für den nachfolgenden zwischenstaatlichen Austausch der im Wege der nationalen Steuerprüfungen gewonnenen Informationen.

Eine weitergehende, engere Zusammenarbeit stellen demgegenüber *gemeinsame* steuerliche Außenprüfungen dar. Dabei sind die inländischen Betriebsprüfer während der Prüfung im Ausland ebenso anwesend wie umgekehrt die ausländischen

⁷ RL 2011/16/EU, ABl. 2011 L 64/1 mit zwischenzeitlichen weiteren Änderungen DAC 2–6 (zuletzt RL 2018/822/EU, ABl. 2018 L 139/1 – DAC 6 = automatischer Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen).

⁸ VO (EU) Nr. 904/2010, ABl. 2010 L 268/1.

⁹ Sammlung Europäischer Verträge (SEV) Nr. 127 u. 208; ratifiziert und mit Gesetz v. 16.7.2015, BGBl. 2015 II 966 in das nationale Recht übernommen.

¹⁰ Die OECD hat 2002 ein entsprechendes Musterabkommen mit Musterkommentar veröffentlicht, auf deren Basis die Bundesrepublik Deutschland zwischenzeitlich vor allem mit bisher als sog. Steueroasen eingestufteten Staaten bilaterale TIEA abgeschlossen hat, siehe GKGK/Seer DBA Art. 26 Rn. 105 ff.

¹¹ Zur Möglichkeit bilateraler Außenprüfungen siehe GKGK/Seer DBA Art. 26 Rn. 84 f.

¹² BMF 9.1.2017, BStBl. I 2017, 89.

¹³ Siehe GKGK/Seer DBA Art. 26 Rn. 84.

Betriebsprüfer bei der Prüfung im Inland. Die teilnehmenden Steuerverwaltungen legen die Schwerpunkte für die zeitgleich durchzuführenden gemeinsamen Außenprüfungen einvernehmlich fest und erarbeiten eine gemeinsame Strategie für die Ermittlungsmaßnahmen.¹⁴ Die grenzüberschreitende Mitwirkung der Finanzbeamten reicht von bloßer Anwesenheit im anderen Staat (sog. *passive Präsenz*) bis zur Durchführung eigener Prüfungstätigkeit (sog. *aktive Präsenz*). Für grenzüberschreitende gemeinsame Außenprüfungen bedürfen die Finanzbeamten jedenfalls dann besonderer Rechtsgrundlagen, wenn mit ihnen hoheitliche Handlungen in dem anderen staatlichen Territorium verbunden sind.

III. Rechtsgrundlagen koordinierter Außenprüfungen

1. Art. 11, 12 DAC

Die EU-AmtshilfeRL 2011/16/EU vom 15.2.2011 enthält in Art. 12 eine spezielle Regelung bzgl. *gleichzeitiger* Prüfungen:

Art. 12

- (1) *Vereinbaren zwei oder mehr Mitgliedstaaten, jeweils in ihrem Hoheitsgebiet gleichzeitige Prüfungen einer oder mehrerer Personen von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse durchzuführen, um die dabei erlangten Informationen auszutauschen, so finden die Absätze 2, 3 und 4 Anwendung.*
- (2) *Die zuständige Behörde eines jeden Mitgliedstaats bestimmt selbst, welche Personen sie für eine gleichzeitige Prüfung vorschlagen will. Sie unterrichtet die zuständige Behörde der anderen betroffenen Mitgliedstaaten über die Fälle, für die sie eine gleichzeitige Prüfung vorschlägt, und begründet ihre Wahl.*
Sie gibt an, in welchem Zeitraum derartige Prüfungen durchgeführt werden sollen.
- (3) *Die zuständige Behörde eines jeden betroffenen Mitgliedstaats entscheidet, ob sie an der gleichzeitigen Prüfung teilnehmen will. Sie bestätigt der Behörde, die eine gleichzeitige Prüfung vorgeschlagen hat, ihr Einverständnis oder teilt ihre begründete Ablehnung mit.*
- (4) *Die zuständige Behörde jedes betroffenen Mitgliedstaats benennt einen für die Beaufsichtigung und die Koordinierung der Prüfung verantwortlichen Vertreter.*

Damit enthält die DAC eine ausdrückliche Rechtsgrundlage für *Simultanprüfungen*, wie sie schon zuvor Art. 8b EG-AmtshilfeRL vorsah.¹⁵ Es liegt grundsätzlich im Ermessen der Mitgliedstaaten, ob und in welchem Umfang sie an Simultan-Außenprüfungen teilnehmen. Hat aber die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaates die Mitwirkung eines bestimmten anderen Mitgliedstaates vorgeschlagen, ist deren Finanzbehörde in ihrer Entscheidung über die Teilnahme nicht völlig frei, sondern hat eine Ablehnung ihrer Mitwirkung besonders zu begründen.

¹⁴ Siehe BMF 9.1.2017, BStBl. I 2017, 89 Tz. 2.2.

¹⁵ Eingefügt in die RL 77/799/EWG durch RL 2004/56/EG, ABl. 2004 L 127/70.

Der nationale Gesetzgeber hat diese Regelung in § 12 EUAHiG¹⁶ übernommen. Ergänzt hat er dabei jedoch § 12 Abs. 5 EUAHiG, wonach von der Anhörung des Steuerpflichtigen bis zur Bekanntgabe der Prüfungsanordnung (§ 196 AO) abgesehen werden kann, wenn sonst der Prüfungserfolg gefährdet werden würde. Damit soll die Anhörungspflicht des § 117 Abs. 4 S. 3 AO eingegrenzt werden.¹⁷ Letztlich stellt § 12 Abs. 5 EUAHiG klar, dass das von der Prüfung betroffene Unternehmen in der Vorbereitungs- und Abstimmungsphase zwischen den Finanzbehörden über die Simultanprüfung noch nicht hinzugezogen werden muss. Im Umkehrschluss ist aber zu folgern, dass spätestens mit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung dem zu prüfenden Unternehmen zu offenbaren ist, dass die angeordnete Außenprüfung Teil einer Simultanprüfung ist und die Prüfungsergebnisse zwischen den beteiligten Finanzbehörden ausgetauscht werden sollen.

In ihren Erwägungsgründen stellt die RL 2011/16/EU besonders heraus, dass sich Bedienstete der Steuerverwaltung eines Mitgliedstaates im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates aufhalten können.¹⁸ Dazu konkretisiert die DAC Folgendes:

Art. 11

(1) Die ersuchende und die ersuchte Behörde können vereinbaren, dass unter den von letzterer festgelegten Bedingungen ordnungsgemäß befugte Bedienstete der ersuchenden Behörde zum Zweck des Informationsaustausches gem. Art. 1 Abs. 1:

- a) in den Amtsräumen zugegen sein dürfen, in denen die Verwaltungsbehörden des ersuchten Mitgliedstaats ihre Tätigkeit ausüben;*
- b) bei den behördlichen Ermittlungen zugegen sein dürfen, die im Hoheitsgebiet des ersuchten Mitgliedstaats durchgeführt werden.*

Ist die erbetene Information in Unterlagen enthalten, zu denen die Bediensteten der ersuchten Behörde Zugang haben, so werden den Bediensteten der ersuchenden Behörde Kopien dieser Unterlagen ausgehändigt.

(2) Sofern dies nach den Rechtsvorschriften des ersuchten Mitgliedstaats zulässig ist, kann die in Absatz 1 genannte Vereinbarung vorsehen, dass Bedienstete der ersuchenden Behörde, die bei behördlichen Ermittlungen zugegen sind, Einzelpersonen befragen und Aufzeichnungen prüfen dürfen.

Jede Weigerung der Person, gegen die ermittelt wird, den Überprüfungsmaßnahmen der Bediensteten der ersuchenden Behörde zu entsprechen, wird von der ersuchten Behörde wie eine Weigerung gegenüber Bediensteten der eigenen Behörde behandelt.

(3) Befugte Bedienstete der ersuchenden Behörde, die sich gemäß Absatz 1 in einem anderen Mitgliedstaat aufhalten, müssen jederzeit eine schriftliche Vollmacht vorlegen können, aus der ihre Identität und dienstliche Stellung hervorgehen.

¹⁶ EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) v. 26.6.2013, BGBl. 2013 I 1809.

¹⁷ Zum Motiv der Regelung siehe Begründung des Gesetzentwurfs des AmtshilfeRLUmG, BT-Drs. 17/12375, 33.

¹⁸ So der 13. Erwägungsgrund der RL 2011/16/EU, ABl. 2011 L 64/2.

Diese Norm findet sich auch in § 10 EUAHiG aus der Sicht Deutschlands als ersuchtem Mitgliedstaat. Ergänzend verweist § 11 EUAHiG für den Fall der Entsendung inländischer Bediensteter in einen anderen Mitgliedstaat auf die Regelung des § 10 EUAHiG. Gemäß § 10 Abs. 1 EUAHiG trifft das zentrale Verbindungsbüro, d. h. das BZSt, mit dem jeweiligen Verbindungsbüro des ausländischen Mitgliedstaates eine Vereinbarung über die *grenzüberschreitende Präsenz* der Finanzbeamten. Darin kann nach § 10 Abs. 3 S. 1 EUAHiG auch – entsprechend Art. 11 Abs. 2 UAbs. 1 DAC – vorgesehen werden, dass die jeweils über die Grenze entsandten Prüfer Personen befragen und Aufzeichnungen prüfen (*aktive Präsenz*). Voraussetzung ist, dass ein inländischer Bediensteter bei der Durchführung der extraterritorialen Ermittlungen der ausländischen Bediensteten anwesend ist (so ausdrücklich § 10 Abs. 3 S. 1 EUAHiG). Letztlich leitet der ausländische Prüfer seine aktive Prüfungskompetenz von der inländischen Finanzbehörde, die sich mit diesem Prozedere einverstanden erklärt hat, ab.¹⁹ Deshalb muss ein im Ausland agierender deutscher Betriebsprüfer nicht nur die vom inländischen Recht gezogenen Grenzen, sondern auch das nationale Verfahrensrecht des ausländischen Staates beachten.²⁰ Bleiben die Ermittlungsmöglichkeiten in dem ausländischen Staat hinter denen im Inland zurück, können auch nur diese Ermittlungsmöglichkeiten in einer gemeinsamen Außenprüfung dem deutschen Betriebsprüfer vermittelt werden. Umgekehrt darf er keine bestehenden weitergehenden ausländischen Ermittlungsmöglichkeiten ausnutzen, um die inländischen verfahrensrechtlichen Grenzen auszudehnen.²¹

§ 10 Abs. 3 S. 2 EUAHiG macht die aktive Präsenz außerdem von der Zustimmung der jeweils betroffenen Person abhängig. Verweigert im Inland der Steuerpflichtige seine Zustimmung zur Befragung bzw. zur Urkundeneinsicht durch Bedienstete der ausländischen Finanzverwaltung, wertet dies § 10 Abs. 3 S. 3 EUAHiG in Übereinstimmung mit Art. 11 Abs. 2 UAbs. 2 DAC wie eine Verweigerung gegenüber inländischen Bediensteten. Es bleibt indessen dunkel, was das heißen soll. Zwar kann die Mitwirkung des Betroffenen gegenüber einem ausländischen Prüfer aufgrund ihrer Zustimmungsbedürftigkeit nicht erzwungen werden. Gleichzeitig soll eine Mitwirkungsverweigerung aber wie eine Mitwirkungsverweigerung gegenüber einem inländischen Prüfer (siehe § 200 AO) behandelt werden. Vielsagend erläutert die Gesetzesbegründung dazu, dass damit „die neue grenzüberschreitende Verwaltungszusammenarbeit deutlich zum Ausdruck“ gebracht werde.²² Eine besondere Rechtsfolge ist mit dieser Regelung wohl nicht verbunden. Die ausländischen Prüfer befragen den Steuerpflichtigen zum Zweck der Festsetzung der ausländischen Steuer. Wie sich dabei eine Mitwirkungsverweigerung durch einen Steuerpflichtigen auswirkt, richtet sich nach der jeweiligen ausländischen Verfahrensordnung. Sind die gewünschte Auskunft und die begehrten Unterlagen für die inländische Besteuerung von Relevanz, werden die deutschen Betriebsprüfer im Zweifel ein eigenes Mitwirkungsverlangen im Sinne des § 200 Abs. 1 AO stellen,

¹⁹ Seer IWB, 2014, 87 (92); Eisgruber/Oertel FS BFH Band I, 2018, 1113 (1122).

²⁰ Siehe auch BMF 9.1.2017, BStBl. I 2017, 89 unter 2.2.4.

²¹ So ausdrücklich BMF 9.1.2017, BStBl. I 2017, 89 unter 2.2.4 Abs. 2 mit Hinweis auf Tz. 15 OECD-MK zu Art. 26 OECD-MA.

²² Begründung des Gesetzentwurfs des AmtshilfeRLUMsG, BT-Drs. 17/12375, 32.

das seinerseits nach §§ 328ff. AO erzwingbar ist und bei Verweigerung ggf. nach § 162 Abs. 2 AO negative beweisrechtliche Konsequenzen zur Folge haben kann.

2. Art. 29, 30 VO (EU) Nr. 904/2010 – USt-ZusammenarbeitsVO

Die Art. 29, 30 der VO (EU) Nr. 904/2010 enthalten ebenfalls eine spezielle Grundlage (Kapitel VIII) für *Simultanprüfungen* der Umsatzsteuer innerhalb des europäischen Binnenmarkts:

Art. 29

Die Mitgliedstaaten können vereinbaren, gleichzeitige Prüfungen durchzuführen, wenn sie solche Prüfungen für wirksamer erachten als die Durchführung einer Prüfung durch einen einzigen Mitgliedstaat.

Art. 30

- (1) *Ein Mitgliedstaat entscheidet selbst, welche Steuerpflichtigen er für eine gleichzeitige Prüfung vorschlägt. Die zuständige Behörde dieses Mitgliedstaats teilt den zuständigen Behörden der anderen betroffenen Mitgliedstaaten mit, welche Fälle für eine gleichzeitige Prüfung vorgeschlagen werden. Sie begründet ihre Entscheidung so weit wie möglich, indem sie die der Entscheidung zugrundeliegenden Informationen übermittelt. Sie gibt den Zeitraum an, in dem diese Prüfungen durchgeführt werden sollten.*
- (2) *Die zuständige Behörde des Mitgliedstaats, der eine gleichzeitige Prüfung vorgeschlagen wurde, bestätigt der zuständigen Behörde des anderen Mitgliedstaats grundsätzlich innerhalb von zwei Wochen, jedoch spätestens innerhalb eines Monats nach Erhalt des Vorschlags ihr Einverständnis oder teilt ihre begründete Ablehnung mit.*
- (3) *Jede zuständige Behörde der betreffenden Mitgliedstaaten benennt einen Vertreter, der die Prüfung leitet und koordiniert.*

Auch liegt es im Ermessen der jeweils zuständigen Finanzbehörde, ob und in welchem Umfang sie sich an einer von einem anderen Mitgliedstaat vorgeschlagenen Simultan-Außenprüfung beteiligt. Allerdings hat sie bei ihrer Entscheidung *kurze Fristen* zu wahren. Sie hat grundsätzlich binnen zwei Wochen, spätestens innerhalb eines Monats entweder ihr Einverständnis zu erklären oder ihre Ablehnung zu begründen. Anders als Art. 11 DAC eröffnet die Parallelnorm des Art. 28 USt-ZusammenarbeitsVO aber keine Möglichkeit einer aktiven Präsenz ausländischer Bediensteter, sondern beschränkt deren Befugnisse auf die bloß *passive Präsenz* im Einvernehmen mit den inländischen Bediensteten des die Außenprüfung durchführenden Mitgliedstaates. Die behördlichen Ermittlungen werden gem. Art. 28 Abs. 2 S. 2 USt-ZusammenarbeitsVO ausschließlich von den Finanzbeamten der ersuchten Finanzbehörde geführt. Deren inländische Finanzbeamte vermitteln ihren ausländischen Kollegen lediglich den Zugang zu Unterlagen und Beweismitteln, die diese immerhin einsehen dürfen.

3. Art. 9 CMAA des Europarates/der OECD v. 25. 1. 1988

Im Verhältnis zu bestimmten Drittstaaten bietet Art. 9 CMAA eine Rechtsgrundlage für Steuerprüfungen im Ausland:

Art. 9

- (1) *Auf Ersuchen der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates kann die zuständige Behörde des ersuchten Staates gestatten, dass Vertreter der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates während des relevanten Teils einer Steuerprüfung im ersuchten Staat anwesend sind.*
- (2) *Ist dem Ersuchen stattgegeben worden, so unterrichtet die zuständige Behörde des ersuchten Staates so bald wie möglich die zuständige Behörde des ersuchenden Staates über Zeitpunkt und Ort der Prüfung, über die mit der Durchführung der Prüfung beauftragte Behörde oder den damit beauftragten Bediensteten sowie über die vom ersuchten Staat für die Durchführung der Prüfung vorgeschriebenen Verfahren und Bedingungen. Alle Entscheidungen im Zusammenhang mit der Durchführung der Steuerprüfung trifft der ersuchte Staat.*
- (3) *Eine Vertragspartei kann einen der Verwahrer von ihrer Absicht unterrichten, Ersuchen nach Absatz 1 in der Regel nicht anzunehmen. Eine solche Erklärung kann jederzeit abgegeben oder widerrufen werden.*

Mittlerweile ist das CMAA als multinationales Abkommen in 57 Staaten, darunter seit dem 1.12.2015 auch in der Bundesrepublik Deutschland, in Kraft.²³ Nach Art. 9 CMAA liegt die Durchführung koordinierter Außenprüfungen im Ermessen der Vertragsstaaten. Wie Art. 9 Abs. 3 CMAA verdeutlicht, sind sie nicht verpflichtet, einem darauf gerichteten Ersuchen eines anderen Vertragsstaates zu folgen. Sie können ihre Zusammenarbeit insoweit vollständig verweigern oder auch von bestimmten Bedingungen – wie z. B. der Zustimmung des betroffenen Unternehmens – abhängig machen. Die grenzüberschreitende Mitwirkung von Prüfern beschränkt sich auf eine *passive Präsenz*; eigene Prüfungsrechte besitzen ausländische Prüfer in dem jeweils anderen Vertragsstaat ebenfalls nicht.

4. Art. 6 OECD-TIEA-MA

Eine gegenüber Art. 9 CMAA weitergehende Außenprüfung im Ausland gestattet Art. 6 des TIEA-Musterabkommens der OECD. Danach kann eine Vertragspartei Vertretern der zuständigen Finanzbehörde des anderen Vertragsstaates gestatten, in ihr Gebiet zur Befragung natürlicher Personen und Prüfung von Unterlagen einzureisen. Dazu bedarf es nach Art. 6 Abs. 1 S. 1 TIEA-MA aber noch zusätzlich der *schriftlichen Einwilligung* der betroffenen Personen. Unter dieser Voraussetzung ist damit eine *aktive Präsenz* ausländischer Prüfer in dem anderen Vertragsstaat möglich. Betrachtet man allerdings den Kanon der Drittstaaten, mit denen die Bundesrepublik Deutschland entsprechende spezielle TIEA abgeschlossen hat, so kommen

²³ Übersicht der Vertragsstaaten findet sich unter <https://www.coe.int/de/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127/signatures?> (Abruf 24.7.2019).

praktisch wohl nur sehr wenige Staaten in Betracht, die sich zu einer grenzüberschreitenden Außenprüfung bereitfinden.²⁴ Vorstellbar ist dies etwa im Verhältnis zu Liechtenstein unter Anwendung des Art. 6 des TIEA-Liechtenstein v. 2.9.2009.²⁵ Nach Art. 6 Abs. 1 TIEA-Liechtenstein muss die Steuerprüfung im jeweils anderen Vertragsstaat eine angemessene Zeit im Voraus angekündigt werden und unterliegt der vorab zu erteilenden schriftlichen Zustimmung der betroffenen natürlichen oder juristischen Person. Unabhängig davon ermöglicht Art. 6 Abs. 2 TIEA-Liechtenstein eine passive Präsenz ausländischer Finanzbeamter bei Betriebsprüfungen im anderen Vertragsstaat. Entsprechende Regelungen enthält etwa Art. 6 TIEA-Monaco vom 27.7.2011.²⁶

5. Art. 26 OECD-MA

Die Auskunftsklauseln der DBA sehen bisher keine ausdrücklichen Regelungen zu koordinierten Außenprüfungen vor. Allerdings betont der Musterkommentar der OECD, dass Art. 26 OECD-MA nicht dahingehend missverstanden werden dürfe, als schließe er derartige Ermittlungsmaßnahmen aus. Vielmehr nennt der Kommentar unter 9.1 zu Art. 26 OECD-MA beispielhaft dazu *Simultan-Betriebsprüfungen* und *Steuerprüfungen im Ausland*.²⁷ Dabei spricht der Kommentar ausdrücklich auch die Möglichkeit einer aktiven Präsenz ausländischer Finanzbeamter an, wenn und soweit das jeweilige innerstaatliche Recht dies zulasse. Letztlich verbleibt es damit, diese Möglichkeit anhand des konkret abgeschlossenen bilateralen DBA auszuloten. Aus deutscher Sicht fehlt es an der Normenbestimmtheit der in das nationale Recht durch Bundesgesetz übernommenen DBA-Auskunftsklauseln, um die aktive Ermittlung von Steuerdaten durch ausländische Bedienstete datenschutzrechtlich rechtfertigen zu können.²⁸ Stimmt der Betroffene einer gemeinsamen Außenprüfung und der Verwertung der in dieser Prüfung gewonnenen Daten für steuerliche Zwecke in den jeweiligen Staaten zu, ist aber die Durchbrechung des Steuergeheimnisses (und der damit verbundene Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung) gem. § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO gerechtfertigt.

²⁴ Siehe auch *Eimler StbJb 2015/2016*, 533 (542f.).

²⁵ Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen v. 2.9.2009, in das nationale Recht übernommen durch Gesetz v. 18.10.2010, BGBl. 2010 II 950.

²⁶ Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Monaco über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen v. 27.7.2010, in das nationale Recht übernommen durch Gesetz v. 22.6.2011, BGBl. 2011 II 653; *Eimler StbJb 2015/2016*, 533 (542) macht außerdem auf das TIEA-Jersey v. 18.6.2009 aufmerksam.

²⁷ Abgedruckt bei GKGK/Seer DBA Art. 26 Vorspann, S. 11f.

²⁸ Siehe auch *Eimler StbJb 2015/2016*, 533 (545f.).

IV. Durchführung koordinierter Außenprüfungen

1. Charakter und Ziele koordinierter Außenprüfungen

Das BMF-Merkblatt v. 9.1.2017 spricht zutreffend nur von „koordinierten“ Außenprüfungen.²⁹ Denn nach dem derzeitigen Rechtszustand handelt es sich nicht um gemeinsame grenzüberschreitende Außenprüfungen mehrerer Staaten, sondern nach wie vor um einzelne Außenprüfungen in den jeweiligen Staaten. Dementsprechend existiert auch keine „internationale Prüfungsanordnung“, sondern es existieren unverändert nur nationale Prüfungsanordnungen i. S. d. § 196 AO.³⁰ Die nationalen Außenprüfungen der beteiligten Staaten werden jedoch zeitlich und inhaltlich aufeinander abgestimmt. Die Finanzbehörden der beteiligten Staaten legen gemeinsam die Prüfungsschwerpunkte mit einer koordinierten Prüfungsstrategie fest. Die Prüfungsergebnisse (Sachverhaltsermittlungen) werden schließlich gegenseitig ausgetauscht. Ziel ist es, zu einer einvernehmlichen Feststellung des entscheidungserheblichen Sachverhalts zu gelangen.³¹ Dies soll insb. dazu beitragen, internationale Besteuerungskonflikte (aber auch unbesteuerte [„weiße“] Einkünfte) und spätere, aufwendige Verständigungsverfahren i. S. d. Art. 25 OECD-MA zu vermeiden.³² Der einvernehmlich festgestellte Sachverhalt kann die Grundlage für ein in die Zukunft gerichtetes sog. APA (Advance Pricing Agreement) oder für eine (unilaterale) verbindliche Zusage i. S. d. § 204 AO bilden.³³ Koordinierte Außenprüfungen werden daher nicht nur im öffentlichen Interesse der beteiligten Staaten an der vollständigen Sicherung des ihnen jeweils zustehenden Steueraufkommens und zur Bekämpfung von Steuervermeidungs- oder gar Steuerhinterziehungsstrategien im grenzüberschreitenden Kontext durchgeführt. Vielmehr liegen sie auch im subjektiven Interesse der von einer potenziellen Doppelbesteuerung bedrohten Steuerpflichtigen, die sich nicht auf ein aufwendiges, langwieriges und im Ergebnis unsicheres Verständigungsverfahren i. S. d. Art. 25 OECD-MA verlassen können und wollen. Diese *Doppelfunktion* zwischenstaatlich koordinierter Außenprüfungen wird bei der weiteren verfahrensrechtlichen Ausgestaltung dieser Institute zu beachten sein (dazu näher V).

2. Zuständigkeiten im föderalen Bundesstaat

Die unter III. dargelegten unions- und völkerrechtlichen Grundlagen sind aus der Außensicht der jeweiligen Vertragsstaaten verfasst. Sie nehmen keine Rücksicht auf die föderale Binnenstruktur der deutschen Finanzverwaltung. Daraus ergeben sich nicht zu unterschätzende praktische Probleme. Zwar hat das BZSt die Funktion der (zentralen) zuständigen Behörde auf dem Gebiet der Amtshilfe (§ 5 Abs. 1

²⁹ Der Begriff „koordinierte“ Außenprüfung ist als Oberbegriff für gleichzeitige und gemeinsame Außenprüfungen von mindestens zwei Staaten zu verstehen, siehe auch *Binnewies/Hoffmann* AG 2017, 740 (741).

³⁰ Siehe näher *Eisgruber/Oertel* ISR 2017, 270 (271).

³¹ BMF 9.1.2017, BStBl. I 2017, 89 unter 1.1.

³² Dazu *Becker* DSJG 36 (2013), 167 ff.

³³ So auch *Eisgruber/Oertel* ISR 2017, 270 (271).

Nr. 5 FVG) und ist das zentrale Verbindungsbüro i. S. d. Art. 4 Abs. 2 UAbs. 1 DAC. Dadurch ändert sich aber die Zuständigkeit für die nationale Außenprüfung auch bei einer international koordinierten Außenprüfung nicht. Zuständig bleiben nach Art. 108 Abs. 2, 3 GG i. V. m. § 17 Abs. 2 FVG die örtlichen Finanzämter der Länder mit ihren Groß- und Konzernbetriebsprüfungsstellen (ggf. als spezielle Groß- und Konzernbetriebsprüfungs-Finanzämter). Die Bundesbetriebsprüfung des BZSt führt gem. § 5 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 19 Abs. 1, 2 FVG keine eigenen Außenprüfungen durch, sondern beteiligt sich lediglich an den von den Landesfinanzbehörden durchgeführten Außenprüfungen. Dabei besitzen sie allerdings gewisse Mitwirkungs- und Steuerungsrechte (siehe § 19 Abs. 4 und 5 FVG). Lediglich im Einvernehmen mit den zuständigen Landesfinanzbehörden kann ihnen gem. § 19 Abs. 3 FVG im Auftrag der zuständigen Landesfinanzbehörde die Durchführung der Außenprüfung übertragen werden (siehe § 195 S. 2 AO). Als dafür besonders geeignete Fallgruppen nennt § 19 Abs. 3 S. 2 FVG zwar gerade die Prüfung von Auslandsbeziehungen. Dazu bedarf es aber der Zustimmung der zuständigen Finanzbehörde des jeweiligen Landes; ein Evokationsrecht besitzt das BZSt nicht.³⁴

Vor diesem Hintergrund besitzt das BZSt nur eine *Koordinierungsfunktion*.³⁵ Daher geht die Initiative für eine koordinierte Außenprüfung im Zuständigkeitsbereich der Länder i. d. R. von den Finanzbehörden der Länder aus. Daneben besitzt die Bundes-Betriebsprüfung des BZSt – wie dargelegt – die Möglichkeit zur Mitwirkung. Sie kann auch von sich aus das Interesse an einer koordinierten Außenprüfung äußern. Als zentrales Verbindungsbüro nimmt das BZSt darüber hinaus Vorschläge ausländischer Steuerverwaltungen für koordinierte Außenprüfungen entgegen und leitet sie an die zuständigen Finanzbehörden der Länder weiter. Umgekehrt haben die zuständigen Finanzbehörden der Länder Anfragen und Vorschläge zur Durchführung koordinierter Außenprüfungen über das BZSt (als zentrales Verbindungsbüro) an die ausländischen Finanzbehörden zu richten. Diese Zentralisierung entspricht zum einen der völkerrechtlichen Außenzuständigkeit, sichert zum anderen dem BZSt als Bundesfinanzbehörde die Möglichkeit, sich nach § 19 FVG an den koordinierten Außenprüfungen im gesamtstaatlichen Interesse mit seiner Bundes-Betriebsprüfung zu beteiligen.

Diese Bundeszuständigkeit hindert die Bundesländer aber nicht, ihrerseits zentralisierte Verwaltungseinheiten für internationale Sachverhalte zu schaffen. Dies ist etwa im Freistaat Bayern in Gestalt des sog. *Internationalen Steuerzentrums (IStZ)* geschehen.³⁶ Ein ähnliches internationales Steuerzentrum institutionalisiert das Land Baden-Württemberg.³⁷ Diese landesbehördlichen Einheiten dürfen allerdings nicht in Konkurrenz zum BZSt treten, das auch in diesen Fällen das zentrale Verbindungsbüro bleibt. Einerseits erweist sich der direkte Kontakt der zuständigen Finanzbehörden der Länder („face-to-face“-Kontakt) für das Funktionieren koordiniert

³⁴ Siehe etwa Tipke/Kruse/Krumm FVG § 19 Rn. 7; „Einvernehmen bedeutet Einverständnis aller Beteiligten; ein bloßes Benehmen reicht nicht aus.“

³⁵ Zutreffend BMF 9.1.2017, BStBl. I 2017, 89 unter 3.1.

³⁶ Zu koordinierten Außenprüfungen des Freistaates Bayern mit Italien, Kroatien u. Österreich siehe Spensberger/Steiner ISR 2015, 156; Bichler ISR 2019, 224; Pschier/Kallina ISR 2019, 239.

³⁷ So Brinkmeier GmbH-StB 2018, 374, insb. für den Austausch mit Frankreich.

nierter Außenprüfungen als elementar. Andererseits muss der Bund und dessen obere Bundesbehörde BZSt zur Wahrung des Gemeinschaftsinteresses und der Einheitlichkeit des Steuervollzugs einbezogen werden. Die regelmäßig grenznahen Länder-IStZ und das BZSt müssen sich daher bei der Koordinierung der internationalen Außenprüfungen eng abstimmen. Um zu einer effizienten Arbeitsweise zu gelangen, sollte das BZSt das jeweilige Landes-IStZ mit einer Generalvollmacht ausstatten, damit dieses bei Durchführung der koordinierten Außenprüfung handlungsfähig bleibt.³⁸ Umgekehrt sollte sich das Landes-IStZ gegenüber dem BZSt zu regelmäßigen Berichten über Inhalt und Fortgang der koordinierten Außenprüfungen verpflichten. Damit bliebe dem BZSt auch die Möglichkeit gewahrt, bei der Prüfung nach § 19 FVG mitzuwirken und bestimmte Prüfungsgegenstände einzufordern.

3. Informationsaustausch und Sicherung der Rechte des Steuerpflichtigen

International koordinierte Außenprüfungen sind bisher regelmäßig Simultan-Außenprüfungen, die mit einem grenzüberschreitenden Informationsaustausch kombiniert sind.³⁹ Sie unterliegen daher den für den Informationsaustausch geltenden rechtlichen Voraussetzungen. Zwar hängen die Anordnung und Durchführung einer international koordinierten Außenprüfung weder von einem Antrag noch von der Zustimmung der Steuerpflichtigen ab.⁴⁰ Aus deutscher Sicht bedarf es vor einer Weitergabe der Informationen an den anderen Staat nach § 117 Abs. 4 S. 3 Hs. 2 AO aber grundsätzlich der vorherigen Anhörung des betroffenen Steuerpflichtigen (*Mussvorschrift*). Diese Anhörungspflicht relativiert § 117 Abs. 4 S. 3 Hs. 3 AO auf das Niveau der *Sollvorschrift des § 91 AO*, wenn es sich um einen Informationsaustausch im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer (siehe oben unter III. 2.) oder dem EU-AmtshilfeG (siehe oben unter III. 1.) handelt.⁴¹ Durch die Bezugnahme auf § 91 Abs. 1 AO wird aber deutlich, dass der Steuerpflichtige im Regelfall vor der zwischenstaatlichen Informationserhebung und -weitergabe anzuhören ist. Da dies durch die grenzüberschreitende Kommunikation zwischen den Prüfern bereits während der Prüfung geschehen kann, ist der Steuerpflichtige daher auch bereits vor Anordnung von Simultan-Außenprüfungen anzuhören (siehe bereits oben unter III. 1.).⁴² Handelt es sich um eine mit Drittstaaten koordinierte Außenprüfung, muss der betroffene Steuerpflichtige ohne Ausnahme angehört werden, wenn die jeweilige Steuer von den Finanzbehörden der Länder verwaltet wird.

Des Weiteren muss die koordinierte Außenprüfung zur Ermittlung eines für die Besteuerung des Steuerpflichtigen erheblichen Sachverhalts „*vorussichtlich erheblich*“ sein; „ins Blaue“ gerichtete Ermittlungsmaßnahmen („fishing expeditions“) sind

³⁸ Spensberger/Steiner ISR 2015, 156 (161) kritisieren den erheblichen zusätzlichen Arbeits- und Zeitaufwand, wenn für jedes Treffen der gemischten Prüfer Teams das BZSt die Rechte zum Informationsaustausch auf die Finanzbehörden der Länder übertragen muss.

³⁹ Schreiber/Schäffkes/Fechner DB 2018, 1624 (1625).

⁴⁰ FG Köln 23.5.2017 – 2 V 2498/16, EFG 2017, 1322 Rn. 78ff., m. Anm. Hennigfeld.

⁴¹ Tipke/Kruse/Seer AO § 117 Rn. 138 m. w. N.

⁴² Zur Anhörungspraxis siehe auch BMF 9.1.2017, BStBl. I 2017, 89 unter 3.2.

unverhältnismäßig und unzulässig.⁴³ Allerdings braucht die Finanzbehörde bei dieser ex ante zu treffenden Einschätzung nur eine Schlüssigkeitsprüfung vorzunehmen. Dabei kann sich die steuerliche Relevanz auch durch eine Gewinnverlagerung in einen Drittstaat ergeben, der an der koordinierten Außenprüfung selbst nicht beteiligt ist.⁴⁴ Die Finanzbehörde muss das ihr im Inland zur Verfügung stehende Sachaufklärungsinstrumentarium ausgeschöpft haben (Grundsatz der *Subsidiarität*).⁴⁵

Darüber hinaus stellt sich die Frage nach Umfang und Geltung des Steuergeheimnisses, wenn der Geheimnisschutz zwischen den an der koordinierten Außenprüfung beteiligten Staaten divergiert.⁴⁶ Art. 22 CMAA gibt dazu eine klare Handlungsanweisung im Sinne eines *Meistbegünstigungsprinzips*. Der ersuchende Vertragsstaat muss sowohl den Geheimnisschutz des ersuchten Vertragsstaates als auch seinen nationalen Geheimnisschutz achten. Fällt Letzterer hinter dem des ersuchten Vertragsstaates zurück, pflanzt sich der Geheimnisschutz des ersuchten Vertragsstaates hinsichtlich der grenzüberschreitend gewonnenen Erkenntnisse auf den ersuchenden Vertragsstaat fort. Der ersuchende Vertragsstaat hat damit für diesen Bereich einen von seinem nationalen Standard *abweichenden Geheimnisschutzstandard* zu wahren.⁴⁷ Demgegenüber rekurriert Art. 16 Abs. 1 DAC nur auf den Geheimnisschutzstandard des ersuchenden Mitgliedstaates, sodass auf dieser Rechtsgrundlage kein Meistbegünstigungsprinzip anwendbar ist. Allerdings gibt Art. 17 Abs. 2 DAC dem ersuchten Staat ein Recht zur Informationsverweigerung, wenn die Beschaffung der Information nach seinem Recht unzulässig wäre. Damit übereinstimmend bindet § 15 Abs. 1 EUAHiG die Weitergabe von Informationen an einen anderen Mitgliedstaat für nichtsteuerliche Zwecke an die nationalen Vorschriften der §§ 30–31b AO, um ein Auseinanderfallen des Schutzniveaus zu verhindern. Hat der betroffene Steuerpflichtige einer koordinierten Außenprüfung zugestimmt, darf zudem unterstellt werden, dass er dem Informationsaustausch für steuerliche Zwecke zugestimmt hat und damit nach § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO das Steuergeheimnis zumindest insoweit dem Informationsaustausch nicht entgegensteht.⁴⁸ Darüber hinaus werden *Handels-, Gewerbe- und Berufsgeheimnisse* nach § 4 Abs. 3 Nr. 3 EUAHiG, Art. 26 Abs. 3 Buchst. c OECD-MA (und entsprechenden Rechtsquellen) besonders geschützt.⁴⁹ Dessen Schutz geht über das bloße Steuergeheimnis hinaus. Es soll nicht nur die *inländische Auskunftsperson*, sondern auch die *nationale Volkswirtschaft* vor den Folgen von Wirtschaftsspionage und einer lockeren Verschwiegenheitspraxis im Empfängerstaat bewahren.⁵⁰ Der Rechtsschutz gegen eine

⁴³ Dazu jüngst FG Köln 23.5.2017 – 2 V 2498/16, EFG 2017, 1322 Rn. 64ff., m. Anm. *Hennigfeld*; FG Köln 20.10.2017 – 2 V 1055/17, EFG 2018, 351 Rn. 60ff., m. Anm. *Hennigfeld*; FG Köln 23.2.2018 – 2 V 814/17, EFG 2018, 852 Rn. 72ff., m. Anm. *Matthes*.

⁴⁴ FG Köln 23.2.2018 – 2 V 814/17, EFG 2018, 852 Rn. 88, m. Anm. *Matthes*.

⁴⁵ Tipke/Kruse/Seer AO § 117 Rn. 24.

⁴⁶ Dazu eingehend die Länderberichte in Hey/Yavaslar Tax Transparency, EATLP-Series, 2019, S. 365ff.

⁴⁷ Dazu näher Hey/Yavaslar/Seer Tax Transparency, EATLP-Series, 2019, S. 31.

⁴⁸ So richtig das FG Köln 23.5.2017 – 2 V 2498/16, EFG 2017, 1322 Rn. 56f., m. Anm. *Hennigfeld*.

⁴⁹ Tipke/Kruse/Seer AO § 117 Rn. 74ff., 127ff.

⁵⁰ *Hendricks Internationale Informationshilfe*, Diss., 2004, 149 m. w. N.

Verletzung von Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnissen führt regelmäßig aber nur über die steinigen Wege der vorbeugenden Unterlassungsklage und einstweiligen Anordnung (§ 114 FGO).

V. Zukunftsperspektiven

Das für den Bereich des BZSt erstinstanzlich zuständige FG Köln hat in den bereits zitierten Entscheidungen den Weg für eine Intensivierung der Praxis der international koordinierten Außenprüfungen geebnet.⁵¹ Es bleibt aber in jedem Einzelfall sorgfältig zu prüfen, ob die jeweiligen Zulässigkeitsvoraussetzungen erfüllt sind.⁵² Es mangelt derzeit noch an einem *EU-einheitlichen Steuerverfahrensrecht für sog. Joint Audits*, auch wenn Art. 11, 12 DAC deren Möglichkeit aufzeigen. Die Initiative für eine koordinierte Außenprüfung geht aber nicht selten vom zu prüfenden Unternehmen selbst aus, das an der Koordinierung von grenzüberschreitenden Prüfungsfeststellungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und aufwendigen Verständigungsverfahren vital interessiert ist. Es erscheint daher an der Zeit, das Recht der koordinierten Außenprüfungen weiter aufzufächern und zu konkretisieren. Insoweit kann das BMF-Merkblatt nur ein erster, allerdings sinnvoller und weiterführender Aufschlag sein. Seine Aussagen zur Initiierung und Durchführung koordinierter Außenprüfungen einschließlich der Auswahl-, Auftaktsitzungen und sonstigen Kommunikation sind aufschlussreich und können zur Fortbildung des steuerlichen Verfahrensrechts beitragen.⁵³ Das Merkblatt weist am Schluss auch richtig auf den *Zusammenhang zwischen koordinierten Außenprüfungen, Advance-Pricing-Agreements (APA), Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA) und der Streitschlichtung* hin. Diese vier Ebenen sind sowohl im nationalen als auch im internationalen Steuerverfahrensrecht weiter auszubauen und aufeinander abzustimmen.⁵⁴ Da koordinierte Außenprüfungen Verständigungsverfahren und Streitschlichtung ex ante überflüssig werden lassen können und zumindest auch im Interesse des jeweiligen Unternehmens liegen, ist die Einräumung eines *Antragsrechts* auf Durchführung koordinierter Außenprüfungen naheliegend.⁵⁵ Hier wird besonders deutlich, dass der grenzüberschreitende Informationsaustausch nicht einfach nur im übergeordneten staatlichen Interesse, sondern auch im Individualinteresse der betroffe-

⁵¹ Bichler ISR 2019, 224 (225 ff.) gibt ein instruktives Beispiel aus der bayrisch-italienischen Zusammenarbeit durch gemeinsame Außenprüfungen (Joint Audits), bei denen internationale Prüfer-Teams gebildet werden, die im Einverständnis mit den jeweils zu prüfenden Unternehmen auch Ermittlungshandlungen außerhalb des eigenen Hoheitsgebiets vornehmen.

⁵² Instrukтив die Urteilsanmerkungen v. Bleschick/Oertel/Mohr zu FG Köln 20.10.2017 – 2 V 1055/17, Ubg 2018, 295; zum Schutz der Individualrechte Betroffener im internationalen Kontext ausführlich *Čičin-Šain/Ehrke-Rabel/Englisch* World Tax Journal, 2018, 585 (601 ff.).

⁵³ BMF 9.1.2017, BStBl. I 2017, 89 Tz. 3.5–3.10.

⁵⁴ Siehe jüngst RL 2017/1852/EU über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABl. 2017 L 265/1 (war in das nationale Recht umzusetzen bis zum 1.7.2019, siehe demnächst EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz – EU-DBA-SBG (Gesetzesentwurf BR-Drs. 227/19), dazu BMF 25.6.2019, BStBl. I 2019, 647.

⁵⁵ Dazu Internationales Tax Audit Forum Munich 2018, Tagungsbericht v. Strohm ISR 2019, 197 (198).

nen Unternehmen liegt. Dementsprechend ist deren Rechtsposition sowohl bei koordinierten Außenprüfungen als auch in Verständigungsverfahren zu stärken. Am Ende einer koordinierten Außenprüfung sollte möglichst eine Verständigung stehen, die sowohl die beteiligten Fiskalbehörden als auch Unternehmen binden, damit Doppelbesteuerung und Wertungswidersprüche (Mismatches) weitgehend vermieden werden. Diese vorverlagerten Verfahren alternativer Streitbeilegung (*Alternative Dispute Resolution*) sind in der praktischen Durchführung des internationalen Steuerrechts mindestens so wichtig wie die Verständigungsverfahren i. S. des Art. 25 OECD-MA.

Die *territoriale Übertragung von Hoheitsrechten* bei gemeinsamen Außenprüfungen ist ebenso wie das überwölbende internationale Steuergeheimnis in den bi- und multilateralen Rechtsgrundlagen sowie innerhalb der Union klar und für alle Beteiligten kalkulierbar zu regeln. Auf nationaler Ebene muss die Kooperation zwischen BZSt und Länderfinanzbehörden verstärkt und zumindest durch Verwaltungsanweisungen weiter abgesichert werden. Den Außenprüfungsstellen der Länder sollte der *grenzüberschreitende Direktkontakt* mit den Finanzbehörden der Nachbarstaaten ermöglicht und erleichtert werden. Dies kann durch *Generalvollmachten des BZSt* geschehen, die durch turnusmäßig zu erfüllende *Berichtspflichten der Finanzbehörden der Länder* abgesichert werden. In komplexen Fällen, die über die Belange eines Bundeslandes hinausgehen, sollten die Länderfinanzbehörden von der Möglichkeit der *Auftragsprüfung* nach § 19 Abs. 3 FVG i. V. m. § 195 S. 2 AO zugunsten der Bundesbetriebsprüfung des BZSt verstärkt Gebrauch machen. Schließlich sind auskömmliche Finanzmittel zur Förderung der Fremdsprachenfähigkeiten und des direkten Austausches von Prüfern mit den ausländischen Finanzbehörden bereitzustellen, damit koordinierte Außenprüfungen nicht nur auf dem Papier stehen, sondern auch in der Praxis gelebt werden. Die deutliche Verbesserung dieser sog. *soft skills* kann als notwendiger Beitrag für das Gelingen koordinierter Außenprüfungen nicht hoch genug eingeschätzt werden.⁵⁶

⁵⁶ Plastisch ist die Schilderung der Praxiserfahrungen zu Joint Audits von *Eisgruber* DStR-Beih. 2013, 89.