

§ 13 Joint Audits: Ein Überblick über die Literatur

Diana Criclivaia

Die vorliegende Studie zeigt mittels einer Literaturanalyse auf, welche Erkenntnisse über die Erfahrungen Deutschlands mit Joint Audit (JA) Verfahren (z.B. Staaten, die JA durchführen, Anzahl der Projekte und Pilotprojekte) gewonnen wurden. Gesichtet und analysiert wurden 85 Publikationen von Autoren aus acht Ländern und umfassen den Zeitraum der Jahre 2010 bis 2020. Betrachtet wurden das Erscheinungsjahr, die am häufigsten zitierten Artikel und Autoren, die relevantesten Zeitschriften und Verlage, der berufliche Hintergrund der Autoren, Art der Studie und verwandte Themen, die sich mit den Erfahrungen Deutschlands mit JA befassen. Die Ergebnisse zeigen einen Anstieg an Joint Audit-Publikationen auf etwa zehn Veröffentlichungen pro Jahr. Diese Tendenz hält aufgrund der starken Korrelation zwischen der Anzahl der JA-Fälle und der Anzahl der Veröffentlichungen an. Keine der Veröffentlichungen ist empirisch angelegt. Verschiedene Autoren haben einen eigenen Ansatz vorgestellt, der teilweise dem Vorschlag der OECD, grenzüberschreitende Aktivitäten gemeinsam zu prüfen, ähnelt, teilweise davon abweicht. 44% aller Publikationen stammen von Vertretern der Finanzverwaltung.

I. Einführung und Entwicklung

Joint Audits erlangten durch die Veröffentlichung des Joint Audit Reports der OECD (2010) und des Joint Audit Participants Guides internationale Aufmerksamkeit.¹ Diese Berichte regten die Steuerbehörden an, die internationale Zusammenarbeit in Form von Joint Audits zu unterstützen. Seitdem steht die Verbesserung und die Erweiterung von Joint Audits auf der

¹ OECD, Forum on Tax Administration, Joint Audit Report and Joint Audit Participants Guide, September 2010.

Agenda der OECD im Bereich der Verwaltungszusammenarbeit.² Die OECD hat ihre Arbeit an Joint Tax Audits mit der Veröffentlichung des zweiten Joint Audit Reports³ (2019) und dem Joint Audit Implementation Package, in welchem die Best Practices, relevanten Vorlagen und Mustervereinbarungen für die praktische Anwendung vorgestellt wurden, vorangetrieben.

Die Europäische Union (EU) übernahm die Initiative für Joint Audits⁴ und setzte mit der EU-Amtshilferichtlinie über die Verwaltungszusammenarbeit einen rechtlichen Rahmen.⁵ Darüber hinaus forcierte die EU die Verwaltungszusammenarbeit der Mitgliedsstaaten, indem sie im Rahmen des Fiscalis-Programms gemeinsame Maßnahmen der Mitgliedstaaten im Bereich der Verwaltungszusammenarbeit in Steuerfragen finanziell unterstützte.⁶ Seit 2012 führt und fördert die Europäische Kommission Joint Audits als Teil ihrer Empfehlungen zur Bekämpfung von Steuerumgehung und Steuerflucht weiter.⁷ Darüber hinaus fördert und entwickelt die EU

² Z.B. kündigte das OECD-Forum zur Steuerverwaltung (FTA), das am 29. September 2017 in Oslo, Norwegen, stattfand, an, eines seiner vorrangigen Projekte bestünde darin, den verstärkten Einsatz von gemeinsamen Prüfungen in verschiedenen Jurisdiktionen zu fördern. <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/forum-on-tax-administration-communique-2017.pdf>

³ OECD, Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Cooperation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration, OECD (Hrsg.), 2019, <https://doi.org/10.1787/17bfa30d-en>.

⁴ Als Synonyme für Joint Audit werden folgende Begriffe verwendet: Gemeinsame Betriebsprüfung, Gemeinsame Außenprüfungen, koordinierte steuerliche Außenprüfungen.

⁵ Eine neue Richtlinie zur Verwaltungszusammenarbeit, die alle Steuern mit Ausnahme der Mehrwertsteuer und der Verbrauchssteuern abdeckt, wurde am 15. Februar 2011 beschlossen, um einen einfacheren Mechanismus für die Sammlung von Steuerinformationen zu ermöglichen. RL 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl L 2011/64.

⁶ Das erste Fiscalis-Programm (1998-2002) war als einfaches Schulungs- und Austauschprogramm für Steuerbeamte konzipiert. Die folgenden Programme (zweites Fiscalis Programm (2003-2007), drittes (2008-2013), viertes (2014-2020) und fünftes (2021-2027) haben die Steuerlandschaft der EU kontinuierlich verändert, geprägt und die Steuerverwaltungen dabei unterstützt, europaweit besser zusammenzuarbeiten, um die Steuererhebung zu verbessern und Steuerbetrug zu bekämpfen.

⁷ Europäische Kommission, Kommunikation der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat: Aktionsplan zur Verstärkung des Kampfes gegen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung, KOM (2012) 722 endg. vom 6.12.2012; Verordnung (EU) Nr. 1286/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Dezember 2013 zur

auch andere Formen koordinierter internationaler Zusammenarbeit. Die "grenzüberschreitenden gemeinsamen Inspektionen"⁸ der Europäischen Plattform zur Bekämpfung nicht angemeldeter Erwerbstätigkeit⁹ und die "gemeinsamen strafrechtlichen Ermittlungen"¹⁰ sind in dieser Hinsicht gute Beispiele.

Um die Durchführung von Joint Audits weiter zu unterstützen, haben die G20 Staaten unter deutschem Vorsitz im März 2017 das Thema Steuersicherheit offiziell auf die politische Agenda gesetzt.¹¹ Ohne politischen Willen¹² kann die Bewältigung der Steuerunsicherheit im internationalen Kontext schwierig sein. Seitdem haben die OECD und die EU intensiv an "Tax

Festlegung eines Aktionsprogramms zur Verbesserung der Funktionsweise der Steuersysteme in der Europäischen Union für den Zeitraum 2014-2020 (Fiscalis 2020) und zur Aufhebung der Entscheidung Nr. 1482/2007/EG, ABl L 2013/347, 25.

⁸ Gemäß der Europäischen Plattform zur Bekämpfung nicht angemeldeter Erwerbstätigkeit sind gemeinsame Inspektionen (grenzüberschreitend) Inspektionen, die von der zuständigen Behörde eines Mitgliedstaates auf dessen Hoheitsgebiet unter Beteiligung der zuständigen Behörden eines oder mehrerer anderer betroffener Mitgliedstaaten durchgeführt werden. Europäische Kommission, Glossar der Begriffe. Europäische Plattform zur Bekämpfung der nicht angemeldeten Erwerbstätigkeit (Oktober 2018), verfügbar unter: https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=1323&langId=en#chapter_I.

⁹ Beschluss (EU) 2016/344 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. März 2016 über die Einrichtung einer Europäischen Plattform zur Stärkung der Zusammenarbeit bei der Bekämpfung nicht angemeldeter Erwerbstätigkeit. ABl L 65/12 verfügbar unter: <http://data.europa.eu/eli/dec/2016/344/oj>. Weitere Informationen über die Europäische Plattform zur Bekämpfung der nicht angemeldeten Erwerbstätigkeit sind unter <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=1299&langId=en> abrufbar.

¹⁰ Gemeinsame strafrechtliche Ermittlungen werden von Joint Investigation Teams (JITs) durchgeführt. Weitere Einzelheiten zu diesem Thema: <http://www.eurojust.europa.eu/doclibrary/JITs/joint-investigation-teams/Pages/jits-framework.aspx>.

¹¹ Nach der Präsentation der BEPS-Empfehlungen auf dem G20-Gipfel in Hangzhou war klar, dass zusätzliche Rechtssicherheit geschaffen wurde. Bereits unter der chinesischen G20-Präsidentschaft wurde jedoch beschlossen, dass OECD und IWF die Fragen der Steuersicherheit detaillierter analysieren und Lösungsvorschläge entwickeln sollten. IMF & OECD, Tax Certainty, Report for the G20 Finance Ministers, März 2017; Daniel Fehling, Steuerliche Schwerpunkte der deutschen G20-Präsidentschaft, ISTR 2017, S. 339-345.

¹² Als Grund für mangelnde Maßnahmen von Regierungen wird häufig fehlender politischer Wille genannt. Politischer Wille ist vorhanden, wenn 1) eine ausreichende Anzahl von Entscheidungsträgern 2) mit einem gemeinsamen Verständnis eines bestimmten Problems auf der formellen Tagesordnung 3) sich verpflichtet, 4) eine allgemein wahrgenommene, potenziell wirksame politische Lösung zu unterstützen. Lori Ann Post, Amber N. W. Raile, Eric D. Raile, Defining Political Will, Politics & Policy, Heft 38, Nr. 4, 2010, S. 653 ff.

Certainty Mechanisms" gearbeitet und Joint Audits werden als Instrument zur Streitvermeidung und frühzeitigen Problemlösung angesehen.

Aufgrund der neuen rechtlichen, politischen und finanziellen Möglichkeiten nahmen einige Staaten, insbesondere die Niederlande¹³, Italien¹⁴, Frankreich, Großbritannien und Deutschland eine führende Position bei der Erforschung und Förderung der Joint Audits ein. Allerdings entschied sich nur Deutschland dazu, einen Schritt weiter zu gehen: Das Bayerische Staatsministerium der Finanzen gründete im Juli 2013 das „Internationale Steuerzentrum“ (IStZ) als Arbeitsplattform für internationale Verwaltungszusammenarbeit.¹⁵ Nach drei Jahren veröffentlichte das Internationale Steuerzentrum erste positive Ergebnisse (u.a. Kontakte mit 11 Län-

¹³ 2012 und 2013 haben die Niederlande, Deutschland, Frankreich und das Vereinigte Königreich eingeladen, drei separate Joint Audit-Pilotprojekte einzurichten (alle eingeladenen Staaten waren zur Teilnahme bereit). Guido De Bont, Lisette van Der Hel-van Dijk, Netherlands Branch Report, in: Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, IFA Cahiers, Vol. 98B, 2013, S. 559. Das gemeinsame Pilotprojekt der Niederlande und des Vereinigten Königreichs zur Gemeinsamen Betriebsprüfung betraf den Mehrwertsteuerbereich. Europäische Kommission, Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament, Anwendung der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, COM (2014) 71 final von 12.2.2014.

¹⁴ Die italienischen Vertreter A.E. La Scala und P. Mastellone berichteten, dass Italien zwar nicht zu der Gruppe der 13 Mitgliedsstaaten gehörte, die im Joint Audit Bericht 2010 den Einsatz gemeinsamer Betriebsprüfungen förderten, die italienischen Steuerbehörden aber dennoch erklärten, Italien werde bei dieser innovativen Form der Kontrolle eine führende Rolle spielen. Agostino Ennio La Scala, Pietro Mastellone, National Report Italy, in: New Exchange of Information Versus Tax Solutions of Equivalent Effect, Giuseppe Marino (Hrsg.), IBFD 2015, S. 367. Deutschland und Italien führten, auf Initiative des Internationalen Steuerzentrums München, von 2013-2017 Joint Audits im Rahmen eines Pilotprojekts durch. Maria Bichler, Betriebsprüfungen „senza frontiere“: Das italienisch-bayerische Projekt als Erfolgsmodell der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit, ISR 6, 2019, S. 224 ff.; Michael Merx, Außenprüfung: Joint Audits der Steuerverwaltungen Bayerns und Venetiens, ISR 8, 2013, S. 260.; Thomas Eisgruber, Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen, BB 50, 2016, Beihefter, S. 6 f.;

¹⁵ Michael Merx (2013), Außenprüfung: Gründung des „Internationalen Steuerzentrums“ in München, ISR 2013, S. 328; Eva Oertel, Michael Merx, Ellen Reimann, Das Internationale Steuerzentrum – Eine Plattform für effiziente internationale Verwaltungszusammenarbeit, ISR 2015, S. 153.

den, 180 Mio. Euro zusätzliche Steuereinnahmen durch grenzüberschreitenden Betriebsprüfungen/Joint Audits).¹⁶ Auch wurde das „International Tax Audit Forum Munich“ (ITAF) aus der Taufe gehoben – die bisher verwaltungsintern stattfindende Auslandsfachprüfertagung wurde für die internationale Fachöffentlichkeit aus Finanzverwaltung, Wirtschaft, Wissenschaft, Beratung und Verbänden geöffnet.¹⁷

Das Bundesfinanzministerium Deutschlands (BMF) veröffentlichte den ersten und bisher einzigen Leitfaden für koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete.¹⁸ Die Erfolgsgeschichte der Joint Audits setzt sich im Oktober 2018 mit der Einrichtung des „Zentrum für internationale Betriebsprüfungen Baden-Württemberg“ (ZiBp BW) fort.¹⁹ Im Jahr 2019 stimmten die Mitglieder des Europäischen Parlaments für einen vom deutschen Abgeordneten Sven Giegold ausgearbeiteten Beschlussvorschlag des Ausschusses für Wirtschaft und Währung, in welchem mehrere Änderungen des Kommissionsvorschlags *Fiscalis 2021-2027* vorgesehen und Joint Audits als Priorität für die Mitgliedsstaaten benannt werden. Ebenfalls im Jahr 2019 legte das BMF einen Gesetzesentwurf vor, der die Weiterentwicklung der Joint Audits vorsieht. Der neu entworfene § 89a, Abs. 7 Satz 7 AO enthält eine Gebührenermäßigung von 75% für die Beantragung eines APA, wenn bereits eine koordinierte Prüfung stattgefunden hat.²⁰

¹⁶ Pressemitteilung des Bayerischen Staatsministeriums für Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat am 13 Juli 2016. Söder: Drei Jahre Internationales Steuerzentrum: 180 Mio Euro mehr Steuern - Kontakte zu 11 Staaten // Bayern wird „competent authority“ für Italien. <https://www.bayern.de/soeder-3-jahre-internationales-steuerzentrum-180-mio-euro-mehr-steuern-kontakte-zu-11-staaten-bayern-wird-competent-authority-fuer-italien/>

¹⁷ Eckehard Schmidt, Eva Oertel (Hrsg.), *International Tax Audit Forum Munich 2014, 2016*; Thomas Eisgruber, Eva Oertel (Hrsg.), *International Tax Audit Forum Munich 2016, 2017*.

¹⁸ Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete, BMF-Schreiben vom 6. Januar 2017 - IV B 6 - S 1315/16/10016:002, BStBl I 2017, S. 89. https://www.bzst.de/EN/Businesses/Joint_Audit/joint_audit_node.html

¹⁹ Finanzministerium Baden-Württemberg, Presseerklärung: Zentrum für internationale Betriebsprüfungen Baden-Württemberg geht an den Start, Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, 26 Oktober 2018.

²⁰ § 89 (7) 7 Vorabverständigungsverfahren. „Bezieht sich der Antrag auf einen Sachverhalt, für dessen steuerliche Beurteilung im Zeitpunkt der Antragstellung bereits eine koordinierte bilaterale oder multilaterale steuerliche Außenprüfung durchgeführt wurde, die zu einem übereinstimmend festgestellten Sachverhalt und zu einer übereinstimmenden steuerlichen Würdigung geführt hat, wird die Gebühr um 75

Unter Berücksichtigung der aktuellen Entwicklungen bei den gemeinsamen Betriebsprüfungen liegt das Hauptaugenmerk weiterhin auf dem Informationsaustausch zwischen den teilnehmenden Staaten. Joint Audits verfolgen im Wesentlichen zahlreiche Ziele²¹ welche kurz gesagt sind:

1. Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung,
2. Reduzierung der Compliance Kosten und
3. Herstellung von Rechtssicherheit durch Vermeidung, Beschleunigung und Abschluss laufender Streitbeilegungsverfahren.

Auf der Grundlage von in der Literatur gefundenen Daten wurden acht Pilotprojekte²² und mehr als 200 Joint Audits²³ mit über 25 beteiligten Staaten - nicht nur innerhalb Europas, sondern auch in Drittstaaten -²⁴

Prozent reduziert. Wird der Antrag zurückgenommen oder abgelehnt, wird eine zu diesem Zeitpunkt unanfechtbar festgesetzte Gebühr nicht erstattet; dies gilt auch im Fall des Scheiterns des Vorabverständigungsverfahrens". Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie, Bearbeitungsstand: 10.12.2019. https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/ATADUmsG/0-Gesetz.html

²¹ OECD, Joint Audit Report, Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration (FTA), Istanbul, 15-16 Sept. 2010 (OECD 2010), S. 8-9, <http://www.oecd.org/tax-administration/45988932.pdf>.

²² Auf der Grundlage einer Literaturrecherche konnte die Autorin sieben Joint Audit Pilotprojekte im Zusammenhang mit den direkten Steuern identifizieren, z.B. US-AUS, US-CAN, US-UK, DE-NL, DE-CZ, DE-IT, NL-FR und eines in Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer: Joint Audit Pilotprojekt NL - UK. Die USA haben als erster Staat, 2011 ein Pilotprojekt zur gemeinsamen Betriebsprüfung mit Australien durchgeführt. Kristen A. Parillo, U.S., Australia Hope Joint Audits Will Help Tax Administration, 2011, Tax Notes 130(5), S. 520.

²³ Nach Angaben der Mitglieder des deutschen Bundesfinanzministeriums gibt es weltweit 232 gemeinsame Betriebsprüfungen. Von diesen 232 Fällen sind 123 abgeschlossen und 109 anhängig. Von den insgesamt 232 Fällen hat Deutschland 113 eingeleitet. Für weitere Informationen: Michael Braun, Thomas Eisgruber, Stefan Greil, Stephan Schmitz, Joint audits: The German experience, International Tax Review, 17. Februar 2020.

²⁴ Der OECD zufolge gab es Probleme bei der Zählung der Anzahl der Joint Audits aufgrund der unterschiedlichen Auslegung der Joint Audit-Konzepte. Aus diesem Grund wurde die Zahl 25+ angegeben. OECD-Konferenz zum Tag der Steuersicherheit, Diskussionspanel 2: Steuersicherheit und das Gesamtbild. OECD, 16 September 2019, Paris, Frankreich. Innerhalb der Europäischen Union waren bisher 19 Mitgliedsstaaten beteiligt, vgl. Michael Braun, Thomas Eisgruber, Stefan Greil, Stephan Schmitz, Joint audits: The German experience, International Tax Review, 17. Februar 2020.

ausgemacht. Darüber hinaus wurden mehr als 15 anonymisierte Joint Audit-(Echt)Fälle von internationalen Steuerfachleuten aus verschiedenen Ländern diskutiert²⁵ und veröffentlicht²⁶.

Die Mehrzahl der ausgewählten Fälle bezieht sich auf "Verrechnungspreisfragen, Kostenbeitragsvereinbarungen, Gewinnzuweisung an Betriebsstätten, komplexe Unternehmensumstrukturierungen, Transaktionen mit immateriellen Gütern, Dienstleistungs- und Kostenteilungsvereinbarungen sowie Transaktionen mit Niedrigsteuerländern"²⁷.

²⁵ Eckehard Schmidt, Eva Oertel (Hrsg.), *International Tax Audit Forum Munich 2014*, 2016; Thomas Eisgruber, Eva Oertel (Hrsg.), *International Tax Audit Forum Munich 2016*, 2017.

²⁶ Erich Spensberger, Gerhard Steiner, *Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen – Praktische Erfahrungen mit Österreich*, *ISR 05*, 2015, S. 156 ff; Franz Hruschka, Rainer Schicketanz, *Vom Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung zur Vermeidung weißer Einkünfte*, *ISR 05*, 2015, S. 164 ff; Gerhard Girlich, Siegfried Müller, *Betriebsstätte und Authorised OECD Approach*, *ISR 05*, 2015, S. 169 ff; Michael Bär, Susanne Hollmann, *Vertriebsgesellschaft: Verrechnungspreise bei Vertriebsgesellschaften*, *ISR 05*, 2015, S. 179 ff; Andreas Saliger, Christoph Schießl, *Wegzugsbesteuerung: Hybride Gestaltungen und Wegzugsbesteuerung*, *ISR 05*, 2015, S. 186 ff; Erich Spensberger, Roland Macho, Lisbeth Erichsen, „Joint Audit“ – ein Erfolgsmodell im Internationalen Steuerrecht, *ISR 07*, 2017, S. 261 ff; Gerhard Girlich, Siegfried Müller, Manfred Naumann, *Erste Praxiserfahrungen mit dem Authorised OECD Approach*, *ISR 05*, 2017, S.229 ff; Ulrike Wolff-Seeger, Andreas Saliger, *Funktionsverlagerung durch Digitalisierung?*, *ISR 05*, 2017, S. 235-241; Michael Bär, Michael Volk, *Grenzüberschreitende Verrechnung von Dienstleistungen vor und nach Inkrafttreten des DBA China zum 1.1.2017*, *ISR 05*, 2017, S. 244 ff; Franz Hruschka, *Bilaterale Effekte bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen*, *ISR 05*, 2017, S. 244 ff; Franz Hruschka, Gerhard Girlich, „Keine oder eine – das ist hier die Frage!“ – Unterschiedlicher Umgang mit der Betriebsstättenfrage in Italien und Deutschland, *ISR 06*, 2019, S. 205-211; Michael Bär, Erich Spensberger, Harald Pözl, *Alle auf einmal! - Betriebsprüfer, Steuerfahnder und ein Verständigungsverfahren bei Doppelansässigkeit*, *ISR 06*, 2019, S. 212-217; Roland Macho, Eva Oertel, *Tax Compliance Ansätze im Vergleich: Die österr. Begleitende Kontrolle und der deutsche Status quo*, *ISR 06*, 2019, S. 232 ff; Klaus Pschierl, Andreas Kallina, *Multi-laterale Kontrollen: Was geht, was geht noch nicht!* *ISR 06*, 2019, S. 239 ff; Maria Bichler, *Betriebsprüfungen „senza frontiere“: Das italienisch-bayerische Projekt als Erfolgsmodell der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit*, *ISR 06*, 2019, S. 224 ff.

²⁷ Michael Braun, Thomas Eisgruber, Stefan Greil, Stephan Schmitz, *Joint audits: The German experience*, *International Tax Review*, 17. Februar 2020.

Die wesentlichen Rechtsgrundlagen für Joint Audits im Bereich der direkten Steuern sind:

- *innerhalb der EU* - die EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU²⁸ des Rates und die innerstaatlichen Umsetzungsregelungen;
- *außerhalb der EU* - Steuerabkommen, die Vorschriften ähnlich des OECD-Musterabkommens (Artikel 26) hinsichtlich der aktiven Präsenz²⁹ und des Amtshilfeabkommens (Artikel 8 und 9) hinsichtlich der zumindest passiven Präsenz von Steuerbeamten³⁰ enthalten.

Die vorliegende Studie hat sich zum Ziel gesetzt, mit den erarbeiteten Ergebnissen und gewonnenen Erkenntnissen Empfehlungen für weitere Forschungsansätze zu benennen. Die Literaturrecherche umfasst inhaltreiche und erkenntnisfördernde Veröffentlichungen (2010-2020) über die Erfahrungen Deutschlands mit Joint Audits. Nach der Beschäftigung mit der Entwicklungsgeschichte des Joint Audit, Teil II stellt die Forschungsmethodik vor: Analysiert werden Autorenschaft, Zugehörigkeit, Zitate, Verlage, Zeitschriften, Publikationsjahr, Art der Studie und verwandte Forschungsthemen von Arbeiten, die sich mit Joint Audits befasst haben. Aufgrund der Literaturübersicht konnten auch Staaten ermittelt werden, die Joint Audits durchführen. Im letzten Teil (III) werden die Schlussfolgerungen präsentiert und Empfehlungen für weitere Forschungsarbeiten auf dem Gebiet des Joint Audit gegeben.

II. Forschungsmethodik

Für diese Studie konnte die Bibliothek der Juristischen Fakultät der Universität Heidelberg, eine der größten Bibliotheken der Universität Heidel-

²⁸ Der konsolidierte Text der EU-Richtlinie 2011/16 kann eingesehen werden unter <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:02011L0016-20180101&from=EN>

²⁹ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

³⁰ Der OECD-Bericht von 2010 geht davon aus, dass die Konvention das wichtigste Instrument für multilaterale JA sein wird. OECD, Joint Audit Report, 2010, S. 13; OECD/Council of Europe, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol, 2011, <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>.

berg, genutzt werden. Sie ermöglicht Zugang zu mehr als 200.000 rechtswissenschaftlichen Büchern und verfügt über mehr als 570 laufende Zeitschriften. Darüber hinaus können mehr als 250 kostenpflichtige und kostenlose Online-Datenbanken genutzt werden.

Der erste Schritt, diese Studie mit Inhalt zu füllen, war die Auswahl und Sichtung der relevanten verfügbaren Forschungs- und Praxisliteratur zu Joint Audits und verwandten Themen. Insbesondere Aufsätze, Berichte, Gerichtsentscheidungen und Mitteilungen, die den Ausdruck "Joint Audit" in ihrem Titel, der Zusammenfassung, in den Schlüsselwörtern oder im Text enthalten, wurden berücksichtigt. Da die Joint Audit Pilotierungen, Projekte und Verfahren seit der Veröffentlichung des OECD-Berichts 2010 stetig zunehmen, erscheint es sinnvoll, den Zeitrahmen für die Literaturstudie entsprechend anzupassen. Deshalb decken die ausgewählten Publikationen den Zeitraum von 2010 bis 2020 ab.

Für die weitere Eingrenzung in den speziellen Bereich Joint Audit wurden auch die alternativen oder kombinierten Stichworte "koordinierte Betriebsprüfung", "internationale Betriebsprüfung", "grenzüberschreitende Betriebsprüfung", "multilaterale Kontrolle", "multinationale Betriebsprüfung", "andere Formen der Verwaltungszusammenarbeit" und die neuesten Zitate zu den wichtigsten Veröffentlichungen, die diesen Ausdruck enthalten, verwendet. Alle gesammelten Beiträge wurden einzeln gesichtet. Im Ergebnis wurden insgesamt 141 Veröffentlichungen ausgewählt.

Der nächste Schritt bestand in der Klassifizierung der Veröffentlichungen, in einerseits die Veröffentlichungen, die sich ausschließlich mit dem Thema der gemeinsamen Außenprüfungen auseinandersetzen und andererseits die Veröffentlichungen, die mit diesem Thema nur teilweise im Zusammenhang stehen. Dabei wurden 56 Artikel aussortiert, da sich diese mit Joint Audits aus einem anderen Blickwinkel, wie der Buchhaltungsprüfung oder dem US-amerikanischen Modell des von der Multistaaten-Steuerkommission organisierten Joint Tax Audits sowie mit Publikationen befassen, die nicht die deutschen Erfahrungen wiedergeben.

Die Datenanalyse umfasst die folgenden Aspekte:

- ✓ **Jahr der Veröffentlichung:** Nimmt die Zahl der Veröffentlichungen über Joint Audits zu oder ab? Welche Sprache wird am häufigsten verwendet?
- ✓ **Zeitschrift, Verlage:** In welchen Zeitschriften wurden Arbeiten zu Joint Audits veröffentlicht? Welche Verlage sind im Kontext von Joint Audits am relevantesten?

- ✓ **Autorschaft:** Wie viele Autoren gibt es pro Veröffentlichung? Ihre Zugehörigkeit, einschließlich der Zugehörigkeit zum öffentlichen oder privaten Sektor. Welche Autoren sind im Kontext von Joint Audits am aktivsten?
- ✓ **Art der Studie:** Welche Art von Studien spiegelt sich in den Beiträgen wider, die sich mit Joint Audits befassen: empirische oder theoretische Studien?
- ✓ **Verwandtes Forschungsthema:** Welche sind die relevantesten Themencluster im Kontext von Joint Audits?
- ✓ **Zitate:** Welche Arbeiten und Autoren werden am häufigsten zitiert?
- ✓ **Erfahrungen der Staaten:** Welche Staaten haben bisher Erfahrungen mit Joint Audits gemacht?

1. Abgrenzung der Studie

Für die Auswahl der Literatur wurde das Angebot der Bibliothek der Universität Heidelberg mit ihren umfangreichen Quellen genutzt. Allerdings muss berücksichtigt werden, dass auch hier kein Zugang zu allen Publikationen gegeben ist.

Für die Studie wurde ein explorativer Ansatz gewählt. Die Ergebnisse wurden auf nur vier Sprachen beschränkt (Deutsch, Englisch, Rumänisch und Russisch).

2. Ergebnisse

Bisher ist es nicht gelungen, eine vollständige Literaturübersicht über das Thema Joint Audit zu erstellen. Die bisher umfassendste ist in der Veröffentlichung „International koordinierte Außenprüfungen“³¹ (etwa 20 Artikel zum Thema Joint Audit) zu finden. Eine vollständige Literaturübersicht über die Erfahrungen Deutschlands mit Joint Audits fehlt allerdings bisher. Die Recherche hat gezeigt, dass Deutschland sich an der Veröffentlichung des OECD-Berichts 2010 nicht beteiligt und sich im Zeitraum 2010 - 2012 eher passiv verhalten hat. Ab 2013 nimmt jedoch, wie aus der Abbildung 1 hervorgeht, die Zahl der Veröffentlichungen, die sich auf die Erfahrungen Deutschlands mit Joint Audits beziehen, kontinuierlich um

³¹ Roman Seer, International koordinierte Außenprüfung, in: Klaus Tipke/Heinrich W. Kruse, AO/FGO, 158. Lieferung 10.2019.

etwa 10 pro Jahr zu. Ungefähr 76% der Autoren sind deutsch. Dass in Deutschland ab 2013 ein deutlicher Anstieg an Veröffentlichungen zum Thema „Joint Audit“ zu verzeichnen ist, hängt auch mit der Gründung des Internationalen Steuerzentrums München und mit dem International Tax Audit Forum Munich zusammen – beide haben sich ausschließlich mit der Thematik befasst und auseinandergesetzt.

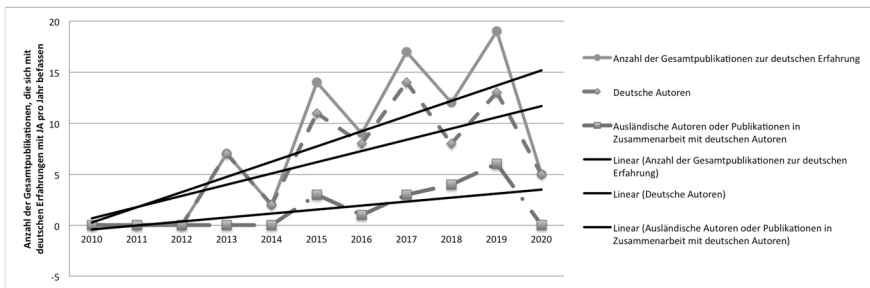


Abbildung 1. Anzahl der Publikationen, die sich mit den Erfahrungen Deutschlands mit Joint Audits im Zeitraum 2010-2020 befassen.

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

80% der Studien bzw. 68 Publikationen wurden logischerweise in deutscher Sprache veröffentlicht, was es schwierig macht, die Erfahrungen und das Wissen weltweit zu erfassen.³²

Bis zum Stand dieser Veröffentlichung wurden keine empirischen Studien in der Literatur gefunden.

In diesem Bereich gibt es nur ein Hauptcluster: das Recht. Es gibt insbesondere eine Reihe von materiell-rechtlichen Verfahrensfragen, die geklärt werden müssen. Die verwandten Themen, die sich mit Joint Audits befassen, lassen sich wie folgt einordnen:

³² Die Beiträge des International Tax Audit Forums Munich wurden zweisprachig (deutsch und englisch) veröffentlicht. Die ITAF 2014 wurde simultan in deutscher/englischer und englischer/deutscher Sprache übersetzt, die ITAF 2016 wurde in deutscher, englischer und italienischer Sprache simultan übersetzt. Beide Veranstaltungen wurden via Livestream übertragen und erreichten durchschnittlich 2.500 Zuschauer. S. Eckehard Schmidt, Eva Oertel (Hrsg.), International Tax Audit Forum Munich 2014, 2016; Thomas Eisgruber, Eva Oertel (Hrsg.), International Tax Audit Forum Munich 2016, 2017.

Tabelle 1. Rangordnung der verwandten Themen im Kontext von Joint Audits

Nr.	Verwandtes Thema im Kontext von Joint Audits	Anzahl der Veröffentl.
1.	<p>Studien, in denen der rechtliche Rahmen und die Schwierigkeiten untersucht werden, die ein effizientes Joint Audit-Verfahren behindern können, einschließlich:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Verständigungsverfahren (MAP) - International Compliance Assurance Programme (ICAP) - Rechtlicher Rahmen und Fragen im Zusammenhang mit dem Joint Audit Verfahren im Bereich der Verrechnungspreise - Rechtlicher Rahmen und Fragen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Steuerprüfungen und Harmonisierung des Verfahrensrechts in Bezug auf Steuerprüfungen - Anleitung für die Steuerzahler, wie sie reagieren sollen, wenn sie zur Teilnahme an einer gemeinsamen Außenprüfung eingeladen werden, Rechte der Steuerzahler - Ausführliche Erläuterungen zur deutschen Rechtsprechung und deren Auswirkungen auf das deutsche Steuerrecht - Besprechung des Leitfadens zu koordinierten Steuer-Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete - Analyse der aktuellen Trends beim Informationsaustausch und der grenzüberschreitenden Zusammenarbeit zwischen Steuerbehörden 	<p>47</p> <p>2</p> <p>4</p> <p>7</p> <p>2</p> <p>4</p> <p>7</p> <p>3</p> <p>1</p>
2.	<p>Kurze Erklärungen in Reden, Berichten und Veröffentlichungen zu Pilotprojekten und regulären Joint Audits, einschließlich:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Detaillierte Untersuchungen von Pilotprojekten - Detaillierte Analysen von (anonymisierten) Echten Joint Audit-Fällen 	<p>49</p> <p>9</p> <p>15</p>
3.	<p>Berichte und Publikationen, die die Konferenzen des Internationalen Steuerprüfungsforums (ITAF) und die Präsentationen und Diskussionen von Experten ausführlich dokumentieren, einschließlich:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vorabverständigungsverfahren (APA) 	<p>7</p> <p>1</p>
4.	<p>Kurze Erklärungen in Pressekonferenzen und Veröffentlichungen über die Arbeit des Internationalen Steuerzentrums (ITC)</p>	<p>5</p>

5.	<i>Publikationen, die einige statistische Daten offenlegen</i>	4
6.	<i>Veröffentlichungen zu verschiedenen Projekten, die sich mit Joint Audits befassen</i>	3
7.	<i>Eine detaillierte Analyse der Vorteile von Joint Audits</i>	1

Quelle: Ausarbeitung der Autorin.

Eine detailliertere Klassifizierung war nicht möglich. Der Ansatz verschiedener Autoren überschneidet sich vielfach mit anderen. Teilweise verfolgen sie einen ähnlichen Ansatz wie der OECD-Vorschlag zu Joint Audits, teilweise wird davon aber auch abgewichen. Unterschiedliche Auffassungen werden insbesondere bei der Auslegung der im OECD-Bericht 2010 unter dem Begriff "Joint Audits" vorgeschlagenen rechtlichen Bestimmungen vertreten. Es ist wichtig festzustellen, dass einige Autoren³³, einschließlich der OECD, die Bedeutung der "lost in qualification"-Situation ignorierten und stattdessen den Mangel an praktischer Wirkung anführten. Während andere³⁴ über die Bedeutung der Mehrdeutigkeiten des Begriffs in Bezug auf das eine einheitliche Team und ein Ergebnis debattierten.

Tabelle 1 zeigt, dass sich nur wenige Veröffentlichungen auf die Rechte der Steuerzahler konzentrieren. Kaum analysiert wurden die Auswirkungen der Verbindung zwischen Joint Audits - MAPs und ICAP. Es gibt keine Veröffentlichung, die sich mit APAs im Zusammenhang mit Joint Audits

³³ Xavier Oberson, General Report, in: Exchange of information and cross-border cooperation between tax authorities, IFA Cahiers vol. 98B, 2013, S. 43 ff.

³⁴ z.B. Till Meickmann, Verfahrensrechtliche Probleme bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte - gemeinsame Betriebsprüfungen als Lösungsmodell, 23 IStR 16, 2014, S. 591 ff; Michael Hendricks, Joint Audits und Abkommensrecht, in: Christian Kaeser/Michael Schwenke (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Festgabe zum 75. Geburtstag von Franz Wassermeyer, 2015, S. 565 ff; Lisette van der Hel-van Dijk, Joint Audits: Next Level in Cooperation between Germany and The Netherlands, 43 Intertax 8/9, 2015, S. 495 ff; Jörg Eimler, Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen, StbJb 2015/2016, S. 533 ff; Christian Beckmann, Joint Audits - Aktuelle Problemfelder zwischenstaatlicher Gemeinschaftsprüfungen, 25 IStR 15, 2016, S. 627 ff; Johannes Becker/Ekkehart Reimer, in: Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise: Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven, in: Drüen/Gosch/Lüdicke/Schnitger (Hrsg.), PWC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht, 2017, S. 40 ff; Ernst Czakert, 2017; Erich Spensberger, Streitvermeidung durch koordinierte Außenprüfungen, in: Jobst Wilmanns (Hrsg.), Verrechnungspreise und Außensteuerrecht - Reflektionen und Ausblick, Festschrift für Harald Kuckhoff, 2018, S.161 ff; Roman Seer, International koordinierte Außenprüfungen, in: Gosch/Schnitger/Schön (Hrsg.), Festschrift für Jürgen Lüdicke, 2019, S. 577 ff.

befasst. Um eine systematische und strategische Planung zu ermöglichen, müssen jedoch Ergebnisse zu allen untersuchten Themen veröffentlicht werden. Darüber hinaus sollten Joint Audits nicht nur aus rechtlicher Sicht, sondern auch aus anderen Blickwinkeln - wie z.B. dem der Wirtschaft oder Politik - untersucht werden.

Die Analyse ergab auch, dass die Zeitschrift Internationale Steuer-Rundschau (ISR) mehr Beiträge zu Joint Audits veröffentlichte als jede andere Zeitschrift. Tabelle 2 gibt einen Überblick über die Zeitschriften, in welchen mindestens zwei relevante Beiträge veröffentlicht wurden. Die meisten Zeitschriften werden in Deutschland veröffentlicht.

Tabelle 2. Zeitschriften, die Artikel über Joint Audits veröffentlicht haben

Land	Zeitschrift	Anzahl der Artikel
NL	World Tax Journal (WTJ)	2
UK	International Tax Review (ITR)	2
DE	Betriebs Berater (BB)	2
DE	Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht (HFSt)	2
DE	Die Unternehmensbesteuerung (UbG)	2
DE	Der Betrieb (DB)	3
DE	Deutsches Steuerrecht (DStR)	3
DE	Internationales Steuerrecht (IStR)	6
DE	Internationale Steuer-Rundschau (ISR)	25

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Neben einer Dissertation und einigen Kapiteln in separaten Büchern, wurden die umfangreichsten wissenschaftliche Publikationen, jeweils rund 50 Seiten, im World Tax Journal veröffentlicht.

Tabelle 3 macht deutlich, dass der Dr. Otto Schmidt Verlag mehr Publikationen im Bereich der Joint Audits aufweist als andere Verlage. Der C.H. Beck Verlag und IBFD sind nach dem Dr. Otto Schmidt Verlag weitere aktive Verlage auf diesem Gebiet. Einer der Gründe für die Beliebtheit der Veröffentlichung von Artikeln über Joint Audits liegt darin, dass sich Pub-

likationen über Joint Audits mit praktischen Fragen und Themen beschäftigen, die einen illustrativen Ansatz verfolgen, wobei der Schwerpunkt der Inhalte auf dem "Was" und "Wie" statt auf dem "Warum" liegt.

Tabelle 3. Verlage, die Beiträge zu Joint Audits veröffentlicht haben

Land	Verlag	Anzahl der Publikationen
NL	IBFD, Amsterdam	4
DE	Verlag C.H. Beck, München	14
DE	Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln	38

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Gleichzeitig zeigt die Ermittlung der Autoren der Beiträge, dass 59% der Artikel, die sich mit Joint Audits befassen, von nur einem Autor verfasst wurden. Abbildung 2 illustriert die Anzahl der Autoren der Studien, die sich mit Joint Audits befassen.

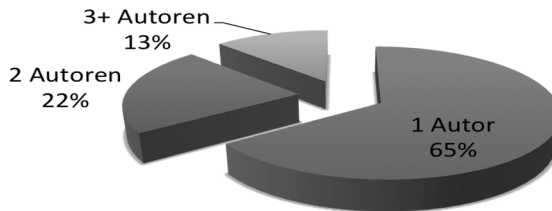


Abbildung 2. Anzahl der Autoren pro Artikel

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Es gibt nur wenige Spezialisten auf dem Gebiet der Joint Audits, die mehrere Artikel veröffentlicht haben. So haben nur sechs Autoren je vier und mehr Studien zu Joint Tax Audits veröffentlicht. Weitere fünf Autoren veröffentlichten je drei Studien, und sechs Autoren je zwei Studien, wie aus Tabelle 4 hervorgeht.

Tabelle 4. Die aktivsten Autorinnen und Autoren im Kontext von Joint Audits

Nr.	Autorinnen und Autoren	Angehörigkeit	Anzahl der Artikel
1.	Thomas Eisgruber	Finanzverwaltung	7
2.	Eva Oertel	Finanzverwaltung	7
3.	Till Meickmann	Universität	4
4.	Ekkehart Reimer	Universität	4
5.	Erich Spensberger	Finanzverwaltung	4
6.	Johannes Becker	Universität	4
7.	Lars H. Haverkamp	Steueranwalt	3
8.	Franz Hruschka	Finanzverwaltung	3
9.	Michael Merx	Finanzverwaltung	3
10.	Gerhard Girlich	Finanzverwaltung	3
11.	Michael Bär	Finanzverwaltung	3
12.	Christian Beckmann	Steueranwalt	2
13.	Ernst Czakert	Finanzverwaltung	2
14.	Roman Seer	Universität	2
15.	Roland Macho	Finanzverwaltung	2
16.	Siegfried Müller	Finanzverwaltung	2
17.	Andreas Saliger	Finanzverwaltung	2
18.	Manfred Haumann	Steuerberater	2

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Die häufigsten zitierten Autoren und Publikationen sind:

- 1) Klaus-Dieter Drüen, Rechtsrahmen und Rechtsfragen der multilateralen Betriebsprüfung, Beihefter zu DStR 41 (2013), S. 82-88;
- 2) Michael Hendricks, Joint Audits und Abkommensrecht, in Festgabe Wassermeyer Doppelbesteuerung, Beitrag 75 (2015), S. 565-572

Diese Veröffentlichungen wurden mehr als 55 Mal zitiert (Tabelle 7), was die Präsenz des akademischen Bereichs belegt. Es ist hier jedoch wichtig zu bemerken, dass im Rahmen von JA Veröffentlichungen die Autoren aus dem "praktischen" Bereich (die Anwender und Umsetzer) enorm vertreten sind (75% oder 18 von 24 Autoren).

Tabelle 5 enthält 24 Autoren sowie 18 Publikationen, die mindestens zehn Mal zitiert wurden. Die häufigsten zitierten Autoren sowie Arbeiten machen 588 bzw. 83% der insgesamt 709 Zitate aus.

Tabelle 5. Meist zitierte Autorinnen und Autoren und Veröffentlichungen bei Joint Audits

Autor	Veröffentlichungen	Anzahl der Zitate
Klaus-Dieter Drüen	Rechtsrahmen und Rechtsfragen der multilateralen Betriebsprüfung, Beihefter zu DStR 41 (2013), S. 82-88	58
Michael Hendricks	Joint Audits und Abkommensrecht, in Festgabe Wassermeyer Doppelbesteuerung, Beitrag 75 (2015), S. 565-572	57
Ernst Czakert	Generalthema 2 und Seminar D: Der internationale Informationsaustausch und die grenzüberschreitende Kooperation der Steuerverwaltungen, 22 IStR 16 (2013), S. 596- 603	53
Jörg Eimler	Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen, StbJb 2015/2016 (2016), S. 533-583	49
Thomas Eisgruber	Praxiserfahrungen zu Joint Audits, Beihefter zu DStR 41 (2013), S. 89-92	46
Till Meickmann	Verfahrensrechtliche Probleme bei der Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte - gemeinsame Betriebsprüfungen als Lösungsmodell, 23 IStR 16 (2014), S. 591-596	46
Erich Spensberger, Gerhard Steiner	Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen – Praktische Erfahrungen mit Österreich, ISR (2015), S. 156-162	45

Christian Beckmann	Gemeinsame Betriebsprüfung durch deutsche und ausländische Finanzverwaltungen, StBp (2014), S. 66-69	44
Johannes Becker, Ekkehart Reimer	Das Verfahrensrecht der Verrechnungspreise: Grundlagen, Erfahrungen und Perspektiven, in Düren/ Gosch/ Lüdicke/ Schnitger (Hrsg.), PWC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht (2017), S. 40-93.	38
Holger Peters, Markus Kircher, Daniel Moll	Grenzüberschreitende gemeinsame Betriebsprüfung: ein effizienter Weg zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zu mehr Rechts- und Planungssicherheit? 25 IStR 1 (2016), S. 2-9	30
Thomas Eisgruber, Eva Oertel	Joint Audit: Zum „Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete“ vom 6.1.2017, ISR (2017), S. 270-276	28
Christian Beckmann	Joint Audits - Aktuelle Problemfelder zwischenstaatlicher Gemeinschaftsprüfungen, 25 IStR 15 (2016), S. 627-631	27
Maximilian Haag, Dorothea Jehle	Bericht zum 11. Münchner Unternehmenssteuerforum: „Multilaterale Betriebsprüfung – Herausforderung für die Finanzverwaltung und auch für die Unternehmen“, Beihefter zu DStR 41 (2013), S. 79-82	13
Thomas Eisgruber, Eva Oertel	Thomas Eisgruber & Eva Oertel, Grenzüberschreitender Steuervollzug - nationale Sicht, in 100 Jahre Steuerrecht-Sprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, Band I (2018), S. 1113-1126	13
Eva Oertel	Anmerkung aus Sicht der Verwaltung, in: Sascha Bleschick, Eva Oertel, Daniel Mohr, SteuerPrisma – Internationaler Informationsaustausch, UbG 5 (2018), S.295-306	11
Andreas Oestreicher, Ekkehart Reimer	Internationale Verrechnungspreise – Herausforderungen und Lösungsansätze für Familienunternehmen, Stiftung Familienunternehmen (2015), S. 84-85	10
Erich Spensberger, Roland Macho, Lisbeth Erichsen	„Joint Audit“ – ein Erfolgsmodell im Internationalen Steuerrecht, ISR (2017), S. 261-267	10
Rolf Schreiber, Susanne Schäffkes, Stefan Fechner	Neue Urteile zur koordinierten Betriebsprüfung mit dem Ausland, DB Nr.27-28 (2018), S.1624-1630	10

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Weniger oder gar nicht zitiert werden Beiträge, die in den Fachzeitschriften Tax Notes und International Tax Review veröffentlicht wurden, sowie

Berichte von IOTA, EY und PWC.

Ebenfalls analysiert wurde die Autorenzugehörigkeit. Wenig überraschend ist, dass Praktiker ihre Ergebnisse im Vergleich zu Akademikern schneller veröffentlichen. So sind die meisten Autoren (84%) Praktiker (Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung, Rechtsprechung, Finanzverwaltung usw.). Einige von ihnen sind Universitäten angegliedert (die Hälfte von ihnen sind Honorarprofessoren). Reine Akademiker (Professoren, Postdoktoranden und Doktoranden) machen nur 16 % aller Autoren aus.

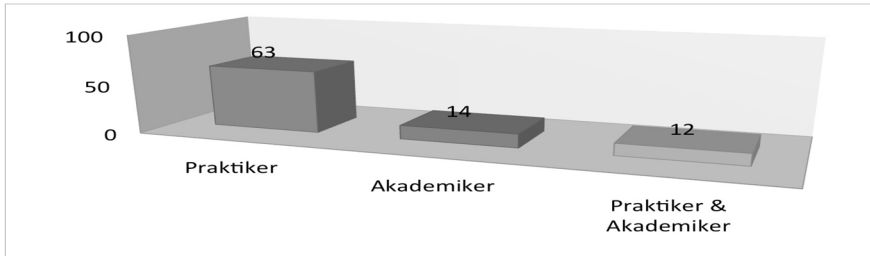


Abbildung 3. Zugehörigkeit der Autoren

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Eine Einteilung der Praktiker nach ihrer Zugehörigkeit zum öffentlichen oder privaten Sektor ergibt, dass fast die Hälfte aller Praktiker in sechs Staaten (Deutschland, Niederlande, Italien, Frankreich, Österreich, Schweden) für die Finanzverwaltung arbeiten. Eine vertiefte Analyse zeigt, dass die Repräsentanten der Steuerverwaltung für die Veröffentlichung von 44% aller Publikationen verantwortlich sind.



Abbildung 4. Zugehörigkeit der Praktiker Autoren zum öffentlichen oder privaten Sektor

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Statistische Studien, die Daten über Joint Audits pro Staat liefert, gibt es nicht. Allerdings ermöglichte die Literaturrecherche, eine Liste der Staaten zu erstellen, die Erfahrungen mit der Durchführung von Joint Audits haben.

Nr.	Abk.	Land	Erfahrung mit regulären Joint Audits		Erfahrungen mit Pilotprojekten		
			Länder	Deutschland-Fall	Länder	Deutschland-Fall	Geplant
1.	AUS	Australien			US-AUS		
2.	AT	Österreich					
3.	BE	Belgien					
4.	BW	Botswana					
5.	CAN	Kanada			US- CAN		
6.	HR	Kroatien			DE-HR		
7.	CY	Zypern					
8.	CZ	Tschechische Republik					
9.	DK	Dänemark					
10.	FI	Finnland					
11.	FR	Frankreich					
12.	EE	Estland					
13.	DE	Deutschland					
14.	GR	Griechenland					
15.	HU	Ungarn					
16.	IT	Italien			DE-IT		
17.	LV	Lettland					
18.	LT	Litauen					
19.	LU	Luxemburg					
20.	NL	Niederlande			DE-NL NL-FR		
21.	PL	Polen					
22.	PT	Portugal					
23.	SK	Slowakische Republik					
24.	ZA	Südafrika					
25.	ES	Spanien					
26.	SZ	Schweiz					
27.	SE	Schweden					
28.	UK	Vereinigtes Königreich			US-UK UK-NL		
29.	US	Vereinigte Staaten					
30.	CN	China					

Quelle: Ausarbeitung der Autorin

Die aktuellen Ergebnisse lassen die Schlussfolgerung zu, dass die Anzahl der durchgeführten Joint Audits³⁵ und die Anzahl der Veröffentlichungen und der Zugehörigkeit der Autoren stark korreliert. Der Zugang zu mehr Daten bietet eine große Ressource für weitere Diskussionen und Studien. Dies erklärt, warum Deutschland nicht nur bei Veröffentlichungen über Joint Audits, sondern auch bei deren Durchführung führend ist. Aus Tabelle 6 ergibt sich, dass Deutschland mit fast allen Staaten, die ebenfalls Joint Audits durchführen, seinerseits Joint Audits durchgeführt hat. Dies erlaubt den Schluss, dass der Hauptgrund für die Veröffentlichung im Kontext von Joint Audits nach wie vor die bisherigen Erfahrungen und der Zugang zu Daten ist.

III. Schlußfolgerungen und Empfehlungen

Grenzüberschreitenden Betriebsprüfungen haben in den letzten zehn Jahren auf internationaler Ebene immer mehr an Bedeutung gewonnen. Internationale Bemühungen, wie z.B. das Joint Audit Project des Forum on Tax Administration (FTA) der OECD, die politische Unterstützung der G20 und die Schaffung eines verbesserten rechtlichen Rahmens für die Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen (zumindest auf EU-Ebene) haben sicherlich dazu beigetragen. So hat das Konzept der Joint Audits auch seinen Weg in die rechtlichen Diskussionen und Debatten gefunden.

Nach Auswertung, Betrachtung und Analyse der 85 Veröffentlichungen von Autoren aus acht Ländern kann festgestellt werden:

- ✓ Es gibt eine steigende Tendenz von Joint Audit-Studien, etwa 10 Veröffentlichungen pro Jahr. 80% der deutschen Studien werden in deutscher Sprache veröffentlicht, was es erschwert, die Erfahrungen und Kenntnisse mit anderen Staaten zu teilen. Mitarbeiter der Finanzverwaltung haben einen Anteil von 44% an allen Publikationen.
- ✓ Alle Artikel, die sich mit Joint Audits befassen, sind nicht-empirisch.

³⁵ Nach Angaben der Autorinnen und Autoren des deutschen Bundesfinanzministeriums gibt es weltweit 232 gemeinsame Prüfungen. Von diesen 232 Fällen sind 123 abgeschlossen und 109 anhängig. Von den insgesamt 232 Fällen hat Deutschland 113 eingeleitet. Für weitere Informationen vgl. Michael Braun, Thomas Eisgruber, Stefan Greil, Stephan Schmitz, Joint audits: The German experience, *International Tax Review*, February 17, 2020.

- ✓ Die ermittelten Daten sprechen für eine starke Korrelation zwischen der Anzahl durchgeführter Joint Audits und der Anzahl der Veröffentlichungen. Der Zugang zu mehr Daten ist eine wesentliche Ressource für mehr Diskussionen und Studien.
- ✓ Die Internationale Steuer-Rundschau (ISR) und die Zeitschrift Internationales Steuerrecht (IStR) haben insgesamt 31 Arbeiten zu Joint Audits veröffentlicht.
- ✓ Etwa 59% der Beiträge sind von nur einem Autor verfasst, und nur 20% der Autoren spezialisieren sich auf den Joint Audit-Bereich und schaffen es, ihre Forschung durch die Veröffentlichung von mehr als einem Arbeitsergebnis voranzubringen.
- ✓ Die meisten Autoren (84%) sind Praktiker, die sich zu 47% in Mitarbeiter der Finanzverwaltung und zu 53% in sonstigen Berufsgruppen (Rechts- und Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung uws.) unterteilen lassen.
- ✓ Die meisten Autoren kommen aus den Bereichen:
 - Finanzverwaltung
 - Steuer- und Rechtsberatung, Wirtschaftsprüfung
 - Universitäten
- ✓ Veröffentlichungen über die Rechte der Steuerzahler, MAPs und I-CAP in Bezug auf Joint Audits können kaum verzeichnet werden. Es konnten keine Veröffentlichungen gefunden werden, die die Auswirkungen der Verbindung zwischen Joint Audits und APAs analysieren.

Ziel der Studie ist eine Analyse der Literatur (2010-2020) über die Erfahrungen Deutschlands mit Joint Audits. Weiterführend haben sich verschiedene Ansatzpunkte für zukünftige Forschungsinhalte ergeben. Die Studie gibt Einblick in den Fortschritt von Joint Audits und liefert nützliche Daten für Forschung, Finanzverwaltung und alle Berufsgruppen, die sich mit Joint Audits beschäftigen. Die Sichtung der Literatur zeigt, dass sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung die Entwicklung der Joint Audits begrüßen. Die beschränkten Ressourcen werden jedoch nach wie vor als das Hauptproblem bei der Durchführung von Joint Audits angesehen.

Die theoretische Forschung spielt in der Wissenschaft eine wichtige Rolle, da sie eine Grundlage bietet, durch Ermittlung wissenschaftlicher Fakten neue Forschungsansätze aufzuzeigen. Die Forschung im Bereich von Joint

Audit – Möglichkeiten, Grenzen, Risiken und Stärken – ist von wesentlicher Bedeutung. Die wissenschaftliche Forschung, die den „Blick über den Tellerrand“ wagt und in ihre Vorhaben Verwaltung, Wirtschaft, Beratung und Politik einbindet, wird zukunftsweisend sein.

Theoretische Forschung ist immer nur so gut wie die nachfolgende empirische Forschung. Aus diesem Grund empfehlen wir die Durchführung empirischer Forschung, um Nutzen und Kosten der Durchführung von Joint Audits auf den Prüfstand zu stellen. Das Ergebnis sollte eine Verbesserung des Kosten-Nutzen-Verhältnisses aufzeigen und damit auch das Potenzial von Joint Audits fördern. Eine Untersuchung über das Verhältnis zwischen Joint Audits und anderen internationalen Instrumenten (APA, MAP, ICAP) könnte u.a. für mehr Rechtssicherheit sorgen.

Die in dieser Studie analysierten Veröffentlichungen sind auf Joint Audits in Deutschland ausgerichtet. Eine Ausdehnung der Untersuchung auf andere EU-Staaten und auch Staaten außerhalb der EU könnte einen hohen Erkenntnisgewinn bescheren. Eine genauere Betrachtung verdient zum Beispiel auch das Recht des Steuerpflichtigen in Joint Audit Verfahren. Eine vergleichende umfassende Auswertung aller Echtfälle Joint Audits vs. Pilotprojekte-Fälle wäre ebenfalls zu begrüßen.

Soweit uns bekannt ist, wurde bisher keine vergleichbaren Literaturübersichten veröffentlicht. Auf der Grundlage dieses Artikels könnte man noch einen Schritt weiter gehen und über die Schaffung einer Datenbank nachdenken. Vorzugsweise sollte diese am besten verlagsunabhängig und ohne besondere Zugangsbarrieren aufgebaut werden. Für diejenigen, die an der Durchführung von Literaturübersichtsstudien interessiert sind, empfehlen wir eine Erweiterung der Stichprobe durch eine höhere Anzahl der untersuchten Publikationen und Sprachen.