

## Antwort der Bundesregierung

auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr,  
Dr. Florian Toncar, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP  
– Drucksache 19/3608 –

### ICAP-Pilotprojekt der OECD

#### Vorbemerkung der Fragesteller

Ende des Jahres 2016 ist die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) an einige Staaten des Forum on Tax Administration (FTA) herangetreten und hat mit diesem ein Compliance Programm für große multinationale Unternehmen, die den Anforderungen des Country-by-Country-Reporting (CbCR) unterliegen, erarbeitet. Dieses Programm „International Compliance Assurance Programme“ (ICAP) ist am 23. Januar 2018 als neues Projekt zur internationalen Weiterentwicklung von Betriebsprüfungen gestartet. Deutschland fällt dabei lediglich ein Beobachterstatus zu.

1. Aus welchen Gründen nimmt die Bundesrepublik Deutschland nicht als ordentliches Mitglied bzw. als regulärer Teilnehmer an dem Programm ICAP teil?
2. Welche verfassungsrechtlichen Gründe (Prof. Dr. Prinz/Ludwig, DER BETRIEB 2018, S. 477 f.) sprechen aus Sicht der Bundesregierung gegen eine Teilnahme Deutschlands?
3. Ließen sich die (verfassungs-)rechtlichen Bedenken durch die Einführung einer Rechtsgrundlage aus Sicht der Bundesregierung ausräumen?

Wenn ja, welche rechtlichen Maßnahmen könnten ergriffen werden?

Die Fragen 1, 2 und 3 werden wegen ihres Sachzusammenhangs gemeinsam beantwortet.

Eine Teilnahme der Bundesrepublik Deutschland am ICAP der OECD begegnet rechtlichen Bedenken. Von einer Teilnahme wurde daher abgesehen.

Es handelt sich beim ICAP um ein internationales Pilotprojekt im Rahmen der OECD und ein Verfahren eigener Art, das in dieser Form in Deutschland nicht existiert.

Kernidee des Projekts ist es, bei ausgesuchten steuerpflichtigen Unternehmen aus den am Pilotprojekt beteiligten Ländern, die hierzu ihr Einverständnis gegeben haben, vorab durch die jeweilige nationale Steuerverwaltung eine länderübergreifende Risikobewertung, insbesondere im Hinblick auf Risiken aus grenzüberschreitenden Sachverhalten, vorzunehmen. Das Ergebnis der Risikobewertung soll rechtliche Auswirkungen auf die Durchführung des zukünftigen Besteuerungsverfahrens haben. So können auf Basis dieser Risikobewertung dem Steuerpflichtigen Zusagen gemacht werden, deren genauer Inhalt vom Ergebnis der individuellen Risikobewertung abhängt. Eine Form ist die Zusage, dass eine Prüfung im Besteuerungsverfahren „unwahrscheinlich“, aber nicht ausgeschlossen ist. Aber es sind auch andere Formen der Zusage möglich, etwa nur bestimmte (nur als risikoreich eingestufte) Bereiche in Zukunft zu prüfen oder nur Stichproben durchzuführen. Soll von diesen Zusagen abgewichen werden, müsste dies von der Finanzverwaltung begründet werden.

Dieses konsensuale Verfahren begegnet vor dem Hintergrund des aus Gründen der Gleichheit im Belastungserfolg vom Bundesverfassungsgericht geforderten Verifikationsprinzips (vgl. Urteile vom 27. Juni 1991 – 2 BvR 1493/89 und vom 9. März 2004 – 2 BvL 17/02) Bedenken. Nach deutschem Steuerrecht ist Gegenstand der Verifikation der vom Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung erklärte Sachverhalt. Gegenstand der Risikobewertung im Rahmen des ICAP Projekts ist hingegen eine Prognose, ohne dass der Sachverhalt bereits verwirklicht wurde. Die Verifikation im Besteuerungsverfahren kann nach geltendem Recht nicht in einem konsensualen Verfahren zur Risikobewertung vorweg genommen werden. Eine für die Teilnahme am ICAP zwingend erforderliche gesetzliche Grundlage müsste daher so ausgestaltet sein, dass insbesondere die verfassungsrechtlichen Vorgaben zur rechtlichen und tatsächlichen Belastungsgleichheit eingehalten würden. Im Übrigen wird auf die Antwort zu Frage 4 verwiesen.

4. Welche Schwierigkeiten bestehen aus Sicht der Bundesregierung insbesondere im Hinblick auf den tax assurance letter bzw. den outcome letter?

Das ICAP sieht vor, dass das konsensuale Ergebnis des Risikobewertungsverfahrens in einem Schreiben dem Steuerpflichtigen mitgeteilt werden soll (sog. „tax assurance letter“ bzw. „outcome letter“). In diesem „tax assurance letter“ soll i. d. R. zugesichert werden, dass eine weitere Prüfung der der Risikobewertung unterliegenden Bereiche für eine bestimmte Zeit unwahrscheinlich sei. Dies wäre deshalb problematisch, weil es die in der Rechtsprechung des BVerfG geforderten Verifikationsmöglichkeiten der Finanzbehörden deutlich einschränkt.

Zudem ist im geltenden Recht keine Rechtsgrundlage für einen als Verwaltungsakt zu qualifizierenden „tax assurance letter“ vorhanden.

5. Wie bewertet die Bundesregierung den Grundgedanken des Projekts, das Risikomanagement zu verbessern, zunehmende Rechts- und Planungssicherheit für die Unternehmen in Zusammenarbeit mit den Steuerverwaltungen zu schaffen und die Effizienz bei grenzüberschreitenden Prüfungen zu erhöhen?

Die Bundesregierung unterstützt die Verbesserung des Risikomanagements bei der Fallauswahl im Rahmen von Außenprüfungen (sog. risikoorientierte Fallauswahl) sowie die Erhöhung der Effizienz bei grenzüberschreitenden Prüfungen und damit die zunehmende Rechts- und Planungssicherheit für Steuerpflichtige.

Um die Effizienz bei grenzüberschreitenden Prüfungen zu erhöhen, können im Rahmen bestehender Rechtsgrundlagen, die gleichzeitige Prüfungen und Anwesenheiten von Bediensteten im Ausland ermöglichen, ergänzend zu dem Informationsaustausch auf Ersuchen und dem spontanen automatischen Informationsaustausch im Wege der zwischenstaatlichen Amtshilfe koordinierte bi- und multilaterale steuerliche Außenprüfungen durchgeführt werden (im Sprachgebrauch als „joint audits“ bezeichnet, obwohl es sich rechtlich weiterhin um zwei getrennte Außenprüfungen handelt).

Diese „joint audits“ haben sich bewährt und werden mit einer Reihe von Staaten durchgeführt.

- a) Wie bewerten nach Einschätzungen der Bundesregierung die Finanzverwaltungen der Länder die mit ICAP verfolgten Ziele?

Bei einer Abfrage an die Länder, welche Länder Interesse hätten, an dem ICAP Programm teilzunehmen, haben sich drei Länder mit positivem Votum gemeldet. Die anderen Länder haben nicht reagiert. Die Bundesregierung kann daher keine Einschätzung dazu geben, wie die Finanzverwaltungen der Länder die mit ICAP verfolgten Ziele bewerten.

- b) Gab es zur Teilnahme an ICAP Besprechungen und bzw. oder Beschlussfassungen des Bundes und der Länder?

Es gab Besprechungen. Einer formellen Beschlussfassung des Bundes und der Länder über eine Teilnahme am ICAP bedurfte es aufgrund der fehlenden innerstaatlichen Rechtsgrundlage nicht.

- c) Welche Länder haben nach Kenntnis der Bundesregierung mit welcher Begründung grundsätzliches Interesse an einer Teilnahme an ICAP gezeigt?

Drei Länder haben ein grundsätzliches Interesse an einer Teilnahme an ICAP geäußert. Als Begründung wurde angegeben, dass Erfahrungen im Bereich des Risikomanagements gesammelt werden sollten.

- d) Ist die Auffassung der die Teilnahme befürwortenden Länder nach Kenntnis der Bundesregierung mit einem Rechtsgutachten unterlegt worden?

Wenn ja, mit welcher Begründung wurde eine Teilnahme an ICAP als mit den §§ 193 ff. der Abgabenordnung vereinbar betrachtet?

Ein Land legte sowohl ein informelles „Kurzgutachten zur rechtlichen Würdigung verfahrensrechtlicher Fragen im ICAP-Pilotverfahren“ als auch eine gutachtliche Stellungnahme „Rechtliche Rahmenbedingungen der Mitwirkung Deutschlands an Pilotverfahren für ein „International Compliance Assurance Programme“ (ICAP)“ vor.

Beim ICAP handelt sich um ein Verfahren eigener Art, das dem eigentlichen Besteuerungsverfahren vorgeschaltet ist. Mit den beteiligten Finanzverwaltungen der anderen betroffenen Staaten und dem Steuerpflichtigen soll Einvernehmen über die bei dem Steuerpflichtigen bestehenden steuerlichen Risiken erzielt werden.

Da es sich nicht um ein Besteuerungsverfahren handelt, sind die verfahrensrechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung für das ICAP nicht anwendbar.

- e) Mit welchem Ergebnis erfolgte hierzu ein Austausch auf der Sitzung der Abteilung Steuern von Bund und Ländern beim Bundesministerium der Finanzen vom 13. bis 15. September 2017?

Die Thematik ICAP war nicht auf der Tagesordnung und wurde auf der Sitzung der Abteilungsleiter Steuer nicht erörtert.

6. Welche weiteren, steuerrechtlichen Schwierigkeiten weist das Projekt ICAP aus Sicht der Bundesregierung auf?

Es wird auf die Antworten zu den Fragen 1 bis 4 verwiesen.

7. In welcher Weise nimmt die Bundesrepublik Deutschland als Beobachter an ICAP teil?

Ist der Beobachterstatus Deutschlands zeitlich begrenzt?

Die Bundesregierung beobachtet die weiteren Entwicklungen von ICAP. Als Beobachter hat Deutschland allerdings nur eingeschränkt die Möglichkeit an Sitzungen teilzunehmen. Soweit konkrete Steuerfälle behandelt werden, sind im Hinblick auf die Regelungen zum zwischenstaatlichen Informationsaustausch und Steuergeheimnis nur Vertreter der betroffenen Staaten als Sitzungsteilnehmer zugelassen. Der Beobachterstatus von Deutschland ist zeitlich nicht begrenzt.

8. Wie beurteilt es die Bundesregierung, würden sich die an ICAP teilnehmenden Staaten auf gemeinsame Standards für (gemeinsame) Betriebsprüfungen oder zu Verrechnungspreisen verständigen?

Kann die Bundesregierung ausschließen, dass durch die Nichtteilnahme Deutschlands an ICAP deutschen Unternehmen künftig (Wettbewerbs-) Nachteile bei grenzüberschreitenden Sachverhalten entstehen könnten?

Es wurden die Rechtsgrundlagen für die Durchführung von koordinierten bi- und multilateralen steuerlichen Außenprüfungen (siehe Antwort zu Frage 5) geschaffen. Damit liegen bereits gemeinsame Standards für (gemeinsame) Außenprüfungen vor.

Durch den direkten Informationsaustausch im Rahmen dieser „joint audits“ können die beteiligten Staaten eine effiziente und umfassende Sachverhaltsaufklärung vornehmen. Die Ergebnisse der „joint audits“ werden in den jeweiligen Betriebsprüfungsberichten ausgewertet. Aufgrund dieses Vorgehens können Doppelbesteuerungen, doppelte Nichtbesteuerungen und ggf. Verständigungs- sowie Schiedsverfahren im Vorfeld vermieden oder ihre Dauer verkürzt werden.

Aufgrund der lediglich beobachtenden Teilnahme der Bundesrepublik Deutschland am ICAP entstehen nach Auffassung der Bundesregierung keine Wettbewerbsnachteile für deutsche Unternehmen.

Durch die Möglichkeit der Durchführung von koordinierten bi- und multilateralen steuerlichen Außenprüfungen (siehe Antwort zu Frage 5) und vor dem Hintergrund, dass Deutschland hier eine Vorreiterrolle einnimmt, können Wettbewerbsnachteile für deutsche Unternehmen vermieden werden. Zudem handelt es sich bei ICAP bislang um ein Pilotprojekt, an dem nur ausgewählte Unternehmen und wenige Staaten teilnehmen.

9. Welche Maßnahmen plant die Bundesregierung (ggf. gemeinsam mit den Ländern), um die Praxis der Betriebsprüfungen weiter zu verbessern?

Die Bundesregierung hat im Rahmen ihrer Zuständigkeit und zur Gewährleistung eines gleichmäßigen Steuervollzugs die rechtlichen Rahmenbedingungen kontinuierlich angepasst, damit die Landesfinanzbehörden effiziente Außenprüfungen und umfassende Sachverhaltsaufklärungen durchführen können. U. a. wurde die zeitnahe Betriebsprüfung schon im Rahmen des Steuervereinfachungspakets 2011 in § 4a BpO eingeführt. Danach ist die zeitnahe Betriebsprüfung für einen kürzeren Zeitraum als drei Jahre möglich, aber nicht der Regelfall. Weiterhin wurden die Rechtsgrundlagen für koordinierte bi- und multilaterale steuerliche Außenprüfungen geschaffen (siehe Antwort zu Frage 5) und mit dem Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz wurden neue Mitteilungspflichten eingeführt sowie der § 147a Absatz 2 Abgabenordnung eingefügt.

In welchen Zeitabständen erfolgt nach Kenntnis der Bundesregierung in den Ländern die Durchführung einer sogenannten zeit- bzw. veranlagungsnahen Betriebsprüfung im Durchschnitt (bitte gesondert nach Bundesländern und ggf. nach Größenklassen angeben)?

Gesonderte Statistiken zu zeitnahen bzw. veranlagungsnahen Betriebsprüfungen werden nicht geführt. Allgemein ist anzumerken, dass aufgrund statistischer Meldungen der Länder zu den Ergebnissen der Betriebsprüfung dem Bundesministerium der Finanzen Daten zum durchschnittlichen Prüfungsturnus je Betriebsgrößenklasse (zeitlicher Abstand zwischen zwei Betriebsprüfungen in einem Betrieb), zum durchschnittlichen letzten Prüfungsjahr vor sowie zum durchschnittlichen Prüfungszeitraum (Anzahl der in einer Betriebsprüfung geprüften Veranlagungszeiträume) vorliegen.

Für das Veranlagungsjahr 2017 wurden folgende Daten für den Bund ermittelt:

|                                               | Großbetriebe | Mittelbetriebe | Kleinbetriebe | Kleinstbetriebe |
|-----------------------------------------------|--------------|----------------|---------------|-----------------|
| Durchschnittlicher Prüfungsturnus in Jahren   | 4,58         | 15,81          | 30,53         | 95,70           |
| Durchschnittliches letztes Prüfungsjahr       | 2013,9       | 2014,1         | 2014,2        | 2014,1          |
| Durchschnittlicher Prüfungszeitraum in Jahren | 3,3          | 3,0            | 3,0           | 2,9             |

Die Durchführung von Betriebsprüfungen obliegt den Ländern. Die vorgenannten Daten stammen aus einer Zusammenfassung der Länderstatistiken über die Ergebnisse der Betriebsprüfung, die die Länder auf freiwilliger Basis dem BMF mit der Maßgabe zur Verfügung stellen, dass diese nur als Gesamtzahlen verwandt werden, jedoch nicht aufgeschlüsselt nach Ländern.

10. Hat die Bundesregierung Gutachten, Studien o. ä. zu Thematik der Betriebsprüfung und bzw. oder zu Verrechnungspreisen in Auftrag gegeben?

Wenn ja, zu welchen (Zwischen-)Ergebnissen sind diese gekommen?

Im Bereich der Verrechnungspreise wurde ein Forschungsauftrag zu dem Thema „Auswirkungen der Digitalisierung auf die Bestimmung und Prüfung von Verrechnungspreisen – Die Zukunft der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode?“ vergeben. Bislang liegen hierzu noch keine Ergebnisse vor.

11. Welche Gutachten, Studien u. ä. hat die Bundesregierung zu welchen steuerfachlichen Themen in der 19. Legislaturperiode bereits in Auftrag gegeben?

In der 19. Legislaturperiode wurden noch keine diesbezüglichen Aufträge erteilt.

- a) Zu welchen steuerfachlichen Themen ist im Laufe der 19. Legislaturperiode noch eine Auftragsvergabe geplant?

Die entsprechende Planung für die 19. Legislaturperiode wird zurzeit noch bearbeitet.

- b) Welche Gutachten, Studien o. ä. wurden bereits in der 18. Legislaturperiode beauftragt, wurden und bzw. oder werden aber erst in der 19. Legislaturperiode abgeschlossen?

Zu welchen (Zwischen-)Ergebnissen sind diese gekommen?

Das Bundesministerium der Finanzen hat ein Gutachten zur „Evaluierung von Steuervergünstigungen“ beauftragt. Der Forschungsauftrag mit belastbaren Ergebnissen wird voraussichtlich im nächsten Jahr abgeschlossen.

Es wurde die „Evaluierung der Wohnungsbauprämie“ beauftragt. Bislang liegen keine Ergebnisse vor.

Die Frage der „Auswirkungen der Digitalisierung auf die Bestimmung und Prüfung von Verrechnungspreisen – Die Zukunft der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode?“ wird ebenfalls untersucht. Bislang liegen noch keine Ergebnisse vor.

Ein weiterer Auftrag wurde erteilt über „Modellhafte Berechnungen zur Besteuerung von Alterseinkünften“.



