
Datum: 18.01.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 930/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0118.2K930.13.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 7/17

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerinnen tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte verpflichtet werden kann, an dem von der Klägerin zu 1) am dem 27. September 2010 beantragten Verständigungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention teilzunehmen.

2

Die Klägerin zu 1) ist eine in Spanien ansässige Kapitalgesellschaft, die in der Rechtsform einer Sociedad de responsabilidad limitada (SL) geführt wird. Bei der Klägerin zu 2) handelt es sich um eine deutsche GmbH, die die Rechtsnachfolgerin der deutschen E AG (AG) ist. Die Klägerinnen sind verbundene Unternehmen, deren gemeinsame Mutter die spanische G S.L. ist. Diese wiederum wird von Herrn R beherrscht.

3

Während der Veranlagungszeiträume 2000-2006 war Herr R Geschäftsführer der Klägerin zu 1). Vorstand der Rechtsvorgängerin der Klägerin zu 2) war dessen damalige Ehefrau Frau S.

4

Die AG vertrieb „... Produkte“, während die Tätigkeiten der SL sich im Wesentlichen in „Handels- und Marketingdienstleistungen“ für die AG erschöpften. Für diese Tätigkeiten wurden der AG Vergütungen in Rechnung gestellt.

5

6

Das Finanzamt für Großbetriebsprüfung M (Finanzamt) führte in der Zeit vom 6. Dezember 2006 bis zum 29. August 2008 bei der AG eine Betriebsprüfung durch. Dabei wurden „bilanzielle Unstimmigkeiten“ bei den Geschäftsbeziehungen zwischen der spanischen SL und der deutschen AG während der Wirtschaftsjahre 1999/2000 bis 2005/2006 (Veranlagungszeiträume 2000 – 2006) festgestellt. Diese bezogen sich u.a. auf bilanzierte unternehmensberatende Dienstleistungen der SL an die AG, bei welchen sich die Zahlungen der AG an die SL als überhöht herausstellten und damit einhergehend auch zu überhöhten Betriebsausgaben bei der AG führten.

Zum Zweck der Verfahrensbeschleunigung und zur Herstellung des Rechtsfriedens schlossen das zuständige Finanzamt M und die AG unter dem 29. August 2008 eine tatsächliche Verständigung. Man einigte sich dabei u.a. darauf, dass bei der gegebenen Bandbreite an Verrechnungspreisen das bereinigte Einkommen im Verhältnis 75 (AG) zu 25 (SL) aufzuteilen sei. Zudem seien diverse, in den geprüften Wirtschaftsjahren von der AG an die SL getätigte Ausgaben als nicht betrieblich anzusehen (insgesamt 1,6 Mio. Euro). Des Weiteren stehe der Klägerin zu 2) aus der Überzahlung ein Rückforderungsanspruch gegenüber der Klägerin zu 1) zum 30. Juni 2006 in Höhe von 1,2 Mio. Euro zu. 7

Daraufhin wurden am 26.11.2008 entsprechende Änderungsbescheide durch das FA M erlassen. Die festgesetzten Steuern wurden entrichtet. 8

Die als Überzahlung qualifizierten, an die SL geleisteten Zahlungen wurden in Spanien der Besteuerung zugeführt. Die Neubewertung der abzugsfähigen Betriebsausgaben wurde jedoch im Rahmen der Besteuerung der SL in Spanien bislang nicht nachvollzogen. 9

Im Nachgang der steuerlichen Ermittlungen erging am Juli 2009 ein Strafbefehl gegen den Geschäftsführer und mittelbarer Alleingesellschafter der Klägerin zu 1) sowie mittelbarer Alleingesellschafter der Rechtsvorgängerin der Klägerin zu 2), Herrn R. In 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. Die Steuerhinterziehung betraf die Körperschaftsteuererklärungen für 2002 bis 2004 sowie die Gewerbesteuererklärungen für 2002 bis 2004 der Rechtsvorgängerin der Klägerin zu 2) und beruhte darauf, dass die von der AG an die SL zu zahlenden Vergütungen für die erbrachten Leistungen unangemessen hoch angesetzt worden waren. Hierbei wurden allerdings vom Betriebsprüfungsbericht abweichende, niedrigere Steuerverkürzungsbeträge als Folge des Handelns des Geschäftsführers angesetzt. 10

Ein Strafverfahren gegen die Vorstandsvorsitzende der Rechtsvorgängerin der Klägerin zu 2), Frau S, frühere Ehefrau von Herrn R, wegen Steuerverkürzung wurde gegen Zahlung einer Geldbuße von 50.000,- € aufgrund staatsanwaltlicher Verfügung vom 03.07.2009 gemäß § 153a StPO eingestellt. Die Staatsanwaltschaft hatte festgestellt, dass Frau S intern an die Weisungen des alleinigen wirtschaftlichen Eigentümers der AG, Herrn R, gebunden gewesen sei. 11

Mit Schreiben vom 27. September 2010 stellte die Klägerin zu 1) bei der zuständigen spanischen Behörde einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach dem Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Fall von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG) vom 23. Juli 1990 (EU-Schiedskonvention). 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 SL 12

erklärte im Rahmen ihrer Antragstellung in Spanien, die AG sei nicht Gegenstand einer rechtskräftigen schweren Strafe im Sinne der EU-Schiedskonvention gewesen. Der Strafbefehl gegen Herrn R wurde nicht erwähnt.

Die zuständige spanische Behörde informierte den Beklagten mit Schreiben vom 21. Januar 2011 über den Antrag der Klägerin zu 1).

Mit Schreiben vom 28. Juli 2011 (Bl. 138 der Verwaltungsakte) teilte der Beklagte der spanischen Behörde mit, dass er eine Aufnahme des Verfahrens vor dem Hintergrund des gegen Herrn R ergangenen Strafbefehls unter Verweis auf Art. 8 Abs. 1 der EU-Schiedskonvention ablehne. Der Beklagte sah durch den Strafbefehl gegen Herrn R einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften i.S.d. Art. 8 Abs. 1 EU-Schiedskonvention als gegeben an und verwies dabei auf die einseitige Erklärung der Bundesrepublik Deutschland zu Art. 8 der EU-Schiedskonvention.

Mit der am 27. März 2013 erhobenen Klage begehren die Klägerinnen, den Beklagten zu verpflichten, das durch die SL unter dem Datum des 27. September 2010 beantragte Verständigungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention zu führen.

Die Klägerinnen sind der Ansicht, die Klage sei zulässig.

Die Voraussetzungen nach § 59 FGO i.V.m. § 59 ZPO seien erfüllt, da beide Klägerinnen Beteiligte des nach der EU-Schiedskonvention durchzuführenden Verständigungsverfahrens seien, so dass ihnen aus demselben tatsächlichen und rechtlichen Grund ein Anspruch gegenüber dem Beklagten zustehe.

Ferner sei die Klägerin zu 1) auch klagebefugt. Art. 8 der EU-Schiedskonvention räume den jeweils zuständigen Behörden einen Ermessensspielraum dahingehend ein, ob die Einleitung des Verständigungsverfahrens vorgenommen werde oder nicht. Daher sei ein nach Art. 19 Abs. 4 GG vor den Gerichten durchsetzbarer Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung eröffnet. Dies gelte auch für ausländische juristische Personen, also auch für die Klägerin zu 1). In § 102 FGO sei dieser Grundsatz für das finanzgerichtliche Verfahren konkretisiert. Die Verneinung der Klagebefugnis der Klägerin zu 1) – wie vom Beklagten angenommen – würde daher zu einer nicht gerechtfertigten Einschränkung des durch Art. 19 Abs. 4 GG gewährten Grundrechts auf allgemeine Justizgewährung führen.

Zudem sei auch das Rechtsschutzbedürfnis zu bejahen, für die Klägerin zu 1) bereits deshalb, weil andernfalls der Beitritt Deutschlands zum Verständigungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention bei Antragstellung im Ausland einer gerichtlichen Überprüfung entzogen wäre.

Auch der Klägerin zu 2) sei entgegen der Ansicht des Beklagten ein Rechtsschutzbedürfnis zuzusprechen. Nach dem Merkblatt des BMF vom 13. Juli 2006 (GZ: IV B 6 – S 1300 – 340/06) zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen werde ausgeführt, dass der „Antrag zweckmäßigerweise im Staat des übergeordneten Steuerpflichtigen gestellt werden“ solle. Damit werde deutlich, dass es aus Sicht der Finanzverwaltung irrelevant sei, ob das Verfahren im In- oder Ausland in Gang gesetzt werde. Daher sei nicht ersichtlich, warum die Antragstellung in Spanien zu einem Verlust des Rechtsschutzbedürfnisses der Klägerin zu 2) in Deutschland führen sollte. Die Klägerin zu 2) sei ebenso wie die Klägerin zu 1) aufgrund der vorgenommenen Gewinnkorrektur der Betriebsprüfung durch die Ablehnung des Beitritts Deutschlands zum Verständigungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention beschwert.

Es müsse hinsichtlich Art. 6 der Schiedskonvention unterschieden werden zwischen dem Initiativrecht auf Beantragung eines Verständigungsverfahrens und der Frage, ob ein im Ausland ansässiges Unternehmen von der Einleitung des Verständigungsverfahrens betroffen ist. Diese Betroffenheit müsse eine Klagebefugnis nach sich ziehen. Die Klagebefugnis sei nicht ausschließlich auf das Unternehmen beschränkt, dass ein Initiativrecht habe. Ansonsten sei jedes der beteiligten Unternehmen gezwungen, einen eigenen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens in seinem jeweiligen Ansässigkeitsstaat zu stellen. Im Übrigen ergebe sich die Klagebefugnis auch aus der Rechtsweggarantie, Art. 19 Abs. 4 GG, da ansonsten das Verwaltungshandeln deutscher Behörden keiner gerichtlichen Kontrolle unterliege.

21

Die Klägerinnen sind darüber hinaus auch der Ansicht, dass die Klage begründet sei. Sie hätten gegenüber dem Beklagten einen Anspruch auf Durchführung des Verständigungsverfahrens nach der EU-Schiedskonvention, denn der Beklagte sei dazu verpflichtet, das beantragte Verständigungsverfahren durchzuführen. Der Strafbefehl gegen den Geschäftsführer der Klägerin zu 1) sei nur wegen Beihilfe erlassen worden. Eine Beihilfetat sei vom Unrechtsgehalt her niedriger zu beurteilen als eine Haupttat. Daher sei kein empfindlich zu bestrafender Verstoß i.S.d. Art. 8 Abs. 1 EU-Schiedskonvention gegeben. Soweit die einseitige Erklärung Deutschlands zu Art. 8 der EU-Schiedskonvention besage, dass ein empfindlich zu bestrafender Verstoß gegen steuerliche Vorschriften jeder Verstoß gegen Steuergesetze sei, der mit Freiheitsstrafe, Geldstrafe oder Bußgeld geahndet werde, so sei diese Definition zu weitgehend. Denn dies führe im Ergebnis dazu, dass nahezu jedweder sanktionierte Verstoß gegen Steuergesetze ein Verständigungsverfahren verhindere. Dies belege zum einen die Stellungnahme vom 14. September 2009 des Joint Transfer Pricing Forums sowie zum anderen, dass im Gegensatz zu dem Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen im Rahmen eines Schiedsverfahrens nach der EU-Schiedskonvention ein Anspruch auf Einleitung bestehe. Dieser gebundene Anspruch könne nicht durch eine extensive Auslegung der Tatbestandsmerkmale der Versagungsgründe ausgehöhlt werden. In diesem Zusammenhang sei zudem zu beachten, dass der Erlass eines Strafbefehls seitens des Geschäftsführers der Klägerinnen nur deshalb akzeptiert worden sei, um eine langwierige Auseinandersetzung mit den Strafverfolgungsbehörden zu verhindern.

22

Der Strafbefehl gegen Herrn R sei im Übrigen im Hinblick auf Art. 8 des EU-Schiedsübereinkommens ohne Bedeutung, da Frau S gesetzliche Vertreterin der Rechtsvorgängerin der Klägerin zu 2) gewesen sei. Ein gegen diese geführtes Strafverfahren sei gemäß § 153a StPO eingestellt worden. Eine solche Einstellung rechtfertige aber nicht die Anwendung von Art. 8 des Schiedsübereinkommens (so Krabbe in Debatin/Wassermeyer, Art. 8, Rn. 4 EU-SchÜ). Ob Frau S im Innenverhältnis weisungsabhängig gewesen sei, sei unbeachtlich, da es auf die Verurteilung einer für das Unternehmen verantwortlich handelnden Person ankomme.

23

Für die Anwendung von Art. 8 der Schiedskonvention komme es einzig auf die Klägerin zu 2), bzw. die für diese handelnde Person an. Im Zusammenhang mit der Klägerin zu 1) sei keine strafrechtlich relevante Handlung anzunehmen. Im Gegenteil sei davon auszugehen, dass nach den Ergebnissen der Betriebsprüfung die Klägerin zu 1) in Spanien mehr versteuert habe, als notwendig gewesen sei. Herr R habe aber nur verantwortlich für die Klägerin zu 1) gehandelt.

24

Zudem sei die erforderliche Kausalität zwischen der Gewinnberichtigung nach Art. 4 der EU-Schiedskonvention und dem Steuervergehen nicht gegeben. So decke sich die strafrechtlich

25

als verkürzt festgestellte Steuer nicht komplett mit dem sich aus der Korrektur der Verrechnungspreise ergebenden Mehrergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung, und zwar sowohl der Höhe nach als auch in zeitlicher Hinsicht. Laut der Betriebsprüfung sei betreffend der Jahre 2000 bis 2006 ein Mehrergebnis in Höhe von 977.952,00 € festgestellt worden, während die strafrechtlich verkürzte Steuer nur die Jahre 2002 bis 2004 umfasste und 161.484,00 € betrug. Ferner ergebe sich die steuerliche Mehrbelastung zum einen aus der Korrektur der Verrechnungspreise selbst und zum anderen aus der Verzinsung des Verrechnungskontos. Letzteres sei aber strafrechtlich nicht sanktioniert worden. Insofern sei ein Verständigungsverfahren allenfalls insoweit nicht durchzuführen, als dies sich auf die Teile der Verrechnungspreiskorrekturen beziehe, für die eine strafrechtliche Sanktionierung vorgenommen worden sei.

Schließlich sei ausweislich der auf Bl. 137 der Verwaltungsakte ausgeführten Ermessenserwägungen von einer reinen fiskalischen Motivation auszugehen. Der Beklagte sei davon ausgegangen, dass im Rahmen eines Verständigungsverfahrens gegenüber der spanischen Verwaltung nicht ausreichend hätte belegt werden können, dass die vorgenommenen Korrekturen den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen hätten. Daher hätte die Gefahr bestanden, dass es nach Durchführen eines Verständigungsverfahrens zu einem Auseinanderfallen von Verständigungsergebnis und Feststellungen im Strafverfahren hätte kommen können. Daher liege ein Ermessens Fehlgebrauch vor.

26

Die Klägerinnen beantragen,

27

den Beklagten zu verpflichten, das durch die Klägerin zu 1) unter dem Datum des 27. September 2010 beantragte Verständigungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention zu führen.

28

Der Beklagte beantragt,

29

die Klage abzuweisen.

30

Der Beklagte ist der Ansicht, dass die Klage bereits unzulässig sei.

31

So sei die Klägerin zu 1) nicht klagebefugt, da keine Möglichkeit bestehe, dass ihr ein Anspruch gegen den Beklagten auf Teilnahme am ihrerseits in Spanien eingeleiteten Verständigungsverfahren zustehe. Denn die Klägerin zu 1) sei bereits Antragstellerin i.S.d. Art. 6 Abs. 1 EU-Schiedskonvention und diese Vorschrift beschränke die Klägerin zu 1) auf die Möglichkeit zur Antragstellung in Spanien. Eine Antragsmöglichkeit der in Spanien ansässigen Klägerin zu 1) in Deutschland sei gerade nicht eröffnet. Zur Vermeidung einer Umgehung des Regelungsgehalts des Art. 6 Abs. 1 der EU-Schiedskonvention müsse diese Einschränkung letztlich daher auch für den streitgegenständlichen Antrag auf Beitritt zu einem Verständigungsverfahren gelten, welches in einem anderen Vertragsstaat beantragt worden sei. Über das Mittel des Rechtsbehelfs würde ansonsten der gemeinschaftsrechtlich vorgesehene Verfahrensweg umgangen. Darüber hinaus werde allein dem inländischen Antragsteller die Möglichkeit gewährt, die behördliche Entscheidung über die Ablehnung der Teilnahme an einem Verständigungsverfahren im Land der Beantragung überprüfen zu lassen. Denn nur der inländische Steuerpflichtige habe einen nach Art. 19 Abs. 4 GG durchsetzbaren Anspruch auf Überprüfung der Ermessensentscheidung der Behörde – dies sei vorliegend allein die Klägerin zu 2). Ferner spiegele sich ein Begehren auf Überprüfung einer Ermessensentscheidung nicht im Klageantrag wider. Sofern in der Stellungnahme der Klägerinnenvertreter eine Klageänderung zu sehen sei, werde dieser seitens des Beklagten widersprochen.

32

Die Klägerin zu 2) habe dagegen kein Rechtsschutzbedürfnis, da sie durch die Ablehnung der Teilnahme am Verständigungsverfahren durch den Beklagten nicht beschwert sei. Denn die Klägerin zu 2) habe nicht dargelegt, woraus sich ihr Rechtsanspruch auf die Teilnahme des Beklagten am Verständigungsverfahren ergebe. Den Antrag nach Art. 6 Abs. 1 der EU-Schiedskonvention an die zuständige spanische Behörde habe allein die Klägerin zu 1) und gerade nicht die Klägerin zu 2) gestellt. Die Darlegung eines Rechtsanspruchs auf eine bestimmte Leistung, der durch die Ablehnung oder Unterlassung der Leistung verletzt werde, sei aber gem. § 40 Abs. 2 FGO Voraussetzung.	33
Ein nunmehriger Antrag sei aufgrund des Ablaufs der 3-Jahresfrist jedoch verfristet, weshalb die Klägerin zu 2) das ihr zunächst zustehende Recht auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nun endgültig nicht mehr geltend machen könne. Nichts anderes könne sodann für den behaupteten Anspruch auf Führen des in Spanien von der Klägerin zu 1) beantragten Verständigungsverfahrens gelten. Die Ausschlussfrist von 3 Jahren werde umgangen, wenn der Klägerin zu 2) über den Umweg des Antrages auf Beitritt zum von der Klägerin zu 1) beantragten Verfahren die Möglichkeit eröffnet werde, einen Antrag mit gleicher Zielrichtung zu stellen.	34
Ferner sei darauf hinzuweisen, dass die beiden Klägerinnen nicht Beteiligte i.S.d. EU-Schiedskonvention seien, dies seien allein die Vertragsstaaten – also das Königreich Spanien und die Bundesrepublik Deutschland.	35
In der Sache weist der Beklagte darauf hin, dass Art. 8 Abs. 1 der Schiedskonvention nur voraussetze, dass eines der beteiligten Unternehmen einen empfindlich zu bestrafen Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen habe. Hierzu genüge die Verurteilung einer bei Ausführung der Tat für das Unternehmen verantwortlich handelnden Person. Herr R habe verantwortlich für die Klägerin zu 1) gehandelt. Entsprechend den Feststellungen der Staatsanwaltschaft sei Vorstandsvorsitzende der Rechtsvorgängerin der Klägerin zu 2) von den Weisungen des Herrn R abhängig gewesen.	36
Die Ermessensentscheidung hinsichtlich der Nichteinleitung des Verständigungsverfahrens sei nicht rein fiskalisch motiviert gewesen. Es habe vielmehr die Sorge bestanden, dass wegen der Beweissituation im Verständigungsverfahren ein Auseinanderfallen zum Ergebnis der Feststellungen im Strafverfahren zu befürchten gewesen sei. Ein solcher Widerspruch habe vermieden werden sollen. Im Übrigen seien auch fiskalische Erwägungen im Rahmen einer Ermessensausübung anzustellen.	37
Soweit die Klägerinnen rügten, dass die strafbefangene Steuer nur einen Teil der Mehrsteuern laut Betriebsprüfung ausmachten, sei darauf hinzuweisen, dass die Handlungen, die zum Strafbefehl geführt hätten, dieselben gewesen seien, die den Mehrsteuern insgesamt zugrunde gelegen hätten.	38
Darüber hinaus sei im Hinblick auf Art. 8 Abs. 1 der Schiedskonvention nicht nur auf die Klägerin zu 2) bzw. die für diese verantwortlich handelnden Personen abzustellen. Es genüge nach dem klaren Wortlaut der Vorschrift hingegen, dass „eines der beteiligten Unternehmen“ einen empfindlich zu bestrafen Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen habe. Insofern reiche es aus, wenn die für die Klägerin 1) verantwortlich handelnde Person verurteilt worden sei. Beihilfehandlung des Herrn R sei in diesem Zusammenhang der Abschluss mehrerer Verträge als Geschäftsführer der Klägerin zu 1) gewesen, welche überhöhte Gewinnabflüsse von der Klägerin zu 2) zur Folge gehabt hätten.	39

Die Klage ist teilweise zulässig, insoweit aber unbegründet.	41
I. Die Klage ist teilweise zulässig.	42
1. Statthafte Klageart ist die allgemeine Leistungsklage gem. § 40 Abs. 1 Alt. 3 FGO, da die Klage nicht auf den Erlass eines Verwaltungsakts, sondern auf eine andere Leistung, nämlich auf die Durchführung des Verständigungsverfahrens nach der EU-Schiedskonvention, gerichtet ist. Diese Leistung ist weder ein Verwaltungsakt, noch hat sie selbst Rechtsnormqualität (vgl. BFH-Urteil vom 7. November 1990 – II R 56/85, BFHE 162, 457, BStBl. II 1991, 183; vgl. auch von Beckerath in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 40 FGO, Rz. 126; Braun in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 40 FGO, Rz. 138).	43
2. Die Klagebefugnis besteht allerdings nur hinsichtlich der Klägerin zu 1).	44
Gem. § 40 Abs. 2 FGO ist ein Kläger im Rahmen einer Leistungsklage dann klagebefugt, wenn er geltend macht, durch die Ablehnung oder Unterlassung einer anderen Leistung als den Erlass eines Verwaltungsakts in seinen Rechten verletzt zu sein. Der Kläger muss darlegen, dass er einen Rechtsanspruch auf eine bestimmte Leistung hat, der durch die Ablehnung oder Unterlassung der Leistung verletzt wird, oder aber er muss geltend machen, dass die Ablehnung oder Unterlassung der Leistung einen ihm zustehenden Anspruch auf fehlerfreie Ermessensausübung über die Gewährung der Leistung verletzt (von Beckerath in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 40 FGO, Rz. 175). Dabei muss der Kläger Tatsachen vortragen, nach denen eine Verletzung von eigenen Rechten möglich erscheint (vgl. BFH-Urteil vom 10. Oktober 2007 – VII R 36/06, BFHE 218, 458, BFH/NV 2008, 181; Braun in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 40 FGO, Rz. 176, m.w.N.). Hingegen ist keine Klagebefugnis gegeben, wenn offensichtlich und eindeutig nach keiner Betrachtungsweise die vom Kläger behaupteten Rechte bestehen oder ihm zustehen können (vgl. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1970 – I R 81, 82, 92 - 94/68, BFHE 100, 295, BStBl II 1971, 30; BFH, Beschluss vom 08. Dezember 2006 – VII B 243/05, BFHE 216, 18, BStBl II 2008, 436, m.w.N.). Auch wirtschaftliche Interessen genügen zur Begründung der Klagebefugnis nicht (vgl. BFH-Urteil vom 10. Oktober 2007 – VII R 36/06, BFHE 218, 458, BFH/NV 2008, 181), da beim Verwaltungsprozess die Gewährung von Individualrechtsschutz im Vordergrund steht.	45
a) Die Klägerin zu 1) ist klagebefugt, da die Möglichkeit des Bestehens eines Anspruchs auf Einleitung des von ihr beantragten Verständigungsverfahrens nach Art. 6 Abs. 2 der EU-Schiedskonvention in ausreichendem Maße dargelegt worden ist. Denn Art. 6 Abs. 2 der EU-Schiedskonvention hat zumindest auch für den Antragsteller – also hier für die Klägerin zu 1) – individualschützende Wirkung, so dass sie sich auf dieses subjektiv-öffentliche Recht berufen kann.	46
Bei dem Verfahren nach der EU-Schiedskonvention handelt es sich nämlich um ein obligatorisches Verfahren. Dementsprechend ist die Einleitung des Verständigungsverfahrens grundsätzlich auch nicht in das Ermessen der Behörde gestellt, weil anderenfalls der obligatorische Charakter des Schiedsverfahrens nicht gewährleistet werden könnte (vgl. Lehner in Vogel/Lehner, DBA, Art. 25, Rz. 90, 303; Schmitz in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 25 OECD-MA, Rz. 8.7). Vielmehr ergibt sich daraus, dass der Steuerpflichtige einen Anspruch auf die Einleitung des Verfahrens gegenüber der zuständigen Behörde des andern beteiligten Vertragsstaats hat, sofern er dieses – wie von der Klägerin zu 1) geschehen – beantragt hat sowie die weiteren Zulässigkeitsvoraussetzungen vorliegen und sofern Art. 8 Abs. 1 der EU-Schiedskonvention dem nicht entgegensteht (vgl. Krabbe in Debatin/Wassermeyer, DBA, EU-SchÜ, Art. 6, Rz. 15).	47

Soweit der Beklagte die Ansicht vertritt, Art 6 Abs. 1 EU-Schiedskonvention beschränke die Klägerin zu 1) auf die Möglichkeit zur Antragstellung in Spanien und schließe eine darüber hinausgehende Klagebefugnis in Deutschland aus, ist dem nicht zu folgen. Zwar ist nach Art. 6 Abs. 1 Satz 1 der EU-Schiedskonvention der Antrag im Staat der Gesellschaft zu stellen, deren Gewinn berichtigt werden soll, was im vorliegenden Fall Spanien wäre. Jedoch kann daraus nicht abgeleitet werden, dass der Klägerin zu 1) gegen die mit Schreiben vom 28. Juli 2011 erfolgte Ablehnung der Eröffnung des Verständigungsverfahrens durch den Beklagten keine Klagebefugnis zustünde.	48
An dieser Stelle kann daher dahinstehen, ob die Klägerin zu 1) auch in Deutschland antragsberechtigt gewesen wäre, da Streitgegenstand dieses Verfahrens nicht die Beantragung eines Verständigungsverfahrens nach Art. 6 der EU-Schiedskonvention ist. Vielmehr wendet sich die Klägerin zu 1) mit dieser Klage gegen die am 28. Juli 2011 erfolgte Ablehnung der Eröffnung des Verständigungsverfahrens durch den Beklagten. Dementsprechend führt die Bejahung der Klagebefugnis auch weder zu einer Umgehung des Regelungsgehaltes des Art. 6 der EU-Schiedskonvention noch zu einer Umgehung des gemeinschaftsrechtlich vorgegebenen Verfahrensweges. Dies gilt insbesondere auch deshalb, weil innerstaatliche Rechtsmittel sowie das Verständigungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention nebeneinander betrieben werden können (vgl. Krabbe in Debatin/Wassermeyer, DBA, EU-SchÜ, Art. 6, Rz. 10).	49
Aufgrund des obligatorischen Charakters des Verfahrens nach der EU-Schiedskonvention, muss der Klägerin zu 1) die Möglichkeit eröffnet werden, gegen die Ablehnung der Eröffnung des Verständigungsverfahrens durch den Beklagten rechtlich vorzugehen. Hier kann sie insbesondere auch nicht auf ggf. in Spanien bestehende Rechtsschutzmöglichkeiten verwiesen werden, da es streitgegenständlich gerade um das Handeln einer deutschen Behörde geht, welche im Rahmen eines spanischen Rechtsbehelfsverfahrens nicht zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet werden kann.	50
b) Die Klägerin zu 2) ist dagegen nicht klagebefugt, denn ihr kann der behauptete Anspruch auf Durchführung des Verständigungsverfahrens offensichtlich unter keinen Umständen zustehen.	51
§ 40 Abs. 2 FGO bezweckt u.a. auch den Ausschluss von sog. Interessentenklagen, d.h. Klagen von Personen, die zwar ein gewisses Interesse an den durch den Verwaltungsakt geregelten Rechtsbeziehungen haben, selbst durch ein Verwaltungshandeln aber nicht in einer Weise betroffen sind, die sich als eine Verletzung eigener Rechte darstellen könnte (vgl. BFH-Urteile vom 03. Februar 1987 – VII R 116/82, BFHE 149, 362, BStBl II 1987, 346; vom 19. Oktober 1982 – VII R 45/80, BFHE 136, 449, BStBl II 1983, 51).	52
Um eine solche (unzulässige) Interessentenklage handelt es sich im Streitfall.	53
Die Klägerin zu 2) hat als verbundene Gesellschaft zwar ein gewisses Interesse daran, dass ein Verständigungsverfahren zur Vermeidung einer möglichen Doppelbesteuerung eingeleitet wird. Jedoch ist sie durch die Nichteinleitung des Verfahrens nicht in einer Weise betroffen, die sich als eine mögliche Verletzung eigener Rechte darstellt. Die Möglichkeit einer eigenen Rechtsverletzung kann weder aus Art. 6 Abs. 2 noch aus Art. 10 der EU-Schiedskonvention abgeleitet werden.	54
aa) Der Schutznormtheorie entsprechend müsste Art. 6 Abs. 2 der EU-Schiedskonvention zumindest auch individualschützende Wirkung entfalten sowie die Klägerin zu 2) zu dem geschützten Personenkreis gehören, um ein subjektiv-öffentliches Recht zu begründen. Wie	55

bereits dargelegt, hat Art. 6 Abs. 1 der EU-Schiedskonvention aufgrund des obligatorischen Charakters des Verfahrens nach der EU-Schiedskonvention individualschützende Wirkung. Wegen des Erfordernisses eines Antrags zur Einleitung des Verfahrens tritt der obligatorische Charakter aber erst dann zutage, sofern ein Antrag auf Durchführung des Verfahrens gestellt wurde, so dass nur der Antragsteller zum durch Art. 6 Abs. 2 der EU-Schiedskonvention geschützten Personenkreis zählt.

Die Klägerin zu 2) hat aber weder einen entsprechenden zulässigen Antrag gestellt noch ist ihr das wegen Ablaufs der Dreijahresfrist des Art. 6 Abs. 1 Satz 2 der EU-Schiedskonvention noch möglich. 56

Der Antrag ist nach Art. 6 Abs. 1 Satz 2 der EU-Schiedskonvention innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme zu unterbreiten, die eine Doppelbesteuerung im Sinne des Art. 1 der Schiedskonvention, z. B. infolge einer Verrechnungspreiskorrektur, herbeigeführt hat oder herbeiführen könnte. Diese Frist beginnt mit der Bekanntgabe des ersten Bescheides, der zu einer Doppelbesteuerung führt, z. B. geänderter Steuerbescheid, (Überarbeiteter Verhaltenskodex zur wirksamen Durchführung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vom 30. Dezember 2009, ABl. EG 2009 – Nr. C 322/01, Tz. 4; BMF-Schreiben vom 13. Juli 2006 – IV B – 6S 1300-340/06, BStBl I 2006, 461, Tz. 11.2.1). Damit beginnt die Frist vorliegend im Jahr 2008 (Erlass der Änderungsbescheide am 26.11.2008) und endete im Jahr 2011 (§ 54 Abs. 2 FGO i.V.m. § 222 ZPO i.V.m. §§ 187, 188 BGB). 57

bb) Auch aus Art. 10 der EU-Schiedskonvention kann kein subjektiv-öffentliches Recht abgeleitet werden. 58

Die Stellung als Verfahrensbeteiligte am Verständigungsverfahren haben nur die zuständigen Behörden i.S.d. Art. 3 der EU-Schiedskonvention inne, die betroffenen Unternehmen dagegen haben lediglich die sich aus Art. 10 der EU-Schiedskonvention ergebenden Mitwirkungsrechte und -pflichten (vgl. Krabbe in Debatin/Wassermeyer, DBA, EU-SchÜ, Art. 6, Rz. 2). Derartige Mitwirkungsrechte und -pflichten, die erst mit der Eröffnung des Verfahrens entstehen, können aber ebenfalls kein subjektiv-öffentliches Recht hinsichtlich des streitgegenständlichen Begehrens, welches darauf gerichtet ist, das Verfahren überhaupt einzuleiten, begründen. Denn das subjektiv-öffentliche Recht stellt den Anspruch des Klägers dar, vom spiegelbildlich verpflichteten Beklagten ein bestimmtes Verhalten einfordern zu können (vgl. Braun in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 40 FGO, Rz. 217). Nur die Stellung eines Antrags führt zu einer Einleitung des Verfahrens und kann daher aufgrund seines obligatorischen Charakters einen Anspruch auf Durchführung des Verfahrens begründen. Die Mitwirkungsrechte und -pflichten i.S.d. Art. 10 der EU-Schiedskonvention dagegen beziehen sich aber nur auf die Durchführung des Verständigungs- bzw. Schiedsverfahrens und gerade nicht auf die Eröffnung. 59

II. Die Klage ist allerdings – soweit sie zulässig ist – unbegründet. 60

Die Klägerin zu 1) hat keinen Anspruch darauf, dass der Beklagte, das von ihr am 27. September 2010 in Spanien beantragte Verständigungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention einleitet, da vorliegend der Tatbestand des Art. 8 Abs. 1 der EU-Schiedskonvention erfüllt ist und der Beklagte die Durchführung des Verfahrens ermessensfehlerfrei abgelehnt hat. 61

1. Der Anwendungsbereich des Schiedsstellenübereinkommens ist gemäß Art. 1 der EU-Schiedskonvention eröffnet.

a) Vorliegend handelt es sich um einen Steuerfall im sachlichen Anwendungsbereich der Schiedskonvention. Sachlich gilt diese für Geschäftsbeziehungen zwischen abhängigen Unternehmen (Abs. 1) und zwischen Betriebsstätten (Abs. 2). Erfasst werden sowohl Beziehungen zwischen über- und untergeordneten sowie zwischen gleichgeordneten Unternehmen (Schwestergesellschaften) bzw. zwischen Haupthaus und Betriebsstätten und zwischen gleichgeordneten Betriebsstätten. Die Rechtsform der Unternehmen ist unerheblich (vgl. Menck in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA, C. Anhang, IV. EU-Schiedsstellenübereinkommen, Art. 1, Rz. 1). Bei der AG und der SL handelt es sich um verbundene, gleichgeordnete Unternehmen.

63

b) Zudem wurden nach dem Vortrag der Klägerin Unternehmensgewinne (Steuersubstrat) infolge einer Berichtigung doppelt besteuert. Eine Doppelbesteuerung i.S.d. EU-Schiedskonvention liegt bei nahestehenden Unternehmen vor, wenn identisches Steuersubstrat bei zwei Steuerpflichtigen „einbezogen“, d.h. originär erfasst wurden (vgl. Menck in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA, C. Anhang, IV. EU-Schiedsstellenübereinkommen, Art. 1, Rz. 6). Dabei muss die Doppelbesteuerung dadurch entstehen, dass einem Unternehmen eines Vertragsstaats Unternehmensgewinne zugerechnet werden, die ebenfalls in die Gewinne eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaats einbezogen sind (vgl. Krabbe in Debatin/Wassermeyer, DBA, EU-SchÜ, Art. 1, Rz. 9). Eine solche Doppelbesteuerung entsteht gemäß Vortrag der Klägerin dadurch, dass in Deutschland im Rahmen der Betriebsprüfung Betriebsausgaben als nicht abziehbar eingestuft worden sind, die in Spanien spiegelbildlich als Einnahmen versteuert worden sein sollen.

64

2. Der Verpflichtung zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens steht aber Art. 8 Abs. 1 der EU-Schiedskonvention entgegen. Danach ist die zuständige Behörde – hier der Beklagte – zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens nicht verpflichtet, wenn durch ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren endgültig festgestellt ist, dass eines der beteiligten Unternehmen durch Handlungen, die eine Gewinnberichtigung gem. Art. 4 der EU-Schiedskonvention zur Folge haben, einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen haben.

65

a) Das Abgrenzungsmerkmal „empfindlich zu bestrafender Verstoß gegen steuerliche Vorschriften“ hat die Bundesrepublik durch einseitige Erklärung näher bestimmt, um rechtsstaatlichen Erfordernissen zu genügen. Diese einseitige Erklärung ist Teil der Schiedskonvention und wurde in deutsches Recht mit umgesetzt (BGBl 1993 II, 1308, 1312). Nach der Erklärung gehört dazu „jeder Verstoß gegen die Steuergesetze, der mit Freiheitsstrafe, Geldstrafe oder Bußgeld geahndet wird“, schließt also Ordnungswidrigkeiten ein. In Betracht kommen damit grundsätzlich alle in §§ 369 bis 394 AO enthaltenen Straftaten bzw. Steuerordnungswidrigkeiten. Als „empfindlich zu bestrafen“ wird typisierend jede mit diesen Sanktionen geahndete Tat behandelt, ohne dass es auf die Höhe der Strafe/des Bußgeldes ankommt. Diese typisierende, allgemeine Abgrenzung entspricht der in anderen EU-Mitgliedstaaten (vgl. Menck in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA, C. Anhang, IV. EU-Schiedsstellenübereinkommen, Art. 8, Rz. 2f.).

66

aa) Ein solcher empfindlich zu bestrafender Verstoß gegen steuerliche Vorschriften i.S.d. Art. 8 Abs. 1 der EU-Schiedskonvention ist – unabhängig von der einseitigen Erklärung Deutschlands – jedenfalls im Falle einer Steuerhinterziehung gegeben.

67

68

Das Vorliegen eines empfindlich zu bestrafenden Verstoßes gegen steuerliche Vorschriften wurde durch ein Gerichtsverfahren auch endgültig festgestellt. Das Erfordernis, dass die Tat durch das Unternehmen begangen werden muss, schließt Taten von Personen ein, deren sich das Unternehmen zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten bedient (vgl. Menck in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA, C. Anhang, IV. EU-Schiedsstellenübereinkommen, Art. 8, Rz. 5).

Der Geschäftsführer der Klägerin zu 1) wurde mit Strafbefehl zu einer Gesamtgeldstrafe von 200 Tagessätzen wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung bei der Klägerin zu 2) in sechs Fällen rechtskräftig verurteilt. In diesem Zusammenhang wurde somit endgültig festgestellt, dass im Hinblick auf „eines der beteiligten Unternehmen“, nämlich der Klägerin zu 2), eine Steuerhinterziehung begangen wurde. Diese Steuerhinterziehung wurde durch die Verurteilung von Herrn R auch empfindlich bestraft. 69

Das Strafverfahren gegen gesetzliche Vertreterin der Klägerin zu 2) wurde gemäß § 153a StPO eingestellt, da Herr R nach den Feststellungen der Staatsanwaltschaft als mittelbarer Gesellschafter sämtlicher Gesellschaften der Konzernstruktur und Geschäftsführer der Klägerin zu 1) maßgeblich auch die Geschäfte der Klägerin zu 2) gestaltet hatte. In der Literatur wird vertreten, dass die endgültige Feststellung eines empfindlich zu bestrafen Verstoßes gegen steuerliche Vorschriften eine rechtskräftige Verurteilung voraussetze und eine Einstellung des Verfahrens nach den Vorschriften der §§ 153 ff. StPO den Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 8 Abs. 1 EU-Schiedskonvention nicht genüge (vgl. Krabbe in Debatin/Wassermeyer, DBA, EU-SchÜ, Art.8, Rn. 4). Der Senat lässt offen, ob dieser Auffassung zu folgen ist, denn jedenfalls liegt eine rechtskräftige Verurteilung eines an der Steuerhinterziehung Beteiligten vor. Es entspricht der Ratio der Vorschrift des Schiedsübereinkommens, dass ein Staat nicht verpflichtet sein soll, ein Verständigungsverfahren zu führen, wenn eines der beteiligten Unternehmen zuvor nicht steuerehrlich war (vgl. Menck in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA, C. Anhang, IV. EU-Schiedsstellenübereinkommen, Art. 8, Rz. 5). Insoweit hat es keine Bedeutung, ob das Organ einer Gesellschaft selbst wegen Steuerhinterziehung verurteilt wurde oder ein Gehilfe bei der Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit der Gestaltung steuerlich erheblicher Sachverhalte zu Gunsten einer Gesellschaft. Ausgehend von den Tatbestandsvoraussetzungen und dem Normzweck von Art. 8 Abs. 1 ist durch die strafrechtliche Verurteilung von Herrn R ausreichend dokumentiert, dass zu Lasten des deutschen Fiskus bei der Klägerin zu 2) Gestaltungen vorgenommen wurden, die einen Verstoß gegen steuerliche Vorschriften darstellten und die empfindlich bestraft wurden. 70

bb) Soweit die Klägerin zu 1) einwendet, die einseitige Erklärung Deutschlands sei zu weit und führe dadurch zu einer Aushöhlung des gebundenen Anspruchs auf Einleitung des Verständigungsverfahrens, so kann dem nicht gefolgt werden. Sie weicht insbesondere nicht in erheblichem Maße von den einseitigen Erklärungen anderer EU-Länder ab. Soweit in Tz. 3 des überarbeiteten Verhaltenskodex vom 30. Dezember 2009 (a.a.O.) ausgeführt wird, dass „den Mitgliedstaaten in Anbetracht der seit 1995 gewonnenen praktischen Erfahrungen empfohlen [wird], ihre einseitigen Erklärungen im Anhang zum Schiedsübereinkommen zu präzisieren oder zu überarbeiten, um besser zum Ausdruck zu bringen, dass ein empfindlich zu bestrafender Verstoß nur in Ausnahmefällen, etwa bei Betrug, vorliegt“, so ist diese Empfehlung nicht geeignet, die Legaldefinition der einseitigen Erklärung Deutschlands, der aufgrund der Umsetzung Gesetzesqualität zukommt, auszuhebeln. Auch lässt sich daraus nicht ableiten, dass die einseitige Erklärung Deutschlands zu weitgehend ist. 71

b) Die Garantie der Vermeidung der Doppelbesteuerung wird nur eingeschränkt, wenn die Straftat/Ordnungswidrigkeit „die Gewinnberichtigung gem. Art. 4 der EU-Schiedskonvention zur Folge hatte“. Grundgedanke ist, dass sie für in strafbarer Weise verkürzte Steuern nicht gewährt werden soll (vgl. Menck in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA, C. Anhang, IV. EU-Schiedsstellenübereinkommen, Art. 8, Rz. 5). Damit wird in zeitlicher und sachlicher Hinsicht die Verbindung zum Gegenstand des Verständigungs- und Schlichtungsverfahrens hergestellt. Taten, die sachlich und zeitlich mit dem Gegenstand dieser Verfahren nichts zu tun haben, bleiben außer Betracht. Eine Tat hat eine Gewinnberichtigung gem. Art. 4 der EU-Schiedskonvention zur Folge, wenn i.S.d. Art. 4 Nr. 1 der EU-Schiedskonvention Bedingungen unter Abweichung vom Grundsatz des fremdüblichen Verhaltens vereinbart oder auferlegt oder i.S.d. Art. 4 Nr. 2 der EU-Schiedskonvention Gewinne unter Abweichung vom Grundsatz des fremdüblichen Verhaltens zugerechnet werden und dadurch der Gewinn geschmälert wird. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Abweichung vom Grundsatz des fremdüblichen Verhaltens als solche mit Strafe oder Bußgeld bedroht ist oder erst die Abgabe der Steuererklärung mit dem zu niedrig ausgewiesenen Gewinn den Straf- oder Bußgeldtatbestand darstellt (vgl. Krabbe in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 8, Rz. 3). Schädlich sind demnach Vorgänge, die zur unrichtigen Darstellung der Gewinne führen (vgl. Menck in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA, C. Anhang, IV. EU-Schiedsstellenübereinkommen, Art. 8, Rz. 6).

aa) In Anwendung dieser Grundsätze geht der Einwand der Klägerin zu 1), dass die erforderliche Kausalität zwischen der Gewinnberichtigung nach Art. 4 der EU-Schiedskonvention und dem Steuervergehen nicht gegeben sei, weil sich die strafrechtlich als verkürzt festgestellte Steuer nicht komplett mit dem sich aus der Korrektur ergebenden Mehrergebnis der steuerlichen Betriebsprüfung decke, ins Leere. Denn die mittels eines Antrags auf Einleitung des Verständigungsverfahrens dargestellte Doppelbesteuerung hängt sowohl inhaltlich als auch zeitlich mit dem erlassenen Strafbefehl zusammen.

73

bb) Insbesondere kann die Tatsache, dass strafrechtlich nur ein Teil der verkürzten Steuer geahndet wurde, keine teilweise Einleitung des Verständigungsverfahrens nach sich ziehen. Eine derartige Auslegung des Art. 8 Abs. 1 der EU-Schiedskonvention dürfte bereits der Wortlaut nicht hergeben. Nach dem Wortlaut ist „die zuständige Behörde eines Vertragsstaates [...] zur Einleitung des Verständigungsverfahrens [...] nicht verpflichtet, wenn [...] ein empfindlich zu bestrafender Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen“ worden ist. Durch die Verwendung des Wortes „wenn“ dürfte deutlich werden, dass hier ein „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ statuiert werden soll. Eine Einschränkung erfolgt nur dahingehend, dass der empfindlich zu bestrafende Verstoß gegen steuerliche Vorschriften eine Gewinnberichtigung nach Art. 4 der EU-Schiedskonvention zur Folge haben muss. Es ist also ausreichend, wenn eine sachliche und zeitliche Überschneidung vorhanden ist. Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift kann keine vollkommene Deckungsgleichheit gewollt sein, zumal für die Gewinnberichtigung sowie für die Strafverfolgung verschiedene Behörden zuständig sind und unterschiedliche Verfahrensgrundsätze gelten. Außerdem versagt Art. 8 Abs. 1 der EU-Schiedskonvention nicht insgesamt die Einleitung des Verständigungsverfahrens, sondern stellt die Einleitung lediglich in das Ermessen der zuständigen Behörde. Damit könnte dieser Einwand allenfalls auf der Rechtsfolgenseite Beachtung finden, soweit diesbezüglich ein Ermessensfehler angenommen werden kann.

74

cc) Selbst wenn man nicht zu dem Ergebnis käme, dass Art. 8 Abs. 1 der EU-Schiedskonvention durch die Verwendung des Wortes „wenn“ ein „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ statuiert, so hat der Beklagte vor dem Hintergrund von Sinn und Zweck der Vorschrift zu Recht die Durchführung des Verständigungsverfahrens verweigert, da zwar nicht sämtliche

75

steuerlich relevanten Veranlagungszeiträume Gegenstand der Verurteilung waren, jedoch die der Verurteilung zugrunde liegenden Tathandlungen ebenfalls der Grund dafür waren, die steuerlich relevanten Gewinne bei der Klägerin zu 2) zu korrigieren. Wenn ein als empfindlich zu bestrafender Verstoß gegen steuerliche Vorschriften für bestimmte Veranlagungszeiträume endgültig festgestellt wurde, erscheint ist es unter Berücksichtigung des Normzwecks als folgerichtig, einem Staat auch das Recht zur Verweigerung der Teilnahme an eine Verständigungsverfahren zuzugestehen, wenn dieselben Taten auch in anderen Veranlagungszeiträumen zur Verkürzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage geführt haben und – aus welchen Gründen auch immer – es für diese Zeiträume nicht zu einer strafrechtlichen Verurteilung gekommen ist.

c) Der Beklagte hat das ihr nach Art. 8 Abs. 1 der EU-Schiedskonvention zustehende Ermessen auch ermessensfehlerfrei ausgeübt und damit die Einleitung des Verständigungsverfahrens zu Recht abgelehnt. 76

Die zuständige Behörde kann nach ihrem Ermessen die Einleitung des Verständigungsverfahrens verweigern. Das Verständigungsverfahren wird zwar nach Art. 6 Abs. 2 der EU-Schiedskonvention von der zuständigen Behörde eines Vertragsstaats in Gang gesetzt, unter Einleitung des Verständigungsverfahrens i.S.d. Abs. 1 ist jedoch auch die Reaktion der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates gemeint, so dass das Verfahren von jeder zuständigen Behörde blockiert werden kann (vgl. Krabbe in Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 8, Rz. 5). 77

Wird der Behörde ein Ermessen eingeräumt, so prüft das Gericht gem. § 102 FGO nur, ob die Behörde ihr Ermessen fehlerfrei ausgeübt hat. 78

Ermessensfehler des Beklagten sind vorliegend nicht ersichtlich. Insbesondere auch nicht dahingehend, dass die strafrechtlich festgestellte verkürzte Steuer nicht in vollem Umfang der im Rahmen der Betriebsprüfung vorgenommenen Gewinnberichtigung entspricht. 79

Es ist auch nicht ermessensfehlerhaft, dass der Beklagte im Zusammenhang mit seiner Entscheidung, ob er an den Verständigungsverfahren teilnimmt, auch Erwägungen angestellt hat, inwieweit er die im Rahmen der Betriebsprüfung erfolgten Gewinnerhöhungen gegenüber dem Königreich Spanien belastbar darlegen konnte. Zur Gesamtabwägung im Rahmen einer Ermessensentscheidung dürfen auch verfahrensrechtliche Gesichtspunkte Berücksichtigung finden. 80

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 81

IV. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache zugelassen, § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 82