



MR Michael Wichmann
Vertreter des Unterabteilungsleiters IV B

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie
im Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97

10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-2220

FAX +49 (0) 30 18 682-3305

E-MAIL IVB6@bmf.bund.de

DATUM 17. August 2017

BETREFF **Merkblatt zum verpflichtenden automatischen und spontanen Austausch verbindlicher Auskünfte, verbindlicher Zusagen und Vorabzusagen zu Verrechnungspreisen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten**

GZ **IV B 6 - S 1320/16/10002 :014**

DOK **2017/0719827**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gelten für den verpflichtenden automatischen Informationsaustausch nach der Richtlinie 2015/2376/EU des Rates vom 8. Dezember 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung und zum verpflichtenden spontanen Informationsaustausch entsprechend den Vereinbarungen zu Aktionspunkt 5 des Projektes „Base Erosion and Profit Shifting“ (Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung) mit OECD- und G20-Staaten sowie IF-Staaten (BEPS Projekt) nachfolgende Grundsätze:

Inhalt	Randnummer
A. Einführung	1-5
B. Rechtsgrundlagen	6-13
C. Sachlicher Anwendungsbereich	14-36
D. Persönlicher Anwendungsbereich	37-42
E. Zeitlicher Anwendungsbereich	43-55
F. Staaten, mit denen ausgetauscht wird	56-67
G. Anhörung	68-72
H. Zeitpunkt der Übermittlung	73-76
I. Verfahren der Übermittlung	77-81
J. Schlussbestimmung	82

Anlagen

1. Formular für den spontanen Informationsaustausch zu „Rulings“ nach BEPS
Aktionspunkt 5
2. OECD Publikation: „Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 - Abschlussbericht 2015“
3. Liste der OECD-, IF- und G20-Staaten
4. Liste ausgewählter rechtlicher Grundlagen für den spontanen Informationsaustausch im Verhältnis zu den OECD-, IF- und G20-Staaten
5. Vorläufige Verfahrensbeschreibung

A. Einführung

- 1 Der Rat der Europäischen Union hat mit der Richtlinie 2015/2376/EU vom 8. Dezember 2015 (ABl. L 332 vom 18. Dezember 2015, S. 1) eine Ergänzung der Richtlinie 2011/16/EU (EU-Amtshilferichtlinie) beschlossen, die den automatischen Austausch von Informationen über grenzüberschreitende steuerliche Vorbescheide und Vorabverständigungen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sogenannte „Tax Rulings“) zum 1. Januar 2017 betrifft. Das EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) ist dazu mit dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3000) geändert worden.
- 2 Darüber hinaus hat die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) in enger Kooperation mit den G20-Staaten in 2015 im Rahmen des BEPS-Projekts Berichte zu insgesamt 15 Aktionspunkten veröffentlicht. Einzelheiten dazu sind auf der Homepage des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) abrufbar:
<http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2017-06-02-faq-beps.html> .
- 3 BEPS Aktionspunkt 5 (siehe Anlage 2, insbesondere Kapitel 5) widmet sich dem Thema Transparenz im Steuerrecht und sieht unter anderem einen verpflichtenden spontanen Austausch von Informationen zu bestimmten grenzüberschreitenden Steuervorbescheiden und zu Vorabzusagen über Verrechnungspreise vor (sogenannte „Tax Rulings“, näheres unter C. Sachlicher Anwendungsbereich). Mit seiner Einwilligung zu dem Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 5 hat Deutschland gleichzeitig bekräftigt, die darin enthaltenen Empfehlungen im Rahmen seiner bestehenden zwischenstaatlichen Verpflichtungen innerstaatlich umzusetzen.
- 4 Dem verpflichtenden spontanen Informationsaustausch im Sinne des BEPS Aktionspunktes 5 sind in der Folgezeit die Mitgliedstaaten des „Inclusive Framework on BEPS“, die nicht zugleich OECD- oder G20-Staaten sind (IF-Staaten; vgl. Anlage 3), beigetreten.
- 5 Die international als „grenzüberschreitende Tax Rulings“ bekannten Maßnahmen werden im Folgenden als „steuerliche Vorbescheide“ bezeichnet.

B. Rechtsgrundlagen

1. Rechtsgrundlage im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten

- 6 Mit Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Mitgliedstaaten) sind für den Informationsaustausch über „steuerliche Vorbescheide“ die Regelungen des EUAHiG anzuwenden, die die

Vorgaben der EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011¹ in deutsches Recht umsetzen.

- 7 Das EUAHiG sieht vor, dass zwischen den EU-Mitgliedstaaten Informationen zu grenzüberschreitenden Vorbescheiden sowie Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen **automatisch** ausgetauscht werden. „Steuerliche Vorbescheide“ im Sinne des BEPS Aktionspunktes 5 sind hiervon bereits abgedeckt. Bei Unternehmen natürlicher Personen sind im Verhältnis zu den betroffenen EU-Mitgliedstaaten von BEPS Aktionspunkt 5 erfasste „steuerliche Vorbescheide“ nach den Vorgaben von § 8 EUAHiG **spontan** auszutauschen, soweit der „steuerliche Vorbescheid“ ausschließlich die Steuerangelegenheiten von natürlichen Personen betrifft (vgl. D. 1.).
- 8 Bei der praktischen Durchführung sind insbesondere die Regelungen der §§ 5 und 21 des Finanzverwaltungsgesetzes zu beachten.

2. Rechtsgrundlage im Verhältnis zu übrigen OECD-, IF- und G20-Staaten

- 9 Mit den OECD-, IF- und G20-Staaten, die nicht gleichzeitig EU-Mitgliedstaaten sind (übrige OECD-, IF- und G20-Staaten), sind die von BEPS Aktionspunkt 5 erfassten „steuerlichen Vorbescheide“ nach Maßgabe der im Verhältnis der beteiligten Staaten jeweils geltenden Regelungen **spontan** auszutauschen. Zu diesen Regelungen zählen vor allem die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sowie das Gesetz zu dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 16. Juli 2015, mit dem das Übereinkommen vom 25. Januar 1988 und das Protokoll zur Änderung des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 27. Mai 2010 in nationales Recht umgesetzt worden sind². Im Einzelnen wird auf die als Anlage 4 beigefügte Liste zu den derzeit geltenden Rechtsgrundlagen verwiesen.

3. Verhältnis der Rechtsgrundlagen zueinander

- 10 Im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten erfolgt jeglicher Informationsaustausch bezüglich „steuerlicher Vorbescheide“ ausschließlich auf Basis des EUAHiG. Eine zusätzliche Meldung im Verhältnis zu den betroffenen EU-Mitgliedstaaten nach Maßgabe der vorstehend in Nummer 2 erläuterten Regelungen ist nicht vorgesehen. Innerhalb der EU hat die Anwendung des EUAHiG insoweit Vorrang.

¹ EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 (ABl. EU L 64/1), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2016/2258/EU des Rates vom 6. Dezember 2016 (ABl. EU L 342/1).

² BGBl. II 2015 S. 966.

§ 5 Neben dem verpflichtenden automatischen Austausch auf Basis des EUAHiG sind „steuerliche Vorbescheide“ im Verhältnis zu den übrigen OECD-, IF- und G20-Staaten nach Maßgabe der für diese Staaten geltenden Regelungen spontan auszutauschen, wenn ein grenzüberschreitender Bezug zu diesen Staaten besteht (vgl. F. 2.).

12 **Beispiel:**

Ein französisches Unternehmen (französische SARL) plant seine Geschäftstätigkeiten auf dem deutschen Markt auszuweiten und beantragt diesbezüglich die Erteilung einer verbindlichen Auskunft, die sich auf Fragen der Betriebsstättengründung beziehen. Der Sitz der obersten Muttergesellschaft der französischen SARL (Konzernspitze) ist in Luxemburg.

Lösung: Die erteilte verbindliche Auskunft unterfällt den Regelungen des EUAHiG zum automatischen Austausch. Es gelten die Ausführungen dieses BMF-Schreibens über den automatischen Austausch im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten. Ein spontaner Austausch auf Basis des BEPS Aktionspunktes 5 hat nicht zusätzlich zu erfolgen.

13 **Abwandlung:**

Der Sitz der obersten Muttergesellschaft der französischen SARL (Konzernspitze) ist in der Schweiz.

Lösung: Die erteilte verbindliche Auskunft unterfällt den Regelungen des EUAHiG zum automatischen Austausch. Insoweit gelten die Ausführungen dieses BMF-Schreibens über den automatischen Austausch im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten. Zusätzlich hat im Verhältnis zur Schweiz auf Basis des BEPS Aktionspunktes 5 ein spontaner Austausch zu erfolgen. Insoweit gelten die Ausführungen dieses BMF-Schreibens über den spontanen Austausch im Verhältnis zu OECD-, IF- und G20-Staaten.

C. Sachlicher Anwendungsbereich

14 Nach deutschem Recht handelt es sich bei den vom EUAHiG und durch BEPS Aktionspunkt 5 erfassten „steuerlichen Vorbescheiden“ um:

- a) verbindliche Auskünfte im Sinne des § 89 Absatz 2 AO,
- b) verbindliche Zusagen gemäß § 204 AO und
- c) Vorabzusagen über Verrechnungspreise als sonstige Verwaltungsakte.

1. Sachlicher Anwendungsbereich im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten

- 15 Im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten ergibt sich der sachliche Anwendungsbereich aus § 2 Absatz 3 EUAHiG. Als „steuerliche Vorbescheide“ werden hiernach Vorbescheide erfasst, die:
- 16 a) sich auf eine grenzüberschreitende Transaktion oder auf die Frage beziehen, ob durch die Tätigkeiten, denen eine Person nicht im Inland nachgeht, eine Betriebsstätte begründet wird oder nicht, und
- 17 b) vor den Transaktionen oder den Tätigkeiten im Ausland, die möglicherweise als Gründung einer Betriebsstätte zu betrachten sind, oder vor Abgabe der Steuererklärung für den Zeitraum, in dem die Transaktion oder die Tätigkeiten erfolgten, erteilt werden.
- 18 Dies gilt für neue, geänderte oder erneuerte „steuerliche Vorbescheide“ gleichermaßen (u. a. im Zusammenhang mit einer Außenprüfung).
- 19 Eine „grenzüberschreitende Transaktion“ im Sinne von § 2 Absatz 3 des EUAHiG ist ein wirtschaftlicher Vorgang (Geschäftsvorfall) oder es sind mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (eine Reihe von Geschäftsvorfällen), bei dem oder denen
- 20 a) nicht alle an dem Geschäftsvorfall oder an der Reihe von Geschäftsvorfällen Beteiligten in der Bundesrepublik Deutschland, in der der „steuerliche Vorbescheid“ erteilt, geändert oder erneuert wird, steuerpflichtig³ sind,
- 21 b) einer der an dem Geschäftsvorfall oder an der Reihe von Geschäftsvorfällen Beteiligten gleichzeitig in mehreren Staaten oder Gebieten steuerpflichtig ist,
- 22 c) einer der an dem Geschäftsvorfall oder an der Reihe von Geschäftsvorfällen Beteiligten über eine Betriebsstätte Geschäftstätigkeiten in einem anderen Staat oder Gebiet nachgeht und bei der der Geschäftsvorfall oder die Reihe von Geschäftsvorfällen Teil der Geschäftstätigkeiten der Betriebsstätte ist oder deren gesamte Geschäftstätigkeiten ausmachen. Bei einer grenzüberschreitenden Transaktion oder einer Reihe von grenzüberschreitenden Transaktionen kann es sich auch um Maßnahmen handeln, die von einer Person in Bezug auf

³ Die DBA-rechtliche Beurteilung der steuerlichen Ansässigkeit ist hier nicht entscheidend.

Geschäftstätigkeiten in einem anderen Staat oder Gebiet getroffen werden, denen sie über eine Betriebsstätte nachgeht, oder

23 d) es sich um einen Geschäftsvorfall oder eine Reihe von Geschäftsvorfällen handelt, die grenzüberschreitenden Bezug hat.

24 Unter „steuerlichen Vorbescheiden“ im Sinne des EUAHiG sind ferner Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise erfasst. Hierbei handelt es sich gemäß § 2 Absatz 4 des EUAHiG um grenzüberschreitende Vorbescheide, die im Vorfeld grenzüberschreitender Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen:

25 a) geeignete Kriterien zur Bestimmung der Verrechnungspreise für die betreffenden Transaktionen festlegen oder

26 b) die Zuweisung oder Zuordnung von Gewinnen an eine Betriebsstätte regeln.

27 Eine „grenzüberschreitende Transaktion“ im Sinne von § 2 Absatz 4 des EUAHiG ist ein wirtschaftlicher Vorgang (Geschäftsvorfall) oder es sind mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (eine Reihe von Geschäftsvorfällen), an denen verbundene Unternehmen beteiligt sind, die nicht im Gebiet ein und desselben Staates oder ein und desselben Gebietes steuerlich ansässig sind, oder die grenzüberschreitende Auswirkungen haben.

28 Nach § 2 Absatz 5 des EUAHiG liegt ein „verbundenes Unternehmen“ vor, wenn ein Unternehmen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines anderen Unternehmens beteiligt ist oder wenn ein und dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital beider Unternehmen beteiligt sind; diese Voraussetzungen gelten bei Unternehmen im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG als erfüllt.

29 Verrechnungspreise im Sinne des § 2 Absatz 6 des EUAHiG sind die Preise, zu denen ein Unternehmen materielle oder immaterielle Vermögenswerte auf ein verbundenes Unternehmen überträgt, Vermögenswerte zur Nutzung überlässt oder Dienstleistungen für ein verbundenes Unternehmen erbringt.

30 Unternehmen im Sinne von § 2 Absatz 4 und 5 des EUAHiG ist jede Form von Geschäftstätigkeit.

2. Sachlicher Anwendungsbereich im Verhältnis zu übrigen OECD-, IF- und G20-Staaten

- 31 Im Verhältnis zu OECD-, IF- und G20-Staaten betrifft der spontane Informationsaustausch die im BEPS Aktionspunkt 5 als „Tax Rulings“ definierten „steuerlichen Vorbescheide“. Für folgende Fälle hat Deutschland mit seiner Zustimmung zu dem Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 5 bekräftigt, auf Basis bestehender bi- oder multilateraler vertraglicher Vereinbarungen Informationen über erteilte „steuerliche Vorbescheide“, die zu grenzüberschreitenden Gewinnverkürzungen oder Gewinnverlagerungen führen können, zu übermitteln (vgl. Anlage 2 Abschlussbericht 2015 zu BEPS Aktionspunkt 5 Kapitel 5, II. B., C., D., E. und F.):
- 32 a) „Steuerliche Vorbescheide“ zu Präferenzregimen (Vorzugsbesteuerung) im Sinne des OECD-Forums für schädlichen Steuerwettbewerb: In Deutschland fällt gegenwärtig nur die Tonnagebesteuerung (§ 5a EStG) in den Anwendungsbereich.
- 33 b) Unilaterale Vorabzusagen über Verrechnungspreise (unilaterale Advance Pricing Agreements [APAs]) sowie sonstige unilaterale Zusagen zu Verrechnungspreisen; Deutschland erteilt regelmäßig weder unilaterale APAs noch sonstige unilaterale Zusagen zu Verrechnungspreisen. Zur weiteren Erläuterung vgl. das APA Merkblatt (BMF-Schreiben vom 5. Oktober 2006, BStBl I S. 594).
- 34 c) Unilaterale „steuerliche Vorbescheide“, die zu einer einseitigen Minderung des zu versteuernden Gewinns in Deutschland führen (vgl. Anlage 2 Abschlussbericht 2015 zu BEPS Aktionspunkt 5 Beispiel in Kapitel 5, II, D. Nummer 115).
- 35 d) „Steuerliche Vorbescheide“, die sich auf das (Nicht-) Vorhandensein von Betriebsstätten bzw. die Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten mit grenzüberschreitender Auswirkung beziehen.
- 36 e) „Steuerliche Vorbescheide“, die sich auf Gestaltungen beziehen, bei denen Zahlungen von in Deutschland ansässigen Durchleitungsgesellschaften direkt oder indirekt in einen anderen Staat weitergeleitet werden (vgl. Anlage 2 Abschlussbericht 2015 zu BEPS Aktionspunkt 5 Beispiel in Kapitel 5, II, F. Nummer 119).

D. Persönlicher Anwendungsbereich

1. Persönlicher Anwendungsbereich im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten

37 Auszutauschen sind grenzüberschreitende „steuerliche Vorbescheide“ in Bezug auf Unternehmen von:

- a) juristischen Personen und
- b) Personengesellschaften.

38 Bei Unternehmen von ausschließlich natürlichen Personen findet der automatische Informationsaustausch im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten keine Anwendung, wenn der „steuerliche Vorbescheid“ nur die Steuerangelegenheiten dieser natürlichen Personen behandelt. Im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten sind aber in Fällen von Unternehmen natürlicher Personen „steuerliche Vorbescheide“ im Sinne von BEPS Aktionspunkt 5 unter den in C. bis E. genannten Voraussetzungen nach den Vorgaben von § 8 EUAHiG **spontan** auszutauschen.

39 **Beispiel:**

An einer deutschen KG sind ausschließlich mehrere in Deutschland und im Ausland ansässige natürliche Personen beteiligt. Ein an die Gesellschafter der KG gerichteter „steuerlicher Vorbescheid“ unterliegt nicht dem automatischen Austausch (§ 7 Absatz 6 EUAHiG).

Unter den in C. bis E. genannten Voraussetzungen kann aber ein spontaner Austausch auf Basis des BEPS Aktionspunktes 5 in Betracht kommen.

40 Ist neben den natürlichen Personen auch eine juristische Person an der KG beteiligt, greift die Ausnahme des § 7 Absatz 6 EUAHiG nicht und es gelten die Regelungen dieses Schreibens zum automatischen Austausch (unter Beachtung von § 7 Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 und 11 EUAHiG).

41 **Abwandlung:**

An einer deutschen KG ist neben mehreren in Deutschland und im Ausland ansässigen natürlichen Personen auch eine in Deutschland ansässige KG2 beteiligt. An dieser KG2 ist neben den natürlichen Personen auch eine juristische Person beteiligt.

Da an der KG2 nicht ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind, gilt die Ausnahme des § 7 Absatz 6 EUAHiG nicht und es gelten die Regelungen dieses Schreibens zum automatischen Austausch (unter Beachtung von § 7 Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 und 11 EUAHiG).

2. Persönlicher Anwendungsbereich im Verhältnis zu übrigen OECD-, IF- und G20-Staaten

- 42 Auszutauschen sind grenzüberschreitende „steuerliche Vorbescheide“ in Bezug auf Unternehmen von:
- a) natürlichen Personen (Einzelunternehmen),
 - b) juristischen Personen und
 - c) Personengesellschaften.

E. Zeitlicher Anwendungsbereich

1. Zeitlicher Anwendungsbereich im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten

- 43 Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) übermittelt im Rahmen seiner Funktion als zentrales Verbindungsbüro zu nach dem 31. Dezember 2016 erteilten, getroffenen, geänderten oder erneuerten „steuerlichen Vorbescheiden“ („neue steuerliche Vorbescheide“) im Wege des automatischen Austauschs die Informationen nach § 7 Absatz 7 des EUAHiG an die zuständigen Behörden aller anderen EU-Mitgliedstaaten sowie der Europäischen Kommission unter Berücksichtigung der Einschränkung, die für die Fälle nach Artikel 8a Absatz 8 der Richtlinie 2011/16/EU gilt (§ 7 Absatz 3 EUAHiG).
- 44 Das BZSt übermittelt im Rahmen seiner Funktion als zentrales Verbindungsbüro den zuständigen Behörden aller anderen EU-Mitgliedstaaten sowie der Europäischen Kommission, unter Berücksichtigung der Einschränkung, die für die Fälle nach Artikel 8a Absatz 8 der Richtlinie 2011/16/EU gilt, Informationen über grenzüberschreitende Vorbescheide und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung, die zwischen dem 1. Januar 2012 und dem 31. Dezember 2016 erteilt, getroffen, geändert oder erneuert wurden (§ 7 Absatz 4 EUAHiG).

Dabei gilt Folgendes:

- 45 a) „steuerliche Vorbescheide“, die ab dem 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2013 erteilt, getroffen, geändert oder erneuert wurden, werden nur dann ausgetauscht, wenn sie am 1. Januar 2014 noch gültig waren, sowie
- 46 b) „steuerliche Vorbescheide“, die ab dem 1. Januar 2014 bis zum 31. Dezember 2016 erteilt, getroffen, geändert oder erneuert wurden („alte steuerliche Vorbescheide“), werden unabhängig von ihrer Gültigkeit ausgetauscht (§ 7 Absatz 4 EUAHiG).

Ein am 1. Januar 2014 gültiger „steuerlicher Vorbescheid“ liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige am oder nach dem 1. Januar 2014 darauf berufen hat und die Finanzverwaltung an den „steuerlichen Vorbescheid“ rechtlich gebunden ist. Dementsprechend liegt ein am 1. Januar 2014 gültiger „steuerlicher Vorbescheid“ insbesondere dann nicht vor, wenn offenkundig ist, dass dieser am oder nach dem 1. Januar 2014 keine rechtliche Bindungswirkung hat, weil sich die rechtlichen und oder tatsächlichen Gegebenheiten, die dem „steuerlichen Vorbescheid“ zugrunde liegen, geändert haben.

- 48 Ausgenommen von der vorgenannten Übermittlungspflicht sind „steuerliche Vorbescheide“, die vor dem 1. April 2016 für eine bestimmte Person oder für eine Gruppe von Personen erteilt, getroffen, geändert oder erneuert wurden, und deren gruppenweiter Jahresnettoumsatzerlös⁴ in dem Geschäftsjahr, das vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem der „steuerliche Vorbescheid“ erteilt, getroffen, geändert oder erneuert wurde, weniger als 40 Millionen Euro oder dem entsprechenden Betrag in einer anderen Währung betragen hat.
- 49 Die vorgenannte begünstigende Ausnahme von der Übermittlungspflicht gilt nicht für erteilte „steuerliche Vorbescheide“, die für eine bestimmte Person oder für eine Gruppe von Personen, die hauptsächlich Finanz- und Investitionstätigkeiten⁵ ausüben, erteilt, getroffen, geändert oder erneuert werden.

2. Zeitlicher Anwendungsbereich im Verhältnis zu übrigen OECD-, IF- und G20-Staaten

- 50 Auch bei BEPS Aktionspunkt 5 ist im Hinblick auf die Frage, mit welchem Staat Informationen auszutauschen sind und bis wann dieser Austausch zu erfolgen hat, zwischen „alten steuerlichen Vorbescheiden“ und „neuen steuerlichen Vorbescheiden“ zu unterscheiden:
- 51 a) „Steuerliche Vorbescheide“, die ab dem 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2013 erteilt, geändert oder erneuert wurden und am 1. Januar 2014 noch gültig waren, sowie „steuerliche Vorbescheide“, die ab dem 1. Januar 2014 bis 31. März 2016 erteilt, geändert oder erneuert wurden, sind unabhängig von ihrer Gültigkeit auszutauschen („alte steuerliche Vorbescheide“).
- 52 Ein am 1. Januar 2014 gültiger „steuerlicher Vorbescheid“ liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige am oder nach dem 1. Januar 2014 darauf berufen hat und die Finanzverwaltung an

⁴ „Nettoumsatzerlöse“ sind die Beträge, die sich aus dem Verkauf von Produkten und der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Mehrwertsteuer sowie sonstigen direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern ergeben, Artikel 2 Nummer 5 der Richtlinie 2013/34/EU (ABl. EU L 182/19).

⁵ Hierunter fallen insbesondere Bank-, Fonds- und sonstige Kapitalmarktgeschäfte.

den „steuerlichen Vorbescheid“ rechtlich gebunden ist. Dementsprechend liegt ein am 1. Januar 2014 gültiger „steuerlicher Vorbescheid“ insbesondere dann nicht vor, wenn offenkundig ist, dass der „steuerliche Vorbescheid“ am oder nach dem 1. Januar 2014 keine rechtliche Bindungswirkung hat, weil sich die rechtlichen und oder tatsächlichen Gegebenheiten, die dem „steuerlichen Vorbescheid“ zugrunde liegen, geändert haben.

53 b) „Steuerliche Vorbescheide“, die ab dem 1. April 2016 erteilt, geändert oder erneuert werden, sind unabhängig von ihrer Gültigkeit auszutauschen („neue steuerliche Vorbescheide“).

54 Dies gilt im Verhältnis zu IF-Staaten für „steuerliche Vorbescheide“, die ab dem 1. April 2017 erteilt, geändert oder erneuert werden.

55 Die Regelung zu „alten steuerlichen Vorbescheiden“ im vorstehenden Sinne (E. 2. a.) ist im Verhältnis zu den EU-Mitgliedstaaten anzuwenden.

F. Staaten, mit denen ausgetauscht wird

1. Austausch im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten

56 Innerhalb der Europäischen Union werden „steuerliche Vorbescheide“ im Sinne der in C., D. und E. für EU-Mitgliedstaaten genannten Kriterien mit allen EU-Mitgliedstaaten ausgetauscht. Die Europäische Kommission erhält die Informationen mit den Einschränkungen, die in Artikel 8a Absatz 8 der Richtlinie 2011/16/EU genannt werden.

2. Austausch im Verhältnis zu übrigen OECD-, IF- und G20-Staaten

57 Erfüllt ein „steuerlicher Vorbescheid“ die Voraussetzungen unter C. bis E. im Verhältnis zu den übrigen OECD-, IF- und G20-Staaten, sind die Staaten zu bestimmen, die voraussichtlich von dem erteilten „steuerlichen Vorbescheid“ betroffen sind.

58 a) Der Austausch erfolgt immer mit dem Staat, in dem die unmittelbare Muttergesellschaft ansässig ist, sowie mit dem Staat, in dem die oberste Muttergesellschaft (Konzernspitze) ansässig ist.

59 Darüber hinaus erfolgt eine Übermittlung an weitere Staaten entsprechend der sachlichen Einordnung des „steuerlichen Vorbescheides“.

60 b) „Steuerliche Vorbescheide“ zu Präferenzregimen sind ergänzend zu Buchstabe a) mit den Staaten auszutauschen, in denen verbundene Unternehmen

ansässig sind, mit denen der Steuerpflichtige Transaktionen durchführt, für die das Präferenzregime gilt. Dies gilt dann, wenn eine mindestens 25 %ige Beteiligung eines verbundenen ausländischen Unternehmens an einem deutschen Unternehmen besteht oder umgekehrt. Entsprechendes gilt für Transaktionen unter Beteiligung von Betriebsstätten.

- 61 c) Bei unilateralen APAs findet der Austausch ergänzend zu Buchstabe a) mit dem Staat statt, in dem das verbundene Unternehmen, mit dem der Steuerpflichtige von dem „steuerlichen Vorbescheid“ erfasste Transaktionen durchführt, ansässig ist (keine Mindestbeteiligungsgrenze).
- 62 d) Für Gewinnminderungen im Sinne von C. 2. c) gilt Buchstabe c) entsprechend.
- 63 e) „Steuerliche Vorbescheide“ zu dem (Nicht-) Vorhandensein von Betriebsstätten sind ergänzend zu Buchstabe a) mit dem Staat auszutauschen, in dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.
- 64 f) Bei „steuerlichen Vorbescheiden“, die eine Durchleitungsgesellschaft betreffen, findet der Austausch ergänzend zu Buchstabe a) mit dem Staat statt, in dem das verbundene Unternehmen ansässig ist, welches Zahlungen an die Durchleitungsgesellschaft leistet.
- 65 Bei „alten steuerlichen Vorbescheiden“ im Sinne von E. 2. a) ist die Information nur mit den Staaten auszutauschen, die sich anhand der entsprechenden Steuerakten sowie gegebenenfalls aus der Sammlung der Konzernverzeichnisse beim BZSt ergibt. Eine Mitwirkung des Steuerpflichtigen ist insoweit nicht erforderlich.
- 66 Bei „neuen steuerlichen Vorbescheiden“ im Sinne von E. 2. b) muss der Antragsteller vor Erteilung des „steuerlichen Vorbescheides“ mitteilen, wo das verbundene Unternehmen sowie die unmittelbare und die oberste Muttergesellschaft seinen bzw. ihren Sitz haben (§ 90 Absatz 2 AO).
- 67 Im Übrigen gilt das übliche Verfahren zur spontanen Auskunft (Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen - Stand: 1. Januar 2013 vom 23. November 2015, BStBl I S. 928 [Amtshilfe-Merkblatt]).

G. Anhörung

1. Automatischer Austausch im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten

- 68 Nach § 7 Absatz 8 des EUAHiG ist eine Anhörung der Beteiligten in den Fällen des automatischen Informationsaustauschs nach § 7 Absatz 1 bis 5 EUAHiG gemäß § 117 Absatz 4 Satz 3, Halbsatz 2 der AO nicht erforderlich.

2. Spontaner Austausch im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten

- 69 Im Falle des spontanen Informationsaustauschs gelten die üblichen Regelungen⁶.

3. Spontaner Austausch im Verhältnis zu übrigen OECD-, IF- und G20-Staaten

- 70 Gemäß § 117 Absatz 4 Satz 3 AO hat eine Anhörung des inländischen Beteiligten bei einem spontanen Austausch nach BEPS Aktionspunkt 5 abweichend von § 91 Absatz 1 AO⁷ stets zu erfolgen, es sei denn, es liegt eine Ausnahme nach § 91 Absatz 2 oder 3 AO vor.
- 71 Vor der Erteilung einer Spontanauskunft zu „alten steuerlichen Vorbescheiden“ im Sinne von E. 2. a) ist eine Anhörung durchzuführen. Einwendungen sind mit der Auskunft dem BZSt zu übersenden.
- 72 Bei der Erteilung „neuer steuerlicher Vorbescheide“ im Sinne von E. 2. b) ist der Antragsteller bereits im Rahmen des Antragsverfahrens auf die Übermittlung der Informationen gemäß BEPS Aktionspunkt 5 hinzuweisen und anzuhalten, die Informationen mitzuteilen, wo das verbundene Unternehmen seinen sowie die unmittelbare und die oberste Muttergesellschaft ihren Sitz haben.

H. Zeitpunkt der Übermittlung

1. Zeitpunkt der Übermittlung im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten

- 73 Der Informationsaustausch nach § 7 EUAHiG erfolgt
- a) in Bezug auf die gemäß § 7 Absatz 3 EUAHiG („neue steuerliche Vorbescheide“) auszutauschenden Informationen innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Kalenderhalbjahrs, in dem der „steuerliche Vorbescheid“ erteilt, getroffen, geändert oder erneuert wurde. Zu diesem Zweck haben die erteilenden

⁶ Amtshilfe-Merkblatt, Tz. 3.1.2.

⁷ Amtshilfe-Merkblatt, Tz. 3.1.2.

Behörden (Landesfinanzbehörden, BZSt) die „steuerlichen Vorbescheide“ unmittelbar nach Erteilung, spätestens jedoch zum 31. Juli bzw. 31. Januar eines jeden Jahres, gemäß der vorläufigen Verfahrensbeschreibung (Anlage 5) dem BZSt als zentrales Verbindungsbüro zur Verfügung zu stellen.

- b) in Bezug auf die gemäß § 7 Absatz 4 EUAHiG („alte steuerliche Vorbescheide“) auszutauschenden Informationen vor dem 1. Januar 2018. Zu diesem Zweck haben die erteilenden Behörden (Landesfinanzbehörden, BZSt) die „steuerlichen Vorbescheide“ gemäß der vorläufigen Verfahrensbeschreibung (Anlage 5) dem BZSt als zentrales Verbindungsbüro spätestens bis zum 31. Oktober 2017 zur Verfügung zu stellen.

- 74 Soweit bei Unternehmen natürlicher Personen im Verhältnis zu den EU-Mitgliedstaaten die von BEPS Aktionspunkt 5 erfassten „steuerlichen Vorbescheide“ nach den Vorgaben von § 8 EUAHiG spontan auszutauschen sind (vgl. D. 1.), gelten die nachfolgenden Regelungen zum „Zeitpunkt der Übermittlung im Verhältnis zu übrigen OECD-, IF- und G20-Staaten“.

2. Zeitpunkt der Übermittlung im Verhältnis zu übrigen OECD-, IF- und G20-Staaten

- 75 Für die Übermittlung der Informationen an das Ausland ist die zuständige Behörde das BZSt. Die Informationen über „neue steuerliche Vorbescheide“ im Sinne von E. 2. b) sind unverzüglich, nachdem die „steuerlichen Vorbescheide“ erteilt, geändert oder erneuert wurden, durch die zuständigen Landesfinanzbehörden an das BZSt zu übermitteln und von dort unverzüglich, spätestens innerhalb von drei Monaten nach Kenntnisnahme von dem „steuerlichen Vorbescheid“ durch das BZSt, an die betroffenen Staaten zu übermitteln.
- 76 Informationen über „alte steuerliche Vorbescheide“ im Sinne von E. 2. a) waren durch die zuständigen Landesfinanzbehörden bis zum 31. Oktober 2016 an das BZSt und von dort bis zum 31. Dezember 2016 an die betroffenen Staaten zu übermitteln. Gegebenenfalls unterlassene Übermittlungen sind nachzuholen.

I. Verfahren der Übermittlung

1. Verfahren der Übermittlung im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten

- 77 Bei der automatischen Übermittlung der Informationen über „steuerliche Vorbescheide“ sind die praktischen Regelungen, die von der Europäischen Kommission zur Umsetzung von Artikel 8a der Richtlinie 2011/16/EU mit der Durchführungsverordnung 2016/1963/EU vom

9. November 2016⁸ erlassen worden sind, gemäß § 7 Absatz 7 des EUAHiG anzuwenden. Danach sind die in § 7 Absatz 7 Nummern 1 bis 12 EUAHiG aufgezählten Informationen zu übermitteln. Auf die beiliegende vorläufige Verfahrensbeschreibung, die die Regelungen der vorgenannten Durchführungsverordnung berücksichtigt, wird verwiesen (siehe Anlage 5).

2. Verfahren der Übermittlung im Verhältnis zu übrigen OECD-, IF- und G20-Staaten

- 78 Der spontane Informationsaustausch zu „steuerlichen Vorbescheiden“ mit den OECD-, IF- und G20-Staaten beinhaltet ein zweistufiges Verfahren und erfolgt, wie unter B. beschrieben, nach den jeweils geltenden Regelungen mit den betroffenen Staaten sowie nach den geltenden Regelungen des Amtshilfe-Merkblatts⁹ zum spontanen Informationsaustausch.
- 79 Konkret ist hierzu in einem ersten Schritt das Formular, welches diesem Merkblatt als Anlage 1 beigelegt ist, durch die zuständige Landesfinanzbehörde auszufüllen und dem BZSt elektronisch auf dem Dienstweg mit Übersendungsschreiben als Anlage zum EU-Standardformblatt SIF (Spontaneous Exchange of Information) zu übersenden. Der „steuerliche Vorbescheid“ wird zunächst nicht übersandt. Die weitere Bearbeitung im BZSt erfolgt dann entsprechend der mit den betroffenen Staaten gültigen Rechtsgrundlagen für den Informationsaustausch und den getroffenen Vereinbarungen.
- 80 Eingehende Spontanauskünfte über „steuerliche Vorbescheide“ aus anderen Staaten werden entsprechend Tz. 1.5.2 Buchstabe d des Amtshilfe-Merkblatts an die zuständigen Landesfinanzbehörden auf elektronischem Weg weitergeleitet und dort ausgewertet.
- 81 In einem zweiten Schritt kann von den OECD-, IF- und G20-Staaten, denen durch das BZSt Informationen über einen „steuerlichen Vorbescheid“ spontan übermittelt wurden, der „steuerliche Vorbescheid“ selbst erbeten werden. Bei der Beantwortung derartiger Ersuchen und Übersendung der „steuerlichen Vorbescheide“ ist der Amtshilfeweg entsprechend Tz. 1.5.2 Buchstabe b des Amtshilfe-Merkblatts einzuhalten. Es ist darauf zu achten, dass bei „steuerlichen Vorbescheiden“, die mehrere Staaten betreffen, nur die Angaben, die sich auf den jeweiligen Staat beziehen, mitgeteilt werden.

J. Schlussbestimmung

- 82 Das Merkblatt zum verpflichtenden spontanen Informationsaustausch nach den Vereinbarungen zu Aktionspunkt 5 des Projektes „Base Erosion and Profit Shifting“ (Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung) der OECD- und G20-Staaten (BEPS) und Ausblick im

⁸ ABl. EU L 303/ 4.

⁹ Tz. 1.5.2 Buchstabe c „Auskünfte deutscher Finanzbehörden ohne Ersuchen (Spontaner Informationsaustausch)“.

Seite 17 Hinblick auf die Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie vom 28. Juli 2016, BStBl I 2016
S. 806, wird hiermit aufgehoben.

Dieses Merkblatt wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und ist auf der Internetseite
des BZSt unter <http://www.bzst.de> abrufbar.

Im Auftrag
Wichmann

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.