

Billigkeitsmaßnahmen bei Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes

Kommt es durch die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu internationalen Besteuerungskonflikten, wird im Regelfall zwecks Beilegung bzw. Vermeidung der Doppelbesteuerung ein Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren oder Advance Pricing Agreement angestrebt. Im folgenden Beitrag wird beschrieben, unter welchen Voraussetzungen eine durch Verrechnungspreiskonflikte eingetretene Doppelbesteuerung im Einzelfall durch Billigkeitsmaßnahmen i. S. d. §§ 163 und 227 AO gemildert werden kann.

Länderübergreifende Verrechnungspreiskonflikte lösen häufig Doppelbesteuerungsfälle aus. Trotz der traditionellen Streitbeilegungsinstrumente kann eine Doppelbesteuerung unter Umständen nicht beseitigt werden. Dies gilt vor allem dann, wenn in einem der Vertragsstaaten eine Gegenberichtigung nicht möglich, nicht zulässig oder erfolglos ist. In diesen Fällen stellt sich die Frage, ob einer eingetretenen Doppelbesteuerung durch Billigkeitsmaßnahmen unter dem Gesichtspunkt der sachlichen Unbilligkeit seitens der deutschen Finanzverwaltung abgeholfen werden kann.

Billigkeit im Rahmen der Steuerfestsetzung oder -erhebung

Gesetzt den Fall, dass das Besteuerungsergebnis trotz zutreffender Anwendung des deutschen Steuerrechts unangemessen ist, ermöglicht das Verfahrensrecht im Einzelfall die Besteuerungsfolgen entweder im Festsetzungs- oder Erhebungsverfahren aus Billigkeitsgründen angemessen festzulegen.

Nach § 163 Abs. 1 S. 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden oder einzelne Besteuerungsgrundlagen, die zu einer höheren Steuer führen, bei der Steuerfestsetzung unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des Einzelfalls unbillig wäre. Daneben können mit Zustimmung des Steuerpflichtigen bei Steuern von Einkommen einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst in einem späteren Veranlagungszeitraum und, soweit sie die Steuer mindern, schon in einem früheren Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden (§ 163 Abs. 1 S. 2 AO).

Für die Beurteilung, ob eine sachliche Unbilligkeit gegeben ist, sind auch die Besteuerung im anderen Staat und dessen Bereitschaft zu Zugeständnissen im Verständigungsverfahren zu berücksichtigen. Eine Billigkeitsmaßnahme scheidet hingegen aus, wenn der Steuerpflichtige verfahrensrechtliche Vorschriften nicht beachtet hat, seinen Mitwirkungspflichten nicht ausreichend nachgekommen ist oder falsche Angaben gemacht hat und hierdurch die eingetretene Doppelbesteuerung mitverursacht wurde (vgl. Tz. 8.2. des Merkblatts Verständigungs- und Schiedsverfahren).

Die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Abs. 1 AO stellt einen selbständigen Verwaltungsakt dar. Sie kann mit der Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung verbunden werden. Im letzteren Fall ist sie der Grundlagenbescheid für den entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheid. Im Falle einer nachträglich getroffenen Billigkeitsmaßnahme wäre der Steuer- oder Feststellungsbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO entsprechend anzupassen (AEAO zu § 163 AO, Nr. 3).

Die Billigkeitsmaßnahme unterliegt nicht der Verjährung. Sie löst hinsichtlich des Folgebescheids jedoch nur dann eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO aus, wenn sie vor Ablauf der Festsetzungsfrist des Folgebescheids bei der für die Billigkeitsmaßnahme zuständigen Finanzbehörde beantragt wurde (§ 171 Abs. 10 Satz 3 AO). Ein nach Ablauf der Festsetzungsfrist gestellter Antrag wird i. d. R. ermessensgerecht abgelehnt werden. In diesem Fall ist jedoch zu prüfen, ob ggf. ein Erlass nach § 227 AO in Betracht kommt (AEAO zu § 163 AO, Nr. 4).

§ 227 AO ermöglicht im Falle der Unbilligkeit neben dem (teilweisen) Erlass von Steueransprüchen ebenso die Erstattung oder Anrechnung bereits entrichteter Beträge.

Mitwirkung des Bundesministeriums für Finanzen

In diesem Zusammenhang sei noch ergänzt, dass die Mitwirkung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) bei Billigkeitsmaßnahmen bei der Festsetzung oder Erhebung von Steuern, welche von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden, im BMF-Schreiben vom 12.01.2017 geregelt ist. Danach liegt die Zustimmungsgrenze des BMF bei abweichenden Festsetzungs- und Erlassmaßnahmen nach §§ 163 Abs. 1 S. 1 und 227 AO unverändert bei EUR 200.000 sowie im Falle des § 163 Abs. 1 S. 2 AO bei EUR 400.000. Die Zustimmung des BMF ist jedoch nicht einzuholen, wenn die Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme nach §§ 163 oder 227 AO durch BMF-Schreiben allgemein angeordnet oder durch eine im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlichte BFH-Entscheidung vorgegeben ist.

Ein Beispiel für ein BMF-Schreiben mit Verrechnungspreisbezug, welches die Finanzverwaltung anweist, für bestimmte Konstellationen Billigkeitsmaßnahmen zu erlassen, sind die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa). Diese sehen für den Fall der Zuordnungsänderung aufgrund der erstmaligen Anwendung der BsGaV Billigkeitsmaßnahmen zur Milderung von Liquiditätsbelastungen für die Unternehmen bei Entstrickung sowie besondere Maßnahmen zur Vermeidung internationaler Besteuerungskonflikte vor (vgl. Rn. 455 ff. VWG BsGa, s. auch Deloitte Tax-News zur [finalen Fassung der Verwaltungsgrundsätze](#) und den [allgemeinen Vorschriften des Entwurfs](#)).

Fazit

Billigkeitsmaßnahmen können grundsätzlich im Einzelfall eine aus unlösbaren Verrechnungspreiskonflikten resultierende Doppelbesteuerung abfedern. Allerdings kommen sie nur bei sachlich unbilligen Ergebnissen und unter der Voraussetzung, dass die Doppelbesteuerung nicht durch den Steuerpflichtigen mitverursacht wurde, in Betracht. Insoweit steht für den Steuerpflichtigen im Vorhinein kaum rechtsicher fest, ob eine Billigkeitsmaßnahme auch zur Anwendung kommen wird. Darüber hinaus tragen Billigkeitsmaßnahmen nicht zur Lösung des einzelnen Verrechnungspreiskonfliktes bei. Dies vermag trotz einseitiger Milderung der Doppelbesteuerung im Ergebnis nicht zufriedenstellend zu sein. Vielmehr wäre es zu begrüßen, dass die beteiligten Staaten gemeinsam einen nachhaltigen Konsens zur streitgegenständlichen Verrechnungspreisfrage finden.

Fundstellen

Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEO), BMF-Schreiben vom 12.01.2017 – [IV A 3 - S 0336/07/10010-02](#)

Mitwirkung des BMF bei Billigkeitsmaßnahmen bei der Festsetzung oder Erhebung von Steuern, die von den Landesfinanzbehörden im Auftrag des Bundes verwaltet werden, BMF-Schreiben vom 15.02.2017 – [IV A 3 - S 0062/16/10005](#)

Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BMF-Schreiben vom 13.07.2016 – [IV B 6-S 1300-340/06](#)

Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa), BMF-Schreiben vom 22.12.2016 – [IV B 5- S 1341/12/10001-03](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes

Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.