

# Urteil vom 25. September 2019, I R 82/17

## Verständigungsverfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen

ECLI:DE:BFH:2019:U.250919.IR82.17.0

BFH I. Senat

FGO § 40 Abs 2, EWGÜbk 436/90 Art 6, EWGÜbk 436/90 Art 8, EWGÜbk 436/90 Art 12, GG Art 19 Abs 4, EGvtr Art 220

vorgehend FG Köln, 17. Januar 2017, Az: 2 K 930/13

## Leitsätze

1. Das Verständigungs- und Schlichtungsverfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen hat obligatorischen Charakter, es führt daher bei Vorliegen der Voraussetzungen zwingend zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.
2. Wenn durch ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren endgültig festgestellt ist, dass eines der beteiligten Unternehmen durch Handlungen, die eine Gewinnberichtigung zur Folge haben, einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat, dann besteht keine Verpflichtung zur Verfahrensdurchführung. Vielmehr hat die zuständige Behörde nach pflichtgemäßem Ermessen über die Durchführung des Verfahrens zu entscheiden.
3. Bei der Beurteilung, ob ein empfindlich zu bestrafender Verstoß vorliegt, ist auf die für das Unternehmen verantwortlich handelnde Person abzustellen. Ob diese Person tatsächlich bestraft wurde, ist nicht entscheidend. Es genügt die gerichtliche Feststellung einer straf- oder bußgeldbewehrten Gesetzesverletzung durch diese Person, die abstrakt betrachtet zu einer Ahndung führen kann.
4. Die Entscheidung über die Durchführung des Verfahrens liegt auch dann im pflichtgemäßen Ermessen der zuständigen Behörde, wenn die steuerliche Gewinnberichtigung und der strafgerichtlich festgestellte Verstoß gegen die steuerlichen Vorschriften im Hinblick auf die Besteuerungszeiträume und die Steuerbeträge nicht vollständig übereinstimmen.

## Tenor

Die Revision der Klägerin zu 1. gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 18.01.2017 - 2 K 930/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Revision der Klägerin zu 2. gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 18.01.2017 - 2 K 930/13 wird mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass die Klage nicht unzulässig, sondern unbegründet ist.

Die Anschlussrevision des Beklagten wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Klägerinnen zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionskläger (das Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) verpflichtet werden kann, an einem Verständigungsverfahren nach dem Übereinkommen Nr. 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vom 23.07.1990 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- 1990,

Nr. L 225, 10) i.d.F. des Protokolls vom 17.12.1999 (ABIEG 1999, Nr. C 202, 1) --Schiedsübereinkommen (SchÜ)-- teilzunehmen.

- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin zu 1. (Klägerin zu 1.) ist eine in Spanien ansässige Kapitalgesellschaft, die in der Rechtsform einer Sociedad de responsabilidad limitada geführt wird. Bei der Klägerin und Revisionsklägerin zu 2. (Klägerin zu 2.) handelt es sich um eine deutsche GmbH, die die Rechtsnachfolgerin der inländischen X AG (AG) ist. Die Klägerinnen sind verbundene Unternehmen, deren gemeinsame Mutter die spanische Y S.L. ist. Diese wiederum wird von N beherrscht.
- 3 In den Jahren 2000 bis 2006 war N Geschäftsführer der Klägerin zu 1. Vorstandsvorsitzende der Rechtsvorgängerin der Klägerin zu 2. war dessen damalige Ehefrau W.
- 4 Die AG vertrieb "... Produkte", während die Tätigkeiten der Klägerin zu 1. im Wesentlichen darin bestanden, "Handels- und Marketingdienstleistungen" für die AG zu erbringen. Für diese Tätigkeiten wurden der AG Vergütungen in Rechnung gestellt. Grundlage dafür war ein schriftlicher Agentur- und Beratungsvertrag. Die AG leistete die entsprechenden Zahlungen und machte diese als Betriebsausgaben geltend.
- 5 Im Rahmen einer bei der AG durchgeführten Betriebsprüfung wurden seitens der Finanzbehörden "bilanzielle Unstimmigkeiten" bei den Geschäftsbeziehungen zwischen der Klägerin zu 1. und der AG während der Wirtschaftsjahre 1999/2000 bis 2005/2006 festgestellt. Diese bezogen sich u.a. auf bilanzierte unternehmensberatende Dienstleistungen der Klägerin zu 1. an die AG. Die hierfür geleisteten Zahlungen der AG an die Klägerin zu 1. waren nach Ansicht der Prüfer überhöht, was einen in der Höhe unberechtigten Betriebsausgabenabzug bei der AG zur Folge hatte.
- 6 Im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung wurde Einvernehmen darüber erzielt, dass bei der gegebenen Bandbreite an Verrechnungspreisen das bereinigte Einkommen im Verhältnis 75 (AG) zu 25 (Klägerin zu 1.) aufzuteilen sei. Zudem seien weitere in den geprüften Wirtschaftsjahren von der AG an die Klägerin zu 1. getätigte Ausgaben als nicht betrieblich veranlasst anzusehen (insgesamt ... €). Darüber hinaus stehe der AG aus der Überzahlung ein Rückforderungsanspruch gegenüber der Klägerin zu 1. zum 30.06.2006 in Höhe von ... € zu.
- 7 In der Folgezeit wurden dem Ergebnis der tatsächlichen Verständigung entsprechende Körperschaftsteueränderungsbescheide gegenüber der AG erlassen.
- 8 Die als Überzahlung qualifizierten und an die Klägerin zu 1. geflossenen Zahlungen wurden in Spanien besteuert. Die Neubewertung der abzugsfähigen Betriebsausgaben ist jedoch bislang nicht nachvollzogen worden.
- 9 Im Juli 2009 erging gegen N ein Strafbefehl, der rechtskräftig wurde. Mit diesem wurde er wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung in der Zeit vom 20.12.2003 bis zum 27.11.2006 in sechs Fällen zu einer Gesamtgeldstrafe von 200 Tagessätzen verurteilt. Der Steuerhinterziehungsvorwurf betraf die Körperschaftsteuererklärungen für 2002 bis 2004 sowie die Gewerbesteuererklärungen für 2002 bis 2004 der AG und beruhte darauf, dass die von der AG an die Klägerin zu 1. zu zahlenden Vergütungen für die erbrachten Leistungen unangemessen hoch angesetzt worden waren. Hierbei wurden allerdings vom Betriebsprüfungsbericht abweichende, niedrigere Steuerverkürzungsbeträge angesetzt.
- 10 Das Steuerstrafverfahren gegen W in ihrer Eigenschaft als Vorstandsvorsitzende der AG wurde gegen Zahlung einer Geldbuße von ... € aufgrund staatsanwaltlicher Verfügung mit Zustimmung des Amtsgerichts gemäß § 153a der Strafprozessordnung (StPO) eingestellt. Die Staatsanwaltschaft hatte festgestellt, dass W intern an die Weisungen des alleinigen wirtschaftlichen Eigentümers der AG (N) gebunden gewesen sei.
- 11 Mit Schreiben vom 27.09.2010 stellte die Klägerin zu 1. bei der zuständigen spanischen Behörde den Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach dem Schiedsübereinkommen. Ziel dieses Verständigungsverfahrens sollte die Beseitigung einer von der Antragstellerin gesehenen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung sein, da ihrer Ansicht nach derselbe Sachverhalt in den betroffenen Staaten wegen divergierender Verrechnungspreise eine unterschiedliche steuerliche Behandlung erfahren habe. Die Klägerin zu 1. erklärte im Rahmen ihrer Antragstellung in Spanien, die AG sei nicht Gegenstand einer rechtskräftig festgestellten schweren Strafe i.S. des Schiedsübereinkommens gewesen. Der Strafbefehl gegen N wurde nicht erwähnt.
- 12 Die zuständige spanische Behörde informierte das BZSt mit Schreiben vom 21.01.2011 über den Antrag der Klägerin zu 1.

- 13** Mit Schreiben vom 28.07.2011 teilte das BZSt der spanischen Behörde mit, dass es eine Aufnahme des Verfahrens vor dem Hintergrund des gegen N ergangenen Strafbefehls unter Verweis auf Art. 8 Abs. 1 SchÜ ablehne.
- 14** Die Klägerinnen wandten sich daraufhin an das Finanzgericht (FG) Köln. Dieses qualifizierte das Rechtsschutzbegehren als auf die Durchführung des Verständigungsverfahrens gerichtete allgemeine Leistungsklage. In seinem Urteil vom 18.01.2017 - 2 K 930/13 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 715) wies es die Klage der Klägerin zu 2. als unzulässig, die der Klägerin zu 1. als unbegründet ab.
- 15** Mit ihrer Revision machen die Klägerinnen eine Verletzung formellen und sachlichen Rechts geltend.
- 16** Sie beantragen,  
 a) das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und das BZSt zu verpflichten, das durch die Klägerin zu 1. mit Schreiben vom 27.09.2010 beantragte Verständigungsverfahren nach dem Schiedsübereinkommen zu führen,  
 b) die Anschlussrevision des BZSt zurückzuweisen.
- 17** Das BZSt beantragt,  
 a) die Revisionen der Klägerinnen als unbegründet zurückzuweisen,  
 b) die Klage der Klägerin zu 1. im Wege der Anschlussrevision als unzulässig abzuweisen.
- 18** Es hält die Revisionsrügen der Klägerinnen für unbegründet. Soweit das FG die Klagebefugnis der Klägerin zu 1. bejaht habe, sei das Urteil fehlerhaft.

## Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revisionen haben keinen Erfolg. Das FG hat die Klage der Klägerin zu 1. als unbegründet abgewiesen. Diese Entscheidung weist keinen Rechtsfehler auf, so dass die Revision als unbegründet zurückzuweisen ist (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Abweisung der Klage der Klägerin zu 2. stellt sich im Ergebnis als zutreffend dar (§ 126 Abs. 4 FGO). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz war die Klage zwar zulässig, sie kann in der Sache aber keinen Erfolg haben. Die Anschlussrevision des BZSt ist mangels Beschwer unzulässig.
- 20** 1. Mit dem Schiedsübereinkommen, bei dem es sich um ein multilaterales völkerrechtliches Abkommen der EU-Staaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung handelt (Krabbe in Wassermeyer, Vor Art. 1 EU-SchÜ Rz 1 und 10; Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 25 Rz 300; Flüchter in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 25 Rz 450), haben u.a. das Königreich Spanien und die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) im Falle der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen ein Verständigungs- und Schlichtungsverfahren vereinbart. Das Schiedsübereinkommen enthält hierzu u.a. folgende Regelungen:
- 21** a) Ist ein Unternehmen in einem Fall, auf den das Übereinkommen Anwendung findet, der Auffassung, dass die in Art. 4 SchÜ festgelegten Grundsätze --danach gilt für die Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen im Wesentlichen der Fremdvergleichsgrundsatz-- nicht beachtet worden sind, so kann es nach Art. 6 SchÜ unbeschadet der im innerstaatlichen Recht der beteiligten Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsbehelfe seinen Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dem es angehört. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die eine Doppelbesteuerung i.S. des Art. 1 SchÜ herbeiführt oder herbeiführen könnte.
- 22** b) Wie sich aus dem im Schiedsübereinkommen geregelten Ablauf des Verständigungs- und Schlichtungsverfahrens (vgl. insbesondere Art. 12 Abs. 1 SchÜ: Bindung an die Stellungnahme des Beratenden Ausschusses bei Scheitern einer einvernehmlichen Verständigung) und im Umkehrschluss aus Art. 8 Abs. 1 SchÜ ergibt, führt dieses Verfahren im Ergebnis zwingend zur Beseitigung der Doppelbesteuerung. Diesem obligatorischen Charakter würde es widersprechen, wenn die Durchführung des Verfahrens im Ermessen der zuständigen Behörden stehen würde (Lehner, a.a.O., Art. 25 Rz 303). Diese sind bei Vorliegen der Voraussetzungen, insbesondere der rechtzeitigen Antragstellung i.S. des Art. 6 Abs. 1 Satz 2 SchÜ zur Verfahrensdurchführung und damit zur Mitwirkung bei der Beseitigung der Doppelbesteuerung grundsätzlich verpflichtet.
- 23** c) Ausnahmsweise ist die zuständige Behörde eines Vertragsstaats aber gemäß Art. 8 Abs. 1 SchÜ zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens oder zur Einsetzung des Beratenden Ausschusses nicht verpflichtet, wenn durch ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren endgültig festgestellt ist, dass eines der beteiligten Unternehmen durch

Handlungen, die eine Gewinnberichtigung gemäß Art. 4 SchÜ zur Folge haben, einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat. Mit dem Begriff "Einleitung eines Verständigungsverfahrens" ist nicht nur das Verhalten der Behörde des Vertragsstaats angesprochen, bei dem das Unternehmen seinen Fall gemäß Art. 6 Abs. 1 Satz 1 SchÜ unterbreitet, sondern auch dasjenige der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats. Dementsprechend kann das Verständigungsverfahren unter Hinweis auf den empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften sowohl durch die zuständige Behörde des einen wie auch durch die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats blockiert werden (Krabbe, a.a.O., Art. 8 EU-SchÜ Rz 5).

- 24** d) Die Vertragsstaaten haben jeweils durch einseitige Erklärungen zum Schiedsübereinkommen bestimmt, wann ein solcher Verstoß gegeben ist. Die Bundesrepublik Deutschland hat erklärt, dass jeder Verstoß gegen die Steuergesetze, der mit Freiheitsstrafe, Geldstrafe oder Bußgeld geahndet wird, einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß darstellt. Nach Auffassung der Literatur genügt für die Anwendung des Art. 8 Abs. 1 SchÜ die Verurteilung einer bei der Ausführung der Tat für das Unternehmen verantwortlich handelnden Person (Krabbe, a.a.O., Art. 8 EU-SchÜ Rz 4, m.w.N.). Dem schließt sich der Senat an. Dass in dem in Art. 8 Abs. 1 SchÜ geregelten Fall keine Verpflichtung zur Verfahrensdurchführung besteht, bedeutet indes nicht, dass die Entscheidung über die Verfahrensdurchführung im freien Belieben der zuständigen Behörde stehen würde. Vielmehr hat diese nach pflichtgemäßem Ermessen darüber zu entscheiden (Krabbe, a.a.O., Art. 8 EU-SchÜ Rz 5; Flüchter, a.a.O., Art. 25 Rz 466, 478; vgl. auch Senatsurteil vom 26.05.1982 - I R 16/78, BFHE 136, 111, BStBl II 1982, 583).
- 25** 2. Nach diesen Maßstäben sind beide Klagen zulässig.
- 26** a) Es handelt sich jeweils um eine (sonstige) Leistungsklage. Mit der Klage soll ausweislich des Klageantrags das BZSt (zur Passivlegitimation vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 5 des Gesetzes über die Finanzverwaltung --Finanzverwaltungsgesetz-- i.V.m. des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 20.06.2011, BStBl I 2011, 574) zu einem bestimmten Tun (Durchführung des im anderen Vertragsstaat beantragten Verständigungs- und Schlichtungsverfahrens mit der zuständigen Behörde dieses Staats) verpflichtet werden. Dieses Tun ist kein Verwaltungsakt i.S. des § 118 der Abgabenordnung (AO). Vielmehr ist die Klage im Kern auf die Aufnahme von Verhandlungen mit der zuständigen spanischen Behörde zwecks Verständigung über die Beseitigung der Doppelbesteuerung gerichtet (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.11.1990 - II R 56/85, BFHE 162, 457, BStBl II 1991, 183; von Beckerath in Gosch, FGO § 40 Rz 126).
- 27** b) Soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, ist eine allgemeine Leistungsklage gemäß § 40 Abs. 2 FGO nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch die Ablehnung oder Unterlassung einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. Die hierdurch begründete Klagebefugnis ist für beide Klägerinnen zu bejahen.
- 28** aa) Ein Kläger ist dann klagebefugt, wenn die Rechtsordnung ein subjektives Recht kennt, das den geltend gemachten Anspruch in seiner Person tragen würde. Welche Rechtsnormen ein solches subjektiv-öffentliches Recht begründen, entscheidet sich nach der Rechtsprechung des BFH, des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) und der herrschenden Meinung nach der Schutznormtheorie (Senatsurteile vom 25.11.2015 - I R 85/13, BFHE 252, 217, BStBl II 2016, 479; vom 15.10.1997 - I R 10/92, BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63; BVerwG-Urteil vom 10.04.2008 - 7 C 39.07, BVerwGE 131, 129, m.w.N., zu § 42 Abs. 2 der Verwaltungsgerichtsordnung --VwGO--). Gefordert wird damit der Verstoß gegen eine Norm, die nicht ausschließlich im Interesse der Allgemeinheit, insbesondere im öffentlichen Interesse an der gesetzmäßigen Steuererhebung und Sicherung des Steueraufkommens erlassen wurde, sondern --zumindest auch-- dem Schutz der Interessen einzelner Dritter dient (sog. "schützende" Norm; vgl. Senatsurteil in BFHE 184, 212, BStBl II 1998, 63; in BFHE 252, 217, BStBl II 2016, 479).
- 29** Die Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 FGO sind erfüllt, wenn das Klagevorbringen es als zumindest möglich erscheinen lässt, dass die angefochtene Entscheidung eigene subjektiv-öffentliche Rechte des Klägers verletzt (sog. Möglichkeitstheorie, vgl. BVerwG-Urteile vom 29.06.1983 - 7 C 102.82, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1983, 610; vom 27.01.1993 - 11 C 35.92, BVerwGE 92, 32, zu § 42 Abs. 2 VwGO); die Klagebefugnis ist --umgekehrt gewendet-- nur dann nicht gegeben, wenn offensichtlich und eindeutig nach keiner Betrachtungsweise die vom Kläger geltend gemachten Rechte bestehen oder ihm zustehen können (Senatsurteile vom 21.10.1970 - I R 81/68 u.a., BFHE 100, 295, BStBl II 1971, 30; in BFHE 252, 217, BStBl II 2016, 479; BFH-Urteile vom 03.02.1987 - VII R 116/82, BFHE 149, 362, BStBl II 1987, 346; vom 10.10.2007 - VII R 36/06, BFHE 218, 458; BVerwG-Urteil vom 10.07.2001 - 1 C 35.00, BVerwGE 114, 356, m.w.N.).
- 30** bb) Nach diesen Maßstäben erscheint es nach dem Vortrag der Klägerinnen möglich, dass Art. 6 Abs. 1 und Art. 8 Abs. 1 SchÜ ihnen ein subjektiv-öffentliches Recht gegenüber dem BZSt auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens --und sei es auch nur auf ermessensfehlerfreie Entscheidung hierüber-- gewährt. Ob aus

Art. 6 Abs. 1 und Art. 8 Abs. 1 SchÜ wirklich ein solcher Anspruch abgeleitet werden kann, ist keine Frage der Zulässigkeit, sondern der Begründetheit.

- 31** Wie unter II.1. der Gründe dieser Entscheidung dargelegt, ist das Verständigungs- und Schlichtungsverfahren obligatorisch ausgestaltet. Es ist fernliegend, dass diese Verpflichtung ausschließlich im öffentlichen Interesse an der gesetzmäßigen Steuererhebung und der angemessenen Verteilung der Besteuerungsrechte von den Vertragsstaaten des Schiedsübereinkommens geschaffen wurde. Das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung, das mit dem Schiedsübereinkommen verfolgt wird (vgl. auch BMF-Schreiben vom 09.10.2018, BStBl I 2018, 1122, Tz. 1.3.1), dient primär --nicht anders als ein bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen-- den Interessen der Steuerpflichtigen, im grenzüberschreitenden Kontext nicht zweifach zu einer gleichen oder gleichartigen Steuer herangezogen zu werden. Dementsprechend haben die Vertragsstaaten im Schiedsübereinkommen einleitend formuliert, dass sie "in dem Wunsch, Art. 220 des Vertrages (zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft) anzuwenden, in welchem sie sich verpflichtet haben, Verhandlungen einzuleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung sicherzustellen", beschlossen haben, das Übereinkommen abzuschließen. Der Steuerpflichtige hat demnach einen Anspruch auf abkommensgemäße Besteuerung im Rahmen der beiden Rechtsordnungen (BMF-Schreiben in BStBl I 2018, 1122, Tz. 1.3.1). Aus diesen Gründen ist der Senat in seiner Rechtsprechung schon bisher davon ausgegangen, dass dem Steuerpflichtigen dem Grunde nach ein subjektiv-öffentliches Recht auf ermessensfehlerfreie Entscheidung auf Durchführung eines --nicht obligatorischen-- Verständigungsverfahrens nach dem Vorbild des Art. 25 Abs. 1 und 2 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-Musterabkommen) zwecks Beseitigung einer Doppelbesteuerung zusteht (Senatsurteil in BFHE 136, 111, BStBl II 1982, 583).
- 32** cc) Der Auffassung des BZSt, die Klägerin zu 1. sei im Hinblick auf deren Antragsberechtigung in Spanien (vgl. Art. 6 Abs. 1 Satz 1 SchÜ) im anhängigen Verfahren nicht klagebefugt, ist das FG zu Recht nicht gefolgt. Es ist im Streitfall nicht ersichtlich, wie der verfassungsrechtlich --auch zugunsten ausländischer juristischer Personen (vgl. Papier in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band VIII, 3. Aufl., § 177 Rz 24)-- gebotene Rechtsschutz (Art. 19 Abs. 4 Satz 1 des Grundgesetzes) gegen eine Maßnahme einer deutschen Behörde (BZSt), die möglicherweise Rechte dieser juristischen Person verletzt, ohne die Zuerkennung eines Klagerechts in Deutschland gewährleistet werden kann.
- 33** dd) Dass die Klägerin zu 2. wegen Ablaufs der Antragsfrist gemäß Art. 6 Abs. 1 Satz 2 SchÜ nicht mehr in der Lage ist, das Verständigungs- und Schlichtungsverfahren aus eigener Initiative in Gang zu bringen, lässt die Klagebefugnis entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht entfallen. Vielmehr ist zwischen dem Verlust des Antragsrechts und dem Verlust der Klagebefugnis zu unterscheiden. Ist das Verständigungs- und Schlichtungsverfahren durch den rechtzeitigen Antrag eines der beteiligten Unternehmen in dem einen Vertragsstaat wirksam in Gang gesetzt worden (vorliegend durch den Antrag der Klägerin zu 1. in Spanien), dann ist die Weigerung der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats (vorliegend des BZSt), das Verfahren durchzuführen, geeignet, in das vom Schiedsübereinkommen vermittelte subjektiv-öffentliche Recht beider von der Doppelbesteuerung betroffener Unternehmen auf Beseitigung dieser Doppelbesteuerung einzugreifen. Allein auf diese mögliche Beeinträchtigung subjektiver Rechte kommt es für die Klagebefugnis gemäß § 40 Abs. 2 FGO an.
- 34** 3. Die Klagen sind unbegründet. Das BZSt hat sich zu Recht auf Art. 8 Abs. 1 SchÜ berufen und die Durchführung des Verständigungs- und Schlichtungsverfahrens ermessensfehlerfrei abgelehnt.
- 35** a) Art. 8 Abs. 1 SchÜ stellt die Entscheidung über die Einleitung des Verständigungs- und Schlichtungsverfahrens in das Ermessen der zuständigen Behörde.
- 36** aa) Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Ermessensnorm sind im Streitfall durch die im Strafbefehlsverfahren ausgesprochene rechtskräftige Verurteilung (vgl. § 410 Abs. 3 StPO) des N wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung erfüllt.
- 37** Nach der einseitigen Erklärung der Bundesrepublik Deutschland wird von Art. 8 Abs. 1 SchÜ jeder Verstoß gegen die Steuergesetze erfasst, der mit Freiheitsstrafe, Geldstrafe oder Bußgeld geahndet wird. Ob von diesem Strafbarkeitsverständnis nicht ohnehin alle Formen der Tatbegehung, also Täterschaft und Teilnahme, erfasst werden, kann dahinstehen. Denn die Strafbarkeit wegen Beihilfe setzt zwingend eine vorsätzlich begangene rechtswidrige Haupttat voraus (vgl. § 27 Abs. 1 des Strafgesetzbuchs). Dem gegen N ergangenen Strafbefehl wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung liegt zugleich die strafgerichtliche Feststellung zugrunde, dass eine Steuerhinterziehung i.S. des § 370 AO (Haupttat) gegeben ist. Als Täter dieser Steuerhinterziehung kommt nach den Feststellungen des FG nur W als Organ (Vorstandsvorsitzende) der AG in Betracht. Dass wegen der geringen Schuld



der W ihr gegenüber von einer weiteren Strafverfolgung gemäß § 153a StPO abgesehen wurde, ändert nichts an der strafgerichtlichen Feststellung, dass die für die AG handelnde Person einen strafbewehrten Verstoß gegen die Steuergesetze begangen hat, zu dem N Beihilfe geleistet hat. Der in der einseitigen Erklärung verwendete Begriff der Ahndung stellt ebenfalls auf eine straf- oder bußgeldbewehrte Gesetzesverletzung ab, die abstrakt betrachtet zu einer Ahndung führen kann. Auf die konkrete Sanktionierung der Straftat kommt es indessen nicht an.

- 38** bb) Entgegen der Auffassung der Revision ist es für die Anwendbarkeit des Art. 8 Abs. 1 SchÜ unerheblich, ob die steuerliche Gewinnberichtigung und der strafgerichtlich festgestellte Verstoß gegen die steuerlichen Vorschriften im Hinblick auf die Zeiträume und die Steuerbeträge vollständig übereinstimmen. Für ein solches Übereinstimmungserfordernis gibt der Wortlaut des Schiedsübereinkommens keinen Anhalt. Vielmehr genügt es nach der Formulierung des Art. 8 Abs. 1 SchÜ, dass mit einer Handlung, die die Gewinnberichtigung zur Folge hat, auch ein zu bestrafender Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen wurde. Damit wird lediglich auf einen sachlichen Zusammenhang der Handlungen abgestellt. Nach den Feststellungen des FG liegt im Streitfall ein solcher Handlungszusammenhang vor. Den gemäß Agentur- und Beratungsvertrag von der Klägerin zu 1. erbrachten Leistungen standen unangemessen hohe Zahlungen der AG gegenüber. Diese Handlungen führten sowohl zur Gewinnberichtigung als auch zur strafrechtlichen Ahndung, weil W mit Beteiligung des N die Zahlungen als Betriebsausgaben im Rahmen der Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen der AG geltend gemacht und die tatsächlichen Verhältnisse verschwiegen hatte.
- 39** b) Dass das BZSt sein von Art. 8 Abs. 1 SchÜ eingeräumtes Ermessen fehlerhaft ausgeübt haben könnte, hat die Vorinstanz geprüft und zu Recht verneint.
- 40** aa) Soweit die Finanzbehörden ermächtigt sind, nach ihrem Ermessen zu handeln, sind die zur Nachprüfung des Verwaltungshandelns angerufenen Steuergerichte darauf beschränkt, die Handlungen oder Unterlassungen der Behörden auf Ermessensfehler nachzuprüfen (vgl. § 102 FGO; Senatsurteil in BFHE 136, 111, BStBl II 1982, 583).
- 41** bb) Das FG hat dem Klageantrag nicht entsprochen. Das lässt keinen Rechtsfehler erkennen. Eine solche Klagestattgabe wäre nur bei einer sog. Ermessensreduzierung auf Null (vgl. z.B. Senatsurteile vom 22.01.1992 - I R 20/91, BFH/NV 1992, 562; vom 31.05.2017 - I R 92/15, BFHE 259, 387, BStBl II 2019, 14) zulässig gewesen. Dass sich im Streitfall der von Art. 8 Abs. 1 SchÜ eröffnete Ermessensspielraum des BZSt derart verengt hätte, dass nur eine bestimmte Entscheidung ermessensgerecht gewesen wäre, ist weder von Seiten der Klägerinnen geltend gemacht worden noch ist dies sonst ersichtlich. Die Einwendungen zum Vorliegen eines empfindlich zu bestrafenden Verstoßes gegen die Steuergesetze betreffen allein die Tatbestandsseite des Art. 8 Abs. 1 SchÜ und nicht das Rechtsfolgenermessen.
- 42** cc) Auch den Erlass eines Bescheidungsurteils hat das FG in rechtlich nicht angreifbarer Weise abgelehnt. Seine Entscheidung, das BZSt habe das von Art. 8 Abs. 1 SchÜ eingeräumte Ermessen fehlerfrei ausgeübt, ist nicht zu beanstanden. Der Senat folgt insbesondere der Einschätzung der Vorinstanz, dass die Erwägung des BZSt, die gegenüber der AG vorgenommenen Gewinnerhöhungen gegenüber dem Königreich Spanien nicht belastbar darlegen zu können, weil sie auf der Basis einer tatsächlichen Verständigung erfolgt seien, als ein sachgerechter verfahrensrechtlicher Gesichtspunkt zu qualifizieren ist. Entgegen der Meinung der Revision darf bei der Ermessensausübung auch auf drohende Divergenzen zur strafrechtlichen Beurteilung abgestellt werden.
- 43** 4. Die Verfahrensrüge hat der Senat geprüft, aber nicht für durchgreifend erachtet. Er sieht gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO von einer Begründung ab. Da der gerügte Gehörsverstoß nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens erfasst, sondern nur eine einzelne Feststellung betrifft, besteht auch keine Pflicht zur Begründung gemäß § 126 Abs. 6 Satz 2 FGO (vgl. BFH-Urteil vom 29.04.2008 - VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842).
- 44** 5. Die Anschlussrevision des BZSt, mit der die Abweisung der Klage der Klägerin zu 1. durch Prozessurteil --anstatt durch Sachurteil-- begehrt wird, ist unzulässig.
- 45** Die Anschlussrevision setzt eine Beschwer voraus (BFH-Urteil vom 29.10.2002 - VII R 48/01, BFHE 200, 66, m.w.N.). Auf Seiten des Beklagten kommt es auf die sog. materielle Beschwer an, die z.B. dann gegeben ist, wenn das FG einer Leistungsklage gegen die Finanzbehörde ganz oder teilweise stattgegeben hat. Hat das FG dagegen die Klage durch Sachurteil anstatt durch Prozessurteil abgewiesen, ist die Behörde wegen der weiter gehenden Rechtskraft des Sachurteils nicht materiell beschwert (BFH-Urteil vom 06.10.2010 - II R 29/09, BFH/NV 2011, 603; BFH-Beschluss vom 23.12.2013 - IX R 6/13, BFH/NV 2014, 561; vgl. auch BVerwG-Urteil vom 07.06.1977 - I C 20.74, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1978, Nr. 253).

**46** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)