

TP Perspective – Newsflash

Liebe Leserinnen und Leser,

am 27. August 2021 hat das BMF ein neues „Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ (IV B 3 -S 1304/21/10004 :007) (hiernach als „Merkblatt MAP“ bezeichnet) veröffentlicht.

Das Merkblatt MAP ersetzt dabei das bisherige „Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen“ (IV B 2 - S 1304/17/10001) vom 9. Oktober 2018.

Das Merkblatt MAP enthält im Wesentlichen Ergänzungen hinsichtlich der Gliederungspunkte A („Allgemeines“) und B („Allgemeine Ausführungen zu Verständigungsverfahren“) sowie erstmals Ausführungen zum Streitbeilegungsverfahren nach dem EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz (EU-DBA-SBG, Gliederungspunkt E). Mit dem EU-DBA-SBG steht den Steuerpflichtigen ein alternatives Streitbeilegungsinstrument zu den Verständigungsverfahren nach DBA sowie nach der EU-Schiedskonvention zur Verfügung.

Im Folgenden geben wir einen stichpunktartigen Überblick über die wesentlichen Änderungen und Neuerungen durch das nun veröffentlichte Merkblatt MAP.

1. Allgemeines (Gliederungspunkt A des Merkblatts 2021)

- Das Merkblatt MAP regelt in Abschnitt 1.2 das Verhältnis der Verständigungsverfahren nach DBA und nach der EU-Schiedskonvention untereinander.
 - Hat ein Steuerpflichtiger zunächst ein Verständigungsverfahren nach DBA und für denselben Sachverhalt nachfolgend ein Verständigungsverfahren nach EU-Schiedskonvention beantragt (oder umgekehrt), so wird der später gestellte Antrag grundsätzlich vom BZSt abgelehnt, sofern nicht der früher gestellte Antrag zurückgezogen wird (Rn. 9).
 - Beantragt der Steuerpflichtige gleichzeitig ein Verständigungsverfahren nach DBA und nach EU-Schiedskonvention, so wird dem Antragsteller nach Rn. 10 eine (nicht näher erläuterte) „angemessene Frist“ durch das BZSt gesetzt, sich für eines der beiden Verfahren zu entscheiden. Erfolgt keine Entscheidung innerhalb der Frist, legt das BZSt den Antrag nach pflichtgemäßem Ermessen zugunsten des Antragstellers aus.
 - Im Verhältnis zum Verständigungsverfahren nach EU-DBA-SBG wird in Rn. 11 ausgeführt, dass das Verfahren nach der EU-DBA-SBG vorrangig anzuwenden ist, sofern dieses Verfahren anwendbar ist. Dies ist laut Gesetz der Fall, wenn die Streitfrage in einem Steuerjahr erwirtschaftet wird, das am oder nach dem 1. Januar 2018 begonnen hat (§ 33 Abs. 1 EU-DBA-SBG). Wurden bereits Anträge für Verständigungsverfahren nach DBA und/oder EU-Schiedskonvention gestellt oder diese eingeleitet, sind die Verfahren von Amts wegen zu beenden. Auch nach Beantragung eines Verständigungsverfahrens nach EU-DBA-SBG werden Anträge für weitere Verfahren abgelehnt. Dasselbe gilt für eine gleichzeitige Beantragung von Verfahren nach allen drei Instrumenten, hier werden wiederum die Anträge für Verständigungsverfahren nach DBA und nach der EU-Schiedskonvention abgelehnt.
- Bezüglich des Verhältnisses zu innerstaatlichen Rechtsbehelfen (Abschnitt 1.2) führt das Merkblatt MAP in Rn. 12 aus, dass das gleichzeitige Führen eines gerichtlichen Rechtsbehelfs nach innerstaatlichem Recht und eines Verständigungsverfahrens möglich ist, gleichzeitig werden aber mögliche Nachteile für den Steuerpflichtigen aufgelistet (Rn. 14). Diese können u.a. darin liegen, dass eine Verständigungslösung nur nach vorheriger Rücknahme anhängiger Rechtsbehelfe erfolgt und dass die Zweijahresfrist, ab der im Rahmen der EU-Schiedskonvention ein Schiedsverfahren beantragt werden, erst zu laufen beginnt, wenn die in letzter Instanz im Rahmen der innerstaatlichen Rechtsbehelfe ergangene Entscheidung rechtskräftig geworden ist (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 EU-Schiedskonvention).

- In Abschnitt 1.4 (Rn. 15) wird zudem klargestellt, dass ein Streitbeilegungsverfahren nicht das Verfahren zur Erstattung einbehaltener Quellensteuer ersetzt. Nach Rn. 17 ist vorrangig das entsprechende Erstattungsverfahren zu beschreiben.
- 2. Allgemeine Ausführungen zu Verständigungsverfahren (Gliederungspunkt B des Merkblatts 2021)**
- Nach Rn. 58 des Merkblatts 2021 ist ein Antrag auf Verständigungsverfahren nur dann als fristwährend anzusehen, wenn dem BZSt mit dem Antrag bereits „alle“ nach Rn. 57 notwendigen Angaben und Unterlagen vorliegen. Diese Sichtweise der Finanzverwaltung ist abzulehnen, weil damit die fristwährende Ingangsetzung des Verständigungsverfahrens auch von dem Ermessen der Finanzverwaltung über die Vollständigkeit der Antragsunterlagen abhinge.
 - Hinsichtlich der Sprache des Antrags auf Verständigungsverfahren ist positiv hervorzuheben, dass der Antragsteller diesen nun nach Rn.62 auch direkt in der gemeinsamen Arbeitssprache der zuständigen Behörden stellen kann (nach Rn. 61 in der Regel Englisch), sofern das BZSt und die jeweils zuständige Landesfinanzbehörde diesem zuvor einvernehmlich zugestimmt haben.
 - In Rn. 71 wird klargestellt, dass die Aussetzung der Vollziehung nur über einen Einspruch beantragt werden kann. Zudem erfolgt in Rn. 94 die begrüßenswerte Klarstellung, dass § 175a AO eine aufschiebend bedingte Ablaufhemmung enthält.
 - Die Anlage zu Rn. 110 des Merkblatts 2021 enthält eine hilfreiche Übersicht über die deutschen DBAs, die eine bilaterale Schiedsklausel enthalten.
- 3. Streitbeilegungsverfahren nach dem EU-DBA-SBG (Gliederungspunkt E des Merkblatts 2021)**
- In Rn. 146 wird ausgeführt, dass das EU-DBA-SBG grundsätzlich erstmals für Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen, anwendbar ist. Allerdings wird in Rn 147 zusätzlich ausgeführt, dass – sofern die Streitbeilegungsbeschwerde sowohl Steuerjahre ab 2018 als auch Steuerjahre vor 2018 betrifft – die deutsche zuständige Behörde bei Vorliegen eines entsprechenden Antrags gemeinsam mit der zuständigen Behörde des anderen betroffenen Mitgliedstaats im Einzelfall und ohne Präzedenzwirkung erwägen und ggf. vereinbaren wird, dieses Verfahren nach dem EU-DBA-SBG auch auf diese früheren Steuerjahre anzuwenden.“
 - Der Antrag auf Durchführung eines Streitbeilegungsverfahrens nach dem EU-DBA-SBG, die Rücknahme dieses Antrags, die Antwort auf Ersuchen um zusätzliche Informationen, der Antrag auf Einsetzung eines Beratenden Ausschusses und die Rücknahme dieses Antrags sind gleichzeitig und mit gleichem Inhalt an alle zuständigen Behörden der betroffenen EU-Mitgliedstaaten zu übermitteln (im Merkblatt MAP zusammengefasst als „Benachrichtigungen“) (Rn. 149). Erfüllt der Antragsteller die Voraussetzungen der Verfahrenserleichterungen für natürliche Personen und kleinere Unternehmen, ist es ausreichend, wenn der Antragsteller die in Rn. 149 aufgeführten Benachrichtigungen lediglich bei der zuständigen Behörde des EU-Mitgliedstaats einreicht, in dem der Antragsteller ansässig ist (Rn. 150).
 - Die Streitbeilegungsbeschwerde, also der Antrag auf Durchführung eines Streitbeilegungsverfahrens nach dem EU-DBA-SBG, ist von der Person, die von der Doppelbesteuerung betroffen ist, bei den zuständigen Behörden gleichzeitig und mit gleichen Angaben einzureichen (Rn. 154, 155). Die Beschwerde ist spätestens 3 Jahre nach der ersten Mitteilung über die Maßnahme, die im Ergebnis zur Doppelbesteuerung geführt hat, einzureichen (Rn. 159). Das BZSt hat innerhalb von 6 Monaten nach Eingang der Streitbeilegungsbeschwerde eine Entscheidung über deren Zulassung oder Zurückweisung zu treffen (Rn. 165).
 - Wenn alle zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedsstaaten die Streitbeilegungsbeschwerde zugelassen haben (Rn. 160), sind die Behörden damit beauftragt, diese zu lösen. Ab Zugang der letzten Mitteilung über die Zulassung der Streitbeilegungsbeschwerde durch die zuständigen Behörden der betroffenen EU-Mitgliedstaaten beträgt die Einigungsfrist zwei Jahre (Rn. 171). Sofern ein Rechtsbehelfsverfahren anhängig ist, beginnt die Zweijahresfrist erst zu laufen, sofern dieses Verfahren rechtskräftig abgeschlossen ist, zurückgenommen wird oder ausgesetzt bzw. ruhend gestellt wird (§ 13 Abs. 3 EU-DBA-SBG).

- Haben die zuständigen Behörden innerhalb der Einigungsfrist keine Einigung darüber erzielen können, wie die Streitfrage gelöst werden soll, so kann der betroffene Steuerpflichtige gem. Rn. 174 die Einsetzung eines Beratenden Ausschusses beantragen, der eine Stellungnahme darüber abgibt, wie die Streitfrage gelöst werden soll – das sogenannte Schiedsverfahren.
- Der betroffene Steuerpflichtige hat den Antrag auf Einsetzung des Beratenden Ausschusses schriftlich und innerhalb von 50 Tagen (ab dem Tag der Mitteilung über die fehlende Einigung) zu stellen (Rn. 175). Der Beratende Ausschuss hat seine Stellungnahme gem. Rn. 186 innerhalb von 6 Monaten abzugeben; diese Frist kann um 3 Monate verlängert werden (Rn. 187).
- Der Beratende Ausschuss teilt seine Entscheidung den zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedsstaaten anschließend mit, die wiederum 6 Monate Zeit haben, sich auf eine Lösung zu einigen. Die getroffene Entscheidung kann von der Entscheidung des Beratenden Ausschuss abweichen. Sollte jedoch innerhalb der Frist keine Entscheidung getroffen werden, so sind die zuständigen Behörden an die Entscheidung des Beratenden Ausschusses gebunden (Rn. 188). Abschließend wird die Entscheidung umgesetzt (Rn. 190).
- Die Kosten für die Einsetzung und Tätigkeiten des Beratenden Ausschuss werden zwischen den Mitgliedsstaaten geteilt. Weitere dem Steuerpflichtigen entstandene Verfahrenskosten werden diesem nicht erstattet (Rn. 193). Sofern der Steuerpflichtige eine Streitbeilegungsbeschwerde zurückgenommen oder der Beratende Ausschuss die Zurückweisung der Streitbeilegungsbeschwerde bestätigt hat, trägt der Steuerpflichtige die Kosten, sofern das BZSt und die zuständigen Behörden des anderen Mitgliedsstaats der Kostentragung durch den Steuerpflichtigen zustimmen (Rn. 194).

4. Fazit/ Ausblick

Mit dem neu veröffentlichten Merkblatt MAP liefert das BMF den Steuerpflichtigen praktische Verfahrensweisungen, die bei der Beantragung eines Verständigungsverfahrens zu beachten sind. Abzulehnen ist dabei die Forderung der Finanzverwaltung, dass ein Antrag nur dann als fristwährend gilt, wenn bereits mit dem Antrag sämtliche notwendige Angaben und Unterlagen eingereicht werden. Hervorzuheben ist, dass neben den (ergänzten) Regelungen zu Verständigungsverfahren nach DBA und EU-Schiedskonvention nun auch Hinweise zum Verständigungsverfahren nach dem EU-DBA-SBG enthalten sind, das von der Finanzverwaltung für Streitfragen, die ab dem Jahr 2018 entstehen, als vorrangig angesehen wird. Vor Beantragung eines Verständigungsverfahrens nach den genannten drei Instrumenten sollten Steuerpflichtige zukünftig genau prüfen, welcher Verfahrensweg eingeschlagen werden sollte und inwieweit sich das Merkblatt MAP auf bereits beantragte oder eingeleitete Verfahren auswirkt. Faktoren, die die Wahl des Verständigungsverfahrens beeinflussen, sind u.a.:

- die steuerliche Frage, die streitgegenständlich ist (z.B. lassen sich Fragen der Ansässigkeit nicht über das EU-Schiedsverfahren lösen),
- die Antragsfristen (manche DBA enthalten eine längere Frist als die drei Jahre, die die EU-Schiedskonvention und das EU-DBA-SBG vorsehen),
- die Möglichkeit zur Beantragung eines Schiedsverfahrens, das die Auflösung der Doppelbesteuerung nahezu garantiert, und die jeweiligen Tatbestände, die der Finanzverwaltung ein Herauszögern der Zweijahresfrist für die Beantragung des Schiedsverfahrens ermöglichen und
- das Vorliegen von potenziellen Ausschlussgründen für die Einleitung eines Verfahrens (z.B. Art. 8 EU-Schiedskonvention bei Steuerstraftaten).