

INSTITUT „FINANZEN UND STEUERN“ e.V.

Postfach 7269
53072 Bonn

IFSt-Schrift Nr. 462

Schiedsverfahren im Internationalen Steuerrecht

Dr. Markus Albert



Bonn, im Juni 2010

Alle Rechte vorbehalten
Preis: 13,00 €
(darin enthalten 7 % USt = 0,85 €)
ISBN 3-89737-157-X
Internet: www.ifst.de

INSTITUT „FINANZEN UND STEUERN“ e.V.

Postfach 7269
53072 Bonn

IFSt-Schrift Nr. 462

Schiedsverfahren im Internationalen Steuerrecht

Dr. Markus Albert



Bonn, im Juni 2010

Das Institut „Finanzen und Steuern“ überreicht Ihnen
die IFSt-Schrift Nr. 462:

Schiedsverfahren im Internationalen Steuerrecht

Die in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Verständigungsverfahren, die für eine längere Zeit das einzige Mittel zur Abwehr von Doppelbesteuerungen waren, haben den entscheidenden Nachteil, in ihrem Ausgang zu ungewiss, im Ablauf umständlich und überdies zeitaufwendig zu sein. Insbesondere kann es passieren, dass Verständigungsverfahren ohne Ergebnis – und damit ohne Beseitigung der abkommenswidrigen Besteuerung – beendet werden, da ein Zwang zu einer einvernehmlichen Einigung nicht besteht. Darüber hinaus liegt ein nicht unerheblicher Mangel der Verständigungsverfahren darin, dass der jeweilige Antragsteller kein Verfahrensbeteiligter ist und nach herrschender Meinung noch nicht einmal einen Rechtsanspruch auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens hat. Schiedsverfahren hingegen führen zwangsläufig zu einem die Vertragsstaaten bindenden Ergebnis, es sei denn, die Vertragsstaaten einigen sich zuvor auf eine anderweitige Lösung.

Gegenstand der vorliegenden Arbeit sind die verschiedenen Formen der seit einiger Zeit möglichen Schiedsverfahren, ihr Charakter, die Modalitäten der Einleitung, Durchführung und Umsetzung sowie die Rechtsschutzmöglichkeiten der Steuerpflichtigen. In struktureller Hinsicht ist zu beachten, dass die in einigen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbarten obligatorischen oder fakultativen Schiedsverfahren unselbständige Fortsetzungen der Verständigungsverfahren sind, während die Schiedsverfahren nach dem EG-Schiedsübereinkommen einen eigenständigen Status haben und außerdem auf die Verrechnungspreisproblematik begrenzt sind.

Die Arbeit schließt mit einer Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse und Anregungen zur Verbesserung der gegenwärtigen Regelung der Schiedsverfahren.

Mit vorzüglicher Hochachtung
INSTITUT „FINANZEN UND STEUERN“
Dipl.-Kfm. Hans-Jürgen Müller-Seils

Bonn, im Juni 2010

Inhalt

	Seite:
A. Einleitung	7
B. Obligatorisches und fakultatives Schiedsverfahren	8
I. Allgemeines	8
II. Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA	8
1. Entstehung	8
2. Charakter und Zweck	9
3. Voraussetzungen und Ausschlussgründe	10
a) Antrag und eingetretene abkommenswidrige Besteuerung	10
b) Erfolgleses Verständigungsverfahren inner- halb von zwei Jahren	11
c) Ausschlussgründe, Verhältnis zu innerstaatli- chen Rechtsmitteln und Möglichkeiten natio- naler Sonderregelungen	12
4. Rechtsstellung des Antragstellers und Anspruch auf Verfahrenseinleitung	15
5. Schiedsrichterbestellung und Verfahrensmodalitä- ten	16
a) Keine Verfahrensregelungen in Art. 25 Abs. 5 OECD-MA	16
b) Präzisierung des Streitgegenstands des Schiedsverfahrens durch die Musteranwen- dungsvereinbarung	16
c) Schiedsrichterbestellung	17
d) Form der Entscheidungen und Verfahrensmo- dalitäten	18
e) Weitere Regelungsbestandteile der Musteran- wendungsvereinbarung	19

f) Darlegungs- und Beweislastregeln	19
6. Anderweitige Einigung	19
7. Schiedsspruch	20
a) Rechtliche Entscheidung und Form	20
b) Erneutes Schiedsverfahren bei Nichteinhal- tung von Fristen	20
c) Bindungswirkung und Umsetzungserfordernis nach Zustimmung des Steuerpflichtigen	21
d) Rechtsschutz gegen den Schiedsspruch und im Falle der Nichtumsetzung	22
e) Möglichkeit der Veröffentlichung	22
8. Kosten des Schiedsverfahrens	23
III. Schiedsklauseln in Verständigungsvereinbarungen	23
1. Fakultatives Schiedsverfahren	23
2. Kein Anspruch auf Verfahrenseinleitung	24
3. Zulässigkeitsproblem für Deutschland?	24
IV. EG-Schiedsübereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung bei Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen	25
1. Entstehung und Charakter	25
2. Abgrenzung zum Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA	27
3. Andere Instrumente der verbindlichen bilateralen Streitbeilegung und Überschneidungsmöglich- keiten	28
a) Europäisches Übereinkommen vom 29. April 1957 zur friedlichen Beilegung von Streitig- keiten	28
b) Mögliche Mehrfachregelungen zur Beseiti- gung von Doppelbesteuerungen	28
4. Verhältnis des EG-Schiedsübereinkommens zum innerstaatlichen Recht	29

a) Nationale Strafverfahren	29
b) Nationales Finanzgerichtsverfahren	29
5. Motive für den Abschluss des EG-Schiedsübereinkommens	30
6. Geltungsbereich	31
a) Zeitliche, persönliche und räumliche Anwendung	31
b) Sachliche Beschränkungen	32
7. Fremdvergleichsgrundsatz	32
8. Dreistufiger Verfahrensgang	33
a) Unterrichtungsverfahren	33
b) Verständigungsverfahren	34
c) Schiedsverfahren	35
9. Beratender Ausschuss im Schiedsverfahren und Verfahrensbeteiligte	35
a) Funktion und Zusammensetzung des Beratenden Ausschusses	35
b) Weitere Verfahrensbeteiligte und deren Rechte und Pflichten	37
c) Verfahrensprinzipien und Entscheidung des Beratenden Ausschusses	38
10. Verfahrenskosten	39
11. Umsetzung der Stellungnahme, Veröffentlichung und Problemschnittpunkte mit innerstaatlichem Recht	39
12. Vorzüge des Schiedsverfahrens nach dem EG-Schiedsübereinkommen gegenüber dem herkömmlichen Verständigungsverfahren und Praxiserfahrungen	41
C. Deutsche DBA mit Schiedsklauseln	43
I. Übersicht	43

II. Die einzelnen Schiedsklauseln	44
1. DBA-USA	44
a) Entwicklung vom fakultativen zum grundsätzlich obligatorischen Schiedsverfahren	44
b) Ausnahme	45
c) Voraussetzungen	45
d) „Baseball-Approach“	46
e) Weitere Entwicklungen beim DBA-USA 1989/2006	46
2. DBA-Österreich	48
3. DBA-Kanada	49
4. DBA-Frankreich	50
5. DBA-Schweden	51
D. Zusammenfassung und Verbesserungsvorschläge	53
<u>Anhang</u> : Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG), BGBl. II 1993, S. 1309	57
Literaturverzeichnis	64

A. Einleitung

Die Verständigungsverfahren, die für eine längere Zeit die einzigen Instrumente der Steuerpflichtigen waren, sich gegen eine Doppelbesteuerung zu wehren, haben den entscheidenden Nachteil, in ihrem Ausgang ungewiss, in ihrer Durchführung umständlich und insgesamt zeitaufwendig zu sein. Insbesondere kann der Fall eintreten, dass trotz jahrelanger Bemühung ein Verständigungsverfahren ohne Ergebnis – und damit ohne Beseitigung der abkommenswidrigen Besteuerung – endet, da ein Zwang zu einer einvernehmlichen Einigung nicht besteht. In der Regel führten zwar Verständigungsverfahren aus deutscher Sicht bislang irgendwann zu einem erfolgreichen Ergebnis¹, eine Garantie hierfür gab und gibt es aber nicht. Darüber hinaus besteht ein nicht unerheblicher Makel der Verständigungsverfahren darin, dass der Antragsteller kein Verfahrensbeteiligter ist und nach herrschender Meinung² noch nicht einmal einen Rechtsanspruch darauf hat, dass ein Verständigungsverfahren überhaupt eingeleitet wird.

Die OECD war lange Zeit bemüht, diese Misere zu beseitigen und Möglichkeiten zu schaffen, die Doppelbesteuerungskonflikte einvernehmlich zu lösen. Die OECD-Mitgliedstaaten befürchteten aber, ihre Steuersouveränität zu verlieren. Erst mit dem Diskussionsvorschlag „Proposals for improving mechanisms for the resolution of tax treaty disputes“ vom 1. Februar 2006 und einer Konferenz am 13. März 2006 in Tokio nahm die Arbeit des OECD-Steuerausschusses entscheidend Fahrt in Richtung auf ein verbindliches Schiedsverfahren auf, die endgültig erst 2007 mit der Verabschiedung des später noch zu erörternden Art. 25 Abs. 5 OECD-MA beendet war³. Mit der Einführung der Schiedsverfahren hat sich nun vor allem die Rechtsposition des Steuerpflichtigen verbessert.

Neben Schiedsklauseln in zweiseitigen DBA ist seit 1995 ein EG-Schiedsübereinkommen in Kraft, das sich inhaltlich auf das Gebiet der

¹ BT-Drs. 16/8027, S. 7; Bödefeld/Kuntschik, IStR 2009, S. 449

² Vgl. zur Diskussion: Albert, IFSt-Schrift Nr. 457, S. 21 ff.

³ Bödefeld/Kuntschik, IStR 2009, S. 449, 450; Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615.

Verrechnungspreisproblematik verbundener Unternehmen beschränkt. Auch das Schiedsverfahren nach diesem Übereinkommen ist Bestandteil dieser Arbeit.

B. Obligatorische und fakultative Schiedsverfahren

I. Allgemeines

Bei den Schiedsverfahren kann man zwischen fakultativen und obligatorischen Schiedsverfahren unterscheiden. Gemeinsam ist beiden Verfahrenstypen, dass sie, wenn sie einmal eingeleitet sind, prinzipiell zu einer die Vertragsstaaten bindenden Entscheidung führen⁴.

Das fakultative Schiedsverfahren wird üblicherweise erst nach Entstehen eines Konflikts vereinbart (bzw. kann dann vereinbart werden)⁵. Zudem besteht beim fakultativen Schiedsverfahren für die Vertragsstaaten die Möglichkeit, ein vorab gegebenes generelles Einverständnis zur Durchführung des Schiedsverfahrens zu widerrufen. Dagegen einigen sich beim obligatorischen Schiedsverfahren die Parteien bereits vor dem Entstehen der Streitigkeit verbindlich auf die Durchführung des Schiedsverfahrens⁶.

II. Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA

1. Entstehung

Am 30. Januar 2007 schlug die OECD vor, das Muster eines obligatorischen Schiedsverfahrens in einem neuen Absatz 5 des Art. 25 OECD-MA zu verankern und veröffentlichte einen Entwurf für die Kommentierung des Absatzes 5. Nach leichten Änderungen wurde dieser Vorschlag in einem Bericht mit dem Titel „Improving the resolution of tax treaty disputes“ zusammengefasst⁷. Der Rat der OECD stimmte diesem Bericht am 17. Juli 2008 zu, und die neue Bestim-

⁴ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 205.

⁵ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 203.

⁶ *Lehner*, in: Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, S. 665, 671, 672.

⁷ *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 450; *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615.

mung des Art. 25 Abs. 5 OECD-MA wurde schließlich in einem Update 2008 zum OECD-MA umgesetzt⁸.

2. Charakter und Zweck

Das neue Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA ist kein eigenständiges Verfahren, das etwa neben das Verständigungsverfahren treten oder dieses sogar ersetzen könnte. Es ist Bestandteil eines Verständigungsverfahrens nach Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA (also eines Verständigungsverfahrens in engerem Sinne) und setzt dieses nach einem bis dahin erfolglosen Verlauf fort⁹.

Zweck dieses Instruments ist es, die Effektivität des Verständigungsverfahrens zu erhöhen, den Rechtsschutz der Steuerpflichtigen zu erweitern und zur Verfahrensbeschleunigung beizutragen¹⁰. Das Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA ist insoweit nicht fakultativ (also ein obligatorisches Verfahren), als sich die Vertragsstaaten bereits vor der Entstehung des Konflikts verbindlich über die Durchführung eines solchen Verfahrens einigen und den Streit bindend durch einen oder mehrere Schiedsrichter beilegen¹¹.

Im Unterschied zum EG-Schiedsübereinkommen, das sich nur auf die Verrechnungspreisproblematikerstreckt, ist es grundsätzlich nicht auf einen bestimmten Doppelbesteuerungsfall beschränkt¹². Ferner braucht für das Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA anders als nach dem EG-Schiedsübereinkommen keine wirtschaftliche

⁸ Bödefeld/Kuntschik, IStR 2009, S. 449, 450; Herlinghaus, IStR 2010, S. 125.

⁹ Eilers, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 25 Rz. 5a, 72; Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 209, 222; Bödefeld/Kuntschik, IStR 2009, S. 449, 450; Herlinghaus, IStR 2010, S. 125.

¹⁰ Eilers, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 25 Rz. 5a, 71; Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615, 616.

¹¹ Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 202, 203; Herlinghaus, IStR 2010, S. 125; Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615, 616.

¹² Lehner, in: Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, S. 665, 672; Bödefeld/Kuntschik, IStR 2009, S. 449, 450.

Doppelbesteuerung geltend gemacht zu werden. Es genügt vielmehr eine bloße Abkommenswidrigkeit¹³.

Das obligatorische Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA soll den Individualrechtsschutz verbessern, so dass es konsequenterweise grundsätzlich nicht nach einem Konsultationsverfahren gemäß Art. 25 Abs. 3 OECD-MA stattfinden kann¹⁴. Den Vertragsstaaten steht es aber frei, das Schiedsverfahren auch nach einem Konsultationsverfahren durchzuführen¹⁵.

3. Voraussetzungen und Ausschlussgründe

a) Antrag und eingetretene abkommenswidrige Besteuerung

Das Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA beginnt nicht automatisch; es kann nur auf einen gesonderten Antrag des Steuerpflichtigen hin eingeleitet werden¹⁶. Nach Tz. 1 der als Anhang zur Kommentierung des Art. 25 OECD-MA enthaltenen Musteranwendungsvereinbarung muss ein schriftlicher, konkretisierter Antrag gestellt werden¹⁷.

Der Antrag muss innerhalb von zwei Jahren nach Unterbreitung des Falls an eine der beiden zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gerichtet werden; dies braucht nicht zwangsläufig dieselbe Behörde zu sein, bei der das Verständigungsverfahren beantragt worden ist¹⁸. Grundsätzlich ist nach dem Wortlaut nur derjenige Steuerpflichtige antragsberechtigt, der auch die Durchführung des Verständigungsverfahrens beantragt hat; in den Fällen der unmittelbaren oder mittelbaren Betroffenheit anderer Steuerpflichtiger – z.B. bei zusammen veranlag-

¹³ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 209.

¹⁴ *Eilers*, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 25 Rz. 76; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 212; ders., in: Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, S. 665, 672; *Owens*, IStR 2007, S. 472, 473.

¹⁵ *Menck*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA Rn. 105.

¹⁶ *Eilers*, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 25 Rz. 72, 75, 77; *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 450; *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 126; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 616.

¹⁷ *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 616.

¹⁸ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 216.

ten Ehegatten – sollte von dieser strengen Position jedoch abgerückt werden¹⁹.

Im Unterschied zum Verständigungsverfahren im engeren Sinne, dass inhaltlich lediglich eine drohende abkommenswidrige Besteuerung voraussetzt, erfordert das Schiedsverfahren gemäß Art. 25 Abs. 5 OECD-MA eine tatsächlich eingetretene abkommenswidrige Besteuerung²⁰.

b) Erfolgreiches Verständigungsverfahren innerhalb von zwei Jahren

Kumulativ zur Antragsvoraussetzung tritt als weiteres Erfordernis für die Durchführung des Schiedsverfahrens hinzu, dass die zuständigen Behörden innerhalb von zwei Jahren nach Eröffnung des Verständigungsverfahrens keine abschließende Verständigung erzielt haben²¹. Die Zwei-Jahresfrist beginnt grundsätzlich mit der Vorlage aller erforderlichen Unterlagen bei der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats, im Falle einer späteren abkommenswidrigen Besteuerung aber erst ab Eintritt der dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung²².

Das Schiedsverfahren kann nur für die nicht gelösten Fragen eines Falls, die eine abkommenswidrige Besteuerung ausgelöst haben, durchgeführt werden. Selbst wenn der Steuerpflichtige der Meinung ist, dass die getroffene Verständigung den Fall nicht richtig oder nicht zweckmäßig löst, ist bei einer Einigung der zuständigen Behörden über alle offenen Fragen das Schiedsverfahren ausgeschlossen²³. Das

¹⁹ Eilers, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 25 Rz. 77.

²⁰ Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 214; Herlinghaus, IStR 2010, S. 125, 127; Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615, 616.

²¹ Eilers, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 25 Rz. 75; Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615, 616.

²² Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 214; Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615, 616.

²³ Eilers, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 25 Rz. 76; Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 221; Menck, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA Rn. 103; Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615, 617..

Kriterium der Erfolglosigkeit liegt also nur dann vor, wenn die zuständigen Behörden nicht alle Punkte, die eine abkommenswidrige Besteuerung begründen, ausräumen konnten²⁴.

c) Ausschlussgründe, Verhältnis zu innerstaatlichen Rechtsmitteln und Möglichkeiten nationaler Sonderregelungen

Ein Schiedsverfahren ist nach Art. 25 Abs. 5 S. 2 OECD-MA ausgeschlossen, wenn die ungelösten Fragen in einem der beteiligten Staaten bereits durch ein Gericht oder durch die Verwaltungsjustiz entschieden worden sind.

Entsprechend heißt es in der Kommentierung zum MA-Kommentar (Ziffer 58 S. 3 Buchstabe a), dass innerstaatliche Rechtsmittel und das Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA nicht parallel verfolgt werden können²⁵. Grundsätzlich muss der interne Rechtsweg ausgeschöpft worden sein, um ein Schiedsverfahren durchführen zu können. Ein Schiedsverfahren kann aber eröffnet werden, wenn der Steuerpflichtige zuvor auf innerstaatliche Rechtsmittel verzichtet hat²⁶; dieser Verzicht ist aber keine Voraussetzung für den Antrag auf Einleitung des Schiedsverfahrens²⁷. Nach dem Entwurf vom Februar 2006 zum neuen Art. 25 Abs. 5 OECD-MA war ursprünglich vorgesehen, die Einleitung eines Schiedsverfahrens von einem vorherigen Rechtswegverzicht des Antragstellers abhängig zu machen, diese Pläne wurden aber aus rechtsstaatlichen Bedenken einzelner OECD-Staaten und wegen kritischer Stimmen aus der Wirtschaft letztlich aufgegeben²⁸. Nach der Kommentierung zum MA-Kommentar (Ziffer 58 S. 3 Buchstabe a) können innerstaatliche Rechtsmittel und das Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA nicht parallel verfolgt werden²⁹. Grundsätzlich muss der interne Rechtsweg ausgeschöpft worden sein, um ein Schiedsverfahren durchführen zu kön-

²⁴ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 215.

²⁵ *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 617.

²⁶ *Menck*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA Rn. 106.

²⁷ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 217.

²⁸ *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 128; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 616; *Owens*, IStR 2007, S. 472, 473.

²⁹ *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 617.

nen. Ein Schiedsverfahren kann aber eröffnet werden, wenn der Steuerpflichtige zuvor auf innerstaatliche Rechtsmittel verzichtet hat³⁰; dieser Verzicht ist aber keine Voraussetzung für den Antrag auf Einleitung des Schiedsverfahrens³¹. Nach dem Entwurf vom Februar 2006 zum neuen Art. 25 Abs. 5 OECD-MA war ursprünglich vorgesehen, die Einleitung eines Schiedsverfahrens von einem vorherigen Rechtsmittelverzicht des Antragstellers abhängig zu machen; diese Pläne wurden aber aus rechtsstaatlichen Bedenken einzelner OECD-Staaten und wegen kritischer Stimmen aus der Wirtschaft letztlich aufgegeben³².

Hintergrund ist die Besonderheit, dass die zuständigen Behörden vieler OECD-Staaten nach ihrem nationalen Recht nicht von Gerichtsentscheidungen abweichen dürfen, die in der Sache ergangen sind; zudem soll das Risiko widersprüchlicher Entscheidungen ausgeschaltet und die Effektivität des Schiedsverfahrens gewährleistet werden³³. Für Deutschland gilt diese Sorge nicht. Hier könnten auch gerichtlich beschiedene Steuerbescheide aufgrund einer Schiedsentscheidung nach § 175a AO i. V. m. § 110 Abs. 2 FGO geändert werden³⁴.

Letztlich entscheidet das innerstaatliche Recht des jeweiligen Vertragsstaats, ob dieser Ausschlussgrund tatsächlich zum Tragen kommt, so dass auch andere, vom Art. 25 Abs. 5 S. 2 OECD-MA abweichende Regelungen innerstaatlich vorgesehen werden könnten³⁵. Deutschland ist aber bei dem in der OECD-MA-Bestimmung formulierten Text geblieben, so dass nach überwiegender Meinung nach einer rechtskräftigen Gerichtsentscheidung auch in Deutschland das Schiedsverfahren ausgeschlossen ist³⁶.

³⁰ *Menck*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA Rn. 106.

³¹ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 217.

³² *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 128; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 616; *Owens*, IStR 2007, S. 472, 473.

³³ *Eilers*, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 25 Rz. 79; *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 128.

³⁴ *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 450.

³⁵ *Lehner*, in: Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, S. 665, 673.

³⁶ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 218.

Im Interesse der Steuerpflichtigen wäre es jedoch wünschenswert, auf den Ausschlussgrund der bereits ergangenen Gerichtsentscheidung zu verzichten. Die Rechtspraxis, die ein paralleles Verfolgen von innerstaatlichen Rechtsmitteln und Schiedsverfahren ausschließt und auf die Ausschöpfung des innerstaatlichen Rechtsmittel pocht, sollte zumindest für Deutschland aufgegeben werden, weil sie dem Prozedere im Verständigungsverfahren diametral entgegensteht. In Deutschland können nämlich Verständigungs- und innerstaatliche Gerichtsverfahren nebeneinander durchgeführt werden; anhängige Rechtsbehelfe oder ein noch nicht ausgeschöpfter Rechtsweg sind hier kein Hindernis für die Durchführung eines Verständigungsverfahrens³⁷.

Wenn man das Schiedsverfahren als unselbständige Verlängerung oder Ergänzung des Verständigungsverfahrens begreift, sollte konsequenterweise auch die Handhabung beim Verständigungsverfahren übernommen werden. Darüber hinaus verweist *Lehner* zutreffend darauf hin, dass die Zulässigkeit einer Parallelität von Schieds- und innerstaatlichen Gerichtsverfahren mit dem Grundverständnis des Art. 25 OECD-MA übereinstimmt, dem Steuerpflichtigen nicht nur alternative, sondern zusätzliche Rechtsschutzmöglichkeiten zur Verfügung zu stellen³⁸.

Umgekehrt ist der Steuerpflichtige nicht daran gehindert, den nationalen Rechtsweg zu beschreiten, auch wenn sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bereits verständigt haben, sofern der Steuerpflichtige das Verständigungsergebnis ablehnt. Sollte der Steuerpflichtige aber einer Verständigung zugestimmt haben, ist er gehalten, auf die Inanspruchnahme des internen Rechtsmittelwegs zu verzichten³⁹.

³⁷ BMF-Schr. v. 13.7.2006, BStBl. I 2006, Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BStBl. I 2006, S. 461, 464, Tz. 2.1.5; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 93; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Teil Rz. 16.102; *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 457, S. 15; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 617.

³⁸ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 219.

³⁹ *Menck*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA Rn. 106.

4. Rechtsstellung des Antragstellers und Anspruch auf Verfahrenseinleitung

Wie im Verständigungsverfahren ist der Antragsteller beim Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA keine Partei⁴⁰. Parteien sind die durch ihre zuständigen Behörden handelnden Vertragsstaaten⁴¹. In der Praxis werden jedoch dem Antragssteller parteiähnliche Rechte zugebilligt, weil der Antragsteller im Schiedsverfahren seine Position im selben Maße vertreten können muss wie im Verständigungsverfahren⁴². So kann er selbst oder durch einen Vertreter schriftliche Stellungnahmen abgeben. Ziffer 11 der Musteranwendungsvereinbarung lässt zudem einen mündlichen Vortrag vor dem Schiedsgericht zu, wenn die Schiedsrichter dies billigen⁴³.

Bei der Frage, ob der Antragssteller wenigstens einen (gebundenen) Anspruch auf Einleitung eines Schiedsverfahrens hat, ist prinzipiell zu unterscheiden: Beim fakultativen Schiedsverfahren besteht wie beim Verständigungsverfahren ein solcher Anspruch nicht. Beim obligatorischen Schiedsverfahren kommt es darauf an, ob die Vertragsstaaten in den jeweiligen DBA einen derartigen Anspruch des Antragstellers anerkennen. Dies ist zum Beispiel in dem mit Österreich vereinbarten DBA geschehen.

Sollte ein DBA keinen Anspruch auf Einleitung eines Schiedsverfahrens vorsehen, so kann ihn möglicherweise das innerstaatliche Recht gewähren. So wird etwa für Deutschland zum Teil aus dem Recht auf konsularischen Schutz ein solcher Anspruch abgeleitet⁴⁴, während andere diesen Anspruch unmittelbar dem Wortlaut des Art. 25 Abs. 5

⁴⁰ *Eilers*, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 25 Rz. 74; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 206. Anders beim Schiedsverfahren nach dem EG-Schiedsübereinkommen (dazu später).

⁴¹ *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 126; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 617.

⁴² *Eilers*, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 25 Rz. 74; *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 126.

⁴³ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 228; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 617.

⁴⁴ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 208.

S. 1 OECD-MA entnehmen („werden ... die ungelösten Fragen ... auf Antrag der Person einem Schiedsverfahren unterworfen“)⁴⁵.

Dies ist ein erheblicher Vorteil gegenüber dem herkömmlichen Verständigungsverfahren, bei dem dem Antragsteller in Bezug auf die Verfahrenseinleitung nach herrschender Meinung nur ein Anspruch auf fehlerfreie Ermessensausübung der zuständigen Behörden zusteht⁴⁶.

5. Schiedsrichterbestellung und Verfahrensmodalitäten

a) Keine Verfahrensregelungen in Art. 25 Abs. 5 OECD-MA

Nach Art. 25 Abs. 5 S. 4 OECD-MA legen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in gegenseitigem Einvernehmen fest, wie diese Regelung zu praktizieren ist. Diese Abkommensbestimmung drückt das allgemeine Prinzip der OECD-Position aus, unter Verzicht auf detaillierte Verfahrensregelungen Freiraum für Individualvereinbarungen zu schaffen⁴⁷. In diesem Sinne ist auch die als Ergänzung zur Abkommensvorschrift vorgeschlagene Musteranwendungsvereinbarung der OECD (Sample Agreement on Arbitration) zu verstehen, die es den Vertragsstaaten ermöglicht, z.B. nähere Verfahrenseinzelheiten und Modalitäten der Schiedsrichterbestellung zu regeln.

b) Präzisierung des Streitgegenstands des Schiedsverfahrens durch die Musteranwendungsvereinbarung

Ziffer 3 und 4 der Musteranwendungsvereinbarung dienen der Präzisierung der im Schiedsverfahren zu beachtenden Vorgehensweise. Danach sind die Vertragsstaaten gehalten, innerhalb von drei Monaten, nachdem der Antrag auf Einleitung eines Schiedsverfahrens bei den zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten eingegangen ist, die im Schiedsverfahren zu klärenden Fragen und Verfahrensregelungen (Terms of Reference) zu vereinbaren und dem Antragssteller mitzutei-

⁴⁵ *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 126.

⁴⁶ Hierzu *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 457, S. 21.

⁴⁷ *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 450.

len. Bei fruchtlosem Fristverlauf können sowohl der Antragsteller als auch die beiden zuständigen Behörden eine vorläufige Liste mit den zu klärenden Fragen aufstellen. Diese Liste kann nach Maßgabe von Ziffer 4 der Musteranwendungsvereinbarung nochmals innerhalb eines Monats abgeändert werden⁴⁸.

Die Terms of Reference können auch eine Rolle bei Beweisfragen spielen, die in der Musteranwendungsvereinbarung nicht behandelt werden. So können Beweisfragen von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten in die Terms of Reference aufgenommen werden. Nicht behandelte Verfahrensfragen regeln die Schiedsrichter selbst, wobei sie zum Beispiel auf das Regelungskonzept der Internationalen Handelskammer in Paris zurückgreifen können⁴⁹.

c) Schiedsrichterbestellung

Nach Ziffer 5 der Musteranwendungsvereinbarung benennen die beteiligten Steuerverwaltungen jeweils einen Schiedsrichter, die sich dann gemeinsam auf einen Dritten einigen sollen, der den Vorsitz des Schiedsgerichts übernimmt. Einigen sich die Schiedsrichter nicht oder benennt eine zuständige Behörde keinen dritten Schiedsrichter, entscheidet der Direktor des OECD-Zentrums für Steuerpolitik und -verwaltung innerhalb von zehn Tagen über die Benennung⁵⁰. Nach Ziffer 7 der Musteranwendungsvereinbarung kommen theoretisch alle Personen als Schiedsrichter in Frage, die nicht bereits zuvor mit dem Fall beschäftigt waren⁵¹.

⁴⁸ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 223; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 617.

⁴⁹ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 227; *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 129; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 617, 618.

⁵⁰ *Lehner*, in: Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, S. 665, 672, 673; *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 129; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 617.

⁵¹ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 225.

d) Form der Entscheidungen und Verfahrensmodalitäten

Typischerweise fällt die Schiedskommission Mehrheitsentscheidungen (deshalb drei Schiedsrichter). Ziffer 6 der Musteranwendungsvereinbarung gestattet es aber den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten, sich auf ein beschleunigtes Verfahren mit nur einem Schiedsrichter zu einigen. Einigen sich die Behörden nicht auf einen Schiedsrichter, entscheidet wie im „normalen“ Schiedsverfahren der Direktor des OECD-Zentrums für Steuerpolitik und -verwaltung⁵².

Die die Abkommensregelung ergänzende Musteranwendungsvereinbarung bietet einen Rahmen für alternative Ausgestaltungen von Verfahrensmodalitäten. So können sich die DBA-Vertragsstaaten nicht nur auf die grundsätzliche Aufnahme einer Schiedsklausel in ein DBA einigen, sondern sie können auch vereinbaren, welcher Lösungsansatz im Schiedsverfahren verfolgt werden soll⁵³. Hierzu gibt es zwei Möglichkeiten:

Nach der so genannten Methode der unabhängigen Rechtsauffassung (independent opinion approach) sollen die Entscheidungen der Schiedskommissionen eigenständig und unabhängig von den Lösungsvorschlägen der Vertragsstaaten getroffen werden⁵⁴. Die Methode der unabhängigen Rechtsauffassung liegt im Wesentlichen der Musteranwendungsvereinbarung zugrunde⁵⁵.

Für ein vereinfachtes Schiedsverfahren kommt auch die Methode des letzten besten oder abschließenden Angebots (last best offer bzw. final offer approach) in Betracht. Diese Methode liegt zum Beispiel dem DBA-USA 1989/2006 zugrunde⁵⁶. Danach unterbreiten beide Vertragsstaaten ihre Lösungsvorschläge, wobei sich die Schiedsrichter für

⁵² Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 225.

⁵³ Bödefeld/Kuntschik, IStR 2009, S. 449, 450.

⁵⁴ Bödefeld/Kuntschik, IStR 2009, S. 449, 450; Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615, 618.

⁵⁵ Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 231; Herlinghaus, IStR 2010, S. 125, 129; Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615, 618.

⁵⁶ Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 231.

einen dieser Lösungsvorschläge – ohne eigene Korrekturmöglichkeit – entscheiden müssen⁵⁷.

e) **Weitere Regelungsbestandteile der Musteranwendungsvereinbarung**

Weitere Bestandteile der Musteranwendungsvereinbarung sind Regelungen zu den Mitwirkungsrechten des Steuerpflichtigen, dem Ort und der Organisation von Sitzungen der Schiedskommission, der Kostenübernahme und der Möglichkeit einer Veröffentlichung der Entscheidung. Geregelt werden können auch Fragen, welche Rechtssätze anzuwenden sind⁵⁸.

f) **Darlegungs- und Beweislastregeln**

Schließlich enthält die Musteranwendungsvereinbarung einen Vorschlag zu den Darlegungs- und Beweislastregeln eines Schiedsverfahrens. Danach sollen die Schiedsrichter prinzipiell die Regeln anwenden, die sie zur Beantwortung der in der Entscheidungsvorlage aufgeführten Fragen für erforderlich halten⁵⁹. Beweisprobleme dürften in der Regel aber kaum auftreten, da bereits im Verständigungsverfahren die beweisheblichen Tatsachen eruiert worden sind⁶⁰.

6. **Anderweitige Einigung**

Bis zur Mitteilung des Schiedsspruchs können die Vertragsstaaten sich anderweitig einigen⁶¹. Alle zu klärenden Fragen gelten dann als gelöst, ein Schiedsspruch darf nicht mehr ergehen⁶².

⁵⁷ *Lehner*, in: *Vogel/Lehner, DBA*, Art. 25 Rz. 231; *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 450; *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 129; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 618.

⁵⁸ *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 450.

⁵⁹ *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 451.

⁶⁰ *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 129.

⁶¹ *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 618.

7. Schiedsspruch

a) Rechtliche Entscheidung und Form

Der Schiedsspruch bedarf der Schriftform und muss unter Angabe der entscheidungserheblichen Rechtsquellen begründet werden⁶³. Er beruht in der Regel auf einer Mehrheitsentscheidung und stellt eine rechtliche Entscheidung dar. Ein Billigkeitsvotum ist ausgeschlossen⁶⁴. Primäre Grundlage für die rechtliche Entscheidung ist das DBA, das im Lichte der für das Abkommen maßgeblichen Auslegungsregeln zu interpretieren ist. Daneben kann die Auslegung des nationalen Rechts eines Vertragsstaats, einer zusätzlichen Vereinbarung oder der Verständigungsvereinbarung eine Rolle spielen⁶⁵.

b) Erneutes Schiedsverfahren bei Nichteinhaltung von Fristen

Ein Schiedsspruch muss innerhalb von sechs Monaten nach Bestätigung durch den Vorsitzenden des Schiedsgerichts, dass das Schiedsgericht über alle erforderlichen Informationen verfügt, ergehen. Verstreicht diese Frist, können sich die zuständigen Behörden nach Ziffer 17 der Musteranwendungsvereinbarung darauf einigen, die Frist um bis zu sechs Monate zu verlängern. Sollte sich die Behörden nicht einigen oder verstreicht auch die verlängerte Frist, ohne dass ein Schiedsspruch zustande kommt, beginnt das Schiedsverfahren mit einer Ernennung von neuen Schiedsrichtern durch die zuständigen Behörden erneut⁶⁶.

⁶² *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 229; *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 130.

⁶³ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 232; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 618.

⁶⁴ *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 129.

⁶⁵ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 230.

⁶⁶ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 233; *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 129, 130; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 618.

c) **Bindungswirkung und Umsetzungserfordernis nach Zustimmung des Steuerpflichtigen**

Nach Art. 25 Abs. 5 S. 3 OECD-MA bindet die Entscheidung des Schiedsgerichts nach Zustimmung des Steuerpflichtigen beide Vertragsstaaten; sie ist ungeachtet der im innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Fristen umzusetzen. Sollte der Antragssteller der Schiedsentscheidung nicht zustimmen, hat er die Möglichkeit, den nationalen Rechtsweg zu beschreiten. Andernfalls bindet der Schiedsspruch auch den betroffenen Steuerpflichtigen in der Weise, dass er auf nationale Rechtsschutzmöglichkeiten nicht zurückgreifen darf.

Der Schiedsspruch entfaltet jedoch nur für den jeweils dem Verständigungsverfahren zugrunde liegenden Einzelfall Bindungswirkung oder umgekehrt formuliert: Er hat keinerlei Bindungs- oder Präjudizwirkung für vergleichbare Sachverhalte oder Rechtsfragen in anderen Steuerverfahren⁶⁷.

Für den Normalfall der Umsetzung des Schiedsspruchs verpflichtet Ziffer 19 der Musteranwendungsvereinbarung die Vertragsstaaten, innerhalb von sechs Monaten nach Erlass des Schiedsspruchs eine inhaltsgleiche Verständigungsvereinbarung abzuschließen, diese dem Antragsteller übermitteln und sie dann in das innerstaatliche Recht umzusetzen⁶⁸.

Möglich ist jedoch auch, dass sich die Vertragsstaaten innerhalb von sechs Monaten mit Einverständnis des Steuerpflichtigen auf eine andere Lösung einigen. In diesem Fall entfaltet der Schiedsspruch keine Bindungswirkung⁶⁹.

⁶⁷ *Eilers*, in: Debatin/Wassermeyer, MA Art. 25 Rz. 80; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 236.

⁶⁸ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 237; *Herlinghaus*, IStR 2010, S. 125, 130; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 618.

⁶⁹ *Menck*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA Rn. 107.

d) Rechtsschutz gegen den Schiedsspruch und im Falle der Nichtumsetzung

Der Schiedsspruch ist im Prinzip unanfechtbar, wenn sich die Vertragsstaaten nicht die Befugnis zu einer abweichenden Einigung vorbehalten haben. Nach Ziffer 16 der Musteranwendungsvereinbarung kann er aber von den nationalen Gerichten jedes der beiden Vertragsstaaten wegen einer Verletzung des Art. 25 Abs. 5 OECD-MA oder der Terms of Reference für nicht vollstreckbar erklärt werden. In Deutschland kommt hierfür eine Verpflichtungsklage gemäß § 40 Abs. 1 FGO in Frage mit dem Ziel, die Behörde zur korrekten Umsetzung des Schiedsspruchs zu verpflichten⁷⁰.

Setzt ein Vertragsstaat einen Schiedsspruch nicht ins innerstaatliche Recht um und liegt auch sonst keine vorherige, vom Steuerpflichtigen akzeptierte Einigung der Behörden auf eine andere Lösung vor, besteuert er abkommenswidrig. Der Antragsteller kann in diesem Fall den Rechtsweg zu den nationalen Gerichten beschreiten oder ein erneutes Verständigungsverfahren beantragen⁷¹.

e) Möglichkeit der Veröffentlichung

Ein Schiedsspruch kann in anonymisierter Form veröffentlicht werden, wenn die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten und der Antragsteller damit einverstanden sind⁷².

Dies ist ein erheblicher Vorteil gegenüber dem Verständigungsverfahren im engeren Sinne, dessen Ergebnisse in Deutschland nicht veröffentlicht werden⁷³. Die Möglichkeit der Veröffentlichung von Schiedssprüchen in anonymisierter Form trägt unter Wahrung des Steuergeheimnisses dem Informationsbedürfnis aller potentiell sach-

⁷⁰ Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 235.

⁷¹ Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 237; Herlinghaus, IStR 2010, S. 125, 130; Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615, 618.

⁷² Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 232; Herlinghaus, IStR 2010, S. 125, 130; Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615, 618.

⁷³ Zur Kritik an der Nichtveröffentlichung der Ergebnisse der Verständigungsverfahren i.e.S.: Albert, IFSt-Schrift Nr. 457, S. 44.

lich betroffenen Steuerpflichtigen Rechnung, erhöht die Planungssicherheit für grenzüberschreitende Dispositionen und kann dazu führen, künftige abkommenswidrige Besteuerungen zu vermeiden. Der Steuerpflichtige ist besser in der Lage, vor der Ergreifung von Rechtsmaßnahmen seine Erfolgsaussichten abzuschätzen.

8. Kosten des Schiedsverfahrens

Die Vertragsstaaten und der Antragsteller tragen jeweils die Kosten, die ihnen aus der Teilnahme am Schiedsverfahren entstehen (Ziffer 13 der Musteranwendungsvereinbarung). Die Kosten für das Schiedsgericht übernehmen die Vertragsstaaten, und zwar wie folgt: Die Vergütung für den vom jeweiligen Vertragsstaat ernannten Schiedsrichter übernimmt dieser Vertragsstaat. Die Kosten für die Sitzungen des Schiedsgerichts einschließlich des zugehörigen Verwaltungspersonals trägt der Vertragsstaat, bei dem ursprünglich die Durchführung des Verständigungsverfahrens beantragt worden ist. Die übrigen Aufwendungen wie etwa die Vergütung des Vorsitzenden des Schiedsgerichts und Übersetzungs- und Protokollierungskosten tragen die Vertragsstaaten zur Hälfte⁷⁴.

III. Schiedsklauseln in Verständigungsvereinbarungen

1. Fakultatives Schiedsverfahren

Nach Ziffer 51 des OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA können Schiedsverfahren auch ohne eine dem Art. 25 Abs. 5 OECD-MA entsprechende Abkommensregelung aufgrund einer entsprechenden Verständigungsvereinbarung durchgeführt werden. Die Besonderheit derartiger Schiedsklauseln in Verständigungsvereinbarungen besteht darin, dass trotz einer mit dem Art. 25 Abs. 5 OECD-MA übereinstimmenden Formulierung ein fakultatives Schiedsverfahren vorliegt. Denn diese Schiedsklauseln sind nur solange gültig, wie die zuständigen Behörden über ein solches Verfahren einig sind⁷⁵.

⁷⁴ Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 234; Herlinghaus, ISrR 2010, S. 125, 130.

⁷⁵ Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 239.

2. Kein Anspruch auf Verfahrenseinleitung

Entsprechend der Ausgestaltung dieser besonderen Schiedsklauseln in Verständigungsvereinbarungen besteht auch kein Anspruch des Antragstellers auf Verfahrenseinleitung⁷⁶.

3. Zulässigkeitsproblem für Deutschland?

Ob Schiedsklauseln aufgrund einer Verständigungsvereinbarung in Deutschland überhaupt zulässig sind, ist nicht ganz unproblematisch.

Überwiegend wird angenommen, dass Verständigungsverfahren unterliege sehr geringen rechtlichen Bindungen, weil es ein diplomatisches Streiterledigungsmittel ohne den Charakter und die Garantien eines Rechtsverfahrens darstelle. Demzufolge könnten auch Entscheidungen in Verständigungsverfahren nach Billigkeits- oder Praktikabilitätserwägungen getroffen werden⁷⁷.

Lehner weist hingegen auch in Verständigungsverfahren der deutschen zuständigen Behörde eine strenge Bindung an das Recht zu. Mit Blick auf das Ziel eines Verständigungsverfahrens, eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung zu vermeiden, müssten Rechtsfragen beantwortet werden. Es gehe darum, eine drohende oder vorliegende Rechtsverletzung zu prüfen und gegebenenfalls auszuräumen. Bei dieser rechtlichen Prüfung unterliege die Behörde den gleichen Bindungen, die sie auch beim Erlass von Maßnahmen berücksichtigen müsse. Sie sei daher sowohl an das Abkommen als auch an das innerstaatliche Recht gebunden, könne deshalb auch nicht das Abkommensrecht aus reinen Billigkeits- oder Praktikabilitätserwägungen heraus ändern⁷⁸.

⁷⁶ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 239.

⁷⁷ Vgl. Nachweise bei *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 72.

⁷⁸ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 73, 239.

Letztlich kann aber auch nach *Lehner* Deutschland ein derartiges fakultatives Schiedsverfahren aufgrund einer Verständigungsvereinbarung durchführen. In den dazugehörigen Terms of Reference müssten dann aber klare Vorgaben für das Recht als Entscheidungsmaßstab vereinbart werden, um sämtliche Zulässigkeitsbedenken auszuräumen⁷⁹.

IV. EG-Schiedsübereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung bei Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen

1. Entstehung und Charakter

Im Jahre 1976 unterbreitete die Europäische Kommission einen Richtlinienvorschlag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Falle der Gewinnverlagerung zwischen verbundenen Unternehmen in verschiedenen Mitgliedstaaten⁸⁰. Dieser Vorschlag bildete zusammen mit dem so genannten Weißbuch über die Vollendung des Binnenmarkts aus dem Jahr 1985 das Fundament des späteren EG-Schiedsübereinkommens⁸¹. Nach jahrelangen Verhandlungen im Rat vereinbarten die EG-Staaten am 23. Juli 1990 das „Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG)“⁸², das in seinem inhaltlich und territorial begrenzten Anwendungsbereich den betroffenen Unternehmen ein obligatorisches Schiedsverfahren zur Verfügung stellt⁸³.

Das EG-Schiedsübereinkommen ist ein völkerrechtlicher Vertrag auf der Basis des Art. 293 des EU-Vertrages⁸⁴. Im nationalen Recht hat dieses Abkommen Gesetzeskraft⁸⁵. Das EG-Schiedsübereinkommen trat am 1. Januar 1995 in Kraft⁸⁶ und sollte ursprünglich nur fünf Jah-

⁷⁹ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 239.

⁸⁰ ABl. EG Nr. C 301 v. 21.12.1976.

⁸¹ *Vögele/Forster*, IStR 2006, S. 537.

⁸² Übereinkommen 90/436/EWG, BStBl. I 1993, S. 819.

⁸³ *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 191.

⁸⁴ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 300.

⁸⁵ Zustimmungsgesetz v. 26.8.1993, BStBl. I 1993, S. 818, erweitert durch Gesetz v. 22.6.2006, BGBl. II 2006, S. 554.

⁸⁶ BGBl. II 1995, S. 84.

re, also bis zum 31. Dezember 1999, gelten⁸⁷, weil die Mitgliedstaaten erst Erfahrungen mit dem EG-Schiedsübereinkommen sammeln wollten, bevor sie bereit waren, auf ihre Souveränitätsrechte zu verzichten⁸⁸.

Später ist es aber im Verhältnis zwischen den alten 15 EU-Mitgliedstaaten wieder rückwirkend zum 1. Januar 2000 für anwendbar erklärt und die Befristung beseitigt worden⁸⁹. Mittlerweile gilt das EG-Schiedsübereinkommen für Deutschland im Verhältnis zu allen Mitgliedstaaten mit Ausnahme von Bulgarien und Rumänien⁹⁰.

Das EG-Schiedsübereinkommen ermöglicht, einen zwischenstaatlichen Streit über die Berichtigung von Konzernverrechnungspreisen und die Abgrenzung von Betriebsstättengewinnen durch einen von den Streitparteien berufenen Dritten entscheiden zu lassen, falls eine Einigung im Verständigungsverfahren nicht erzielt worden ist⁹¹. Im Gegensatz zum Verständigungsverfahren stellt das Schiedsverfahren nach dem Übereinkommen ein verbindliches – also nicht nur im Belieben der Steuerverwaltungen stehendes – Schlichtungsverfahren dar, das die Abkommenswidrigkeit tatsächlich beseitigt⁹².

Da noch nicht alle Fragen bezüglich dieses Verfahrens einvernehmlich gelöst sind, haben sich die Vertragsstaaten auf einen rechtlich unverbindlichen Verhaltenskodex⁹³ („soft law“) geeinigt, der aber in der

⁸⁷ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 300; *Vögele/Forster*, IStR 2006, S. 537.

⁸⁸ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 7.

⁸⁹ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 6, 300: Für die in den Jahre 2004 und 2007 beigetretenen 12 neue Mitgliedsstaaten ist die Anwendung des EG-Schiedsübereinkommens noch nicht in vollem Umfang gewährleistet.

⁹⁰ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 300.

⁹¹ *Lehner*, in: Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, S. 665, 671; *Krabbe*, IStR 1996, S. 5.

⁹² *Saß*, DB 1991, S. 984.

⁹³ Verhaltenskodex für die Durchführung des Schiedsübereinkommens, KOM (2004) 297 endg. v. 23.4.2004 und ABl. C 176 v. 28.7.2006, in der revidierten Fassung v. 22.12.2009 (Official Journal C 322 v. 30.12.2009); *Bödefeld/Kuntzschik*, IStR 2009, S. 449, 450.

deutschen Finanzverwaltung in Gestalt von Schreiben des Bundesfinanzministeriums bereits Beachtung gefunden hat⁹⁴.

Im Unterschied zu einer Richtlinie, die ursprünglich beabsichtigt war, stellt das EG-Schiedsübereinkommen keinen Ausfluss des EG-Vertrages dar. Der Europäische Gerichtshof ist demzufolge bezüglich des EG-Schiedsübereinkommens nicht zuständig, und auch die Europäische Kommission verfügt über keine Kontrollrechte⁹⁵.

2. Abgrenzung zum Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA

Des Weiteren ist das EG-Schiedsübereinkommen nicht zu verwechseln mit dem oben dargestellten Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA. Durch seine Begrenzung⁹⁶ auf Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen – die Betriebsstätte gilt für die Zwecke des EG-Schiedsübereinkommens als Unternehmen⁹⁷ – unterscheidet sich das Schlichtungsverfahren nach dem EG-Schiedsübereinkommen vom Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA. Beide Schiedsverfahren knüpfen zwar an ein gescheitertes Verständigungsverfahren an. Das Verfahren nach dem EG-Schiedsübereinkommen ist aber schon allein wegen seiner eigenständigen Regelung in einem multilateralen völkerrechtlichen Vertrag als selbständiges Verfahren einzustufen, während das Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5

⁹⁴ BMF-Schr. v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, S. 570 („Verwaltungsgrundsätzeverfahren“); *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 301.

⁹⁵ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 301; *Saß*, DB 1991, S. 984; *Vögele/Forster*, IStR 2006, S. 537.

⁹⁶ Es ist nicht ganz klar bzw. unstrittig, ob das EG-Schiedsübereinkommen nur auf Gewinnberichtigungen nach dem arm's-length-Prinzip oder auch auf Fälle wie z.B. Regelungen zur Unterkapitalisierung anwendbar ist, vgl. *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 302. Weitere Streitfragen über Doppelbesteuerungen, wie z.B. das Vorliegen einer Betriebsstätte und die Frage, ob einzelne Tätigkeiten zu einer Betriebsstätte gehören, sind jedenfalls nicht Gegenstand der EG-Schiedsverfahrenskonvention; vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 191.

⁹⁷ *Saß*, DB 1991, S. 984, 985.

OECD-MA unselbständiger Bestandteil eines Verständigungsverfahrens ist⁹⁸.

3. Andere Instrumente der verbindlichen bilateralen Streitbeilegung und Überschneidungsmöglichkeiten
a) Europäisches Übereinkommen vom 29. April 1957 zur friedlichen Beilegung von Streitigkeiten

Nach dem Europäischen Übereinkommen vom 29. April 1957 zur friedlichen Beilegung von Streitigkeiten⁹⁹ kann ein Streit über die Auslegung oder Anwendung eines DBA verbindlich vom Internationalen Gerichtshof in Den Haag entschieden werden. Dies gilt aber nur, wenn ein DBA keine Verfahren vorsieht, die zu einer verbindlichen Entscheidung führen. Soweit also der Anwendungsbereich des EU-Schiedsübereinkommens eröffnet ist, gilt nicht das (subsidiäre) Europäische Übereinkommen vom 29. April 1957 zur friedlichen Beilegung von Streitigkeiten¹⁰⁰.

b) Mögliche Mehrfachregelungen zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen

Regelungen zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen finden sich zum einen in den DBA, die auf dem OECD-Muster beruhen, wie etwa die Regelung über die Gewinnberichtigung bei verbundenen Unternehmen nach Art. 9 OECD-MA und das Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA.

Zum anderen enthält aber auch das EG-Schiedsübereinkommen Regelungen zur Gewinnberichtigung (Art. 4 EG-Schiedsübereinkommen) und zum Verständigungsverfahren (Art. 6 EG-Schiedsübereinkommen), so dass Überschneidungen möglich sind. Diese sind jedoch unschädlich und lassen sich dadurch erklären, dass einige Mitgliedstaaten noch keine zweiseitigen DBA mit den entsprechenden Regelungen

⁹⁸ *Lehner*, in: Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, S. 665, 676.

⁹⁹ BGBl. II 1961, S. 81.

¹⁰⁰ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 6.

zur Gewinnberichtigung und zum Verständigungsverfahren hatten, als das EG-Schiedsübereinkommen im Jahre 1990 vereinbart worden ist. Darüber hinaus regelt Art. 15 des EG-Schiedsübereinkommens, dass weitergehende Regelungen in DBA unberührt bleiben¹⁰¹.

4. Verhältnis des EG-Schiedsübereinkommens zum innerstaatlichen Recht

a) Nationale Strafverfahren

Gemäß Art. 8 des EG-Schiedsübereinkommens besteht keine Verpflichtung zur Einleitung eines Verständigungs- und Schlichtungsverfahrens, wenn die Handlung eines der beteiligten Unternehmen, die eine Gewinnberichtigung nach Art. 4 des EG-Schiedsübereinkommens zur Folge hat, einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften darstellt und ein entsprechendes Verfahren entweder anhängig ist oder mit einer Bestrafung oder Ahndung abgeschlossen worden ist.

Für Deutschland ist ein empfindlich zu bestrafender Verstoß gegen steuerliche Vorschriften eine Verletzung von Steuergesetzen, die mit Freiheitsstrafe, Geldstrafe oder Bußgeld geahndet wird¹⁰². Umgekehrt ist eine Strafverfolgung bei Anhängigkeit der Sache im Schiedsverfahren nicht ausgeschlossen. Wird dann ein nationales Straf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet, kann das Schiedsverfahren ausgesetzt werden¹⁰³.

b) Nationales Finanzgerichtsverfahren

Das Verständigungsverfahren nach dem EG-Schiedsübereinkommen kann neben nationalen Rechtsbehelfen durchgeführt werden. Dies ergibt sich aus Art. 6 Abs. 1 des EG-Schiedsübereinkommens, nach dem das Verständigungsverfahren nach dem Abkommen unbeschadet der im innerstaatlichen Recht der beteiligten Vertragsstaaten vorgese-

¹⁰¹ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 6.

¹⁰² Einseitige Erklärungen, vgl. BGBl. II 1993, S. 1309, 1314.

¹⁰³ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 10.

henen (auch außergerichtlichen) Rechtsbehelfe beantragt werden kann.

Allerdings steht das EG-Schiedsübereinkommen einer abweichenden Staatenpraxis nicht entgegen. So muss in Deutschland der Steuerpflichtige auf innerstaatliche Rechtsbehelfe verzichten oder diese zurücknehmen, soweit er eine europäische Verständigungsvereinbarung bzw. einen Schiedsspruch erreichen will (vgl. §§ 354 Abs. 2, 362 Abs. 2 AO sowie §§ 50 Abs. 1a, 72 Abs. 1a FGO). Korrespondierend zum Verzicht auf den nationalen Rechtsweg muss sich der Antragsteller nach dem Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren mit der Verständigung einverstanden erklärt haben¹⁰⁴.

5. Motive für den Abschluss des EG-Schiedsübereinkommens

Zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarte Verrechnungspreise können steuerlich berichtigt werden, wenn sie dem Fremdvergleichsgrundsatz widersprechen. Das kann die Preise für Warenlieferungen oder Dienstleistungen wie auch Kostenumlagen, Lizenzsätze, Garantiezahlungen und Zinsen betreffen. Grundlage der Verrechnungspreisberichtigungen sind die jeweiligen nationalen Gesetze, die auf den Fremdvergleichsgrundsatz im Sinne des OECD-Verständnisses rekurrieren, ohne diesen allerdings einheitlich auszulegen¹⁰⁵.

Die unterschiedliche Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes schafft Streitpotential. So wird die Verrechnungspreisberichtigung eines Landes nicht ohne weiteres bzw. nicht ohne eigene eingehende Prüfung des anderen Staates akzeptiert. Zwar enthalten die meisten DBA Regeln für Verständigungsverfahren, die darauf abzielen, eine von beiden Vertragsstaaten akzeptable und tragfähige Verrechnungspreisberichtigung bei verbundenen Unternehmen zu erwirken; diese DBA verpflichten aber die Länder nicht zwingend, die Doppelbesteuerung zu beseitigen¹⁰⁶.

¹⁰⁴ BMF-Schr. v. 13.7.2006, S. 461, 466, Tz. 3.4, 4.2.

¹⁰⁵ *Vögele/Forster*, IStR 2006, S. 537.

¹⁰⁶ *Vögele/Forster*, IStR 2006, S. 537.

Den Verständigungsverfahren wohnt also eine gewisse Ergebnisunsicherheit inne; des Weiteren dauern sie häufig sehr lange, sind umständlich und verursachen nicht selten – trotz ihrer Gebührenfreiheit – hohe Rechtsberatungskosten und Unternehmensausgaben durch die Bereitstellung von Personal für die Prüfungen im Rahmen dieses Verfahrens. Die Hauptschwäche der Verständigungsverfahren dürfte aber wohl darin zu sehen sein, dass Verständigungsverfahren zu überhaupt keinem Ergebnis führen müssen – und das möglicherweise nach einer mehrjährigen Verfahrenszeit. Im Rahmen von Verrechnungspreisberichtigungen, bei den es oftmals um hohe Beträge geht, werden deshalb Verständigungsverfahren in der Regel selten eingeleitet¹⁰⁷. Daraus erwuchs das internationale Bedürfnis nach einem praktikablen und effektiven Schiedsübereinkommen.

6. Geltungsbereich

a) Zeitliche, persönliche und räumliche Anwendung

Das EG-Schiedsübereinkommen gilt für Unternehmen der EG- bzw. EU-Mitgliedstaaten seit dem 1. Januar 1995. Die ursprüngliche zeitliche Begrenzung bis zum 31. Dezember 1999 wurde aufgegeben. Kurz vor Ablauf des ersten Fünf-Jahres-Zeitraums nahm der Rat ein Verlängerungsprotokoll an, nach dem das EG-Schiedsübereinkommen grundsätzlich automatisch um weitere fünf Jahre verlängert wird, wenn kein Vertragsstaat Einwände erhebt. Da nicht alle Staaten das Verlängerungsprotokoll ratifiziert haben, war das EG-Schiedsübereinkommen zunächst außer Kraft. Am 4. August 2004 ratifizierte Italien als letzter Vertragsstaat das Protokoll, so dass das EG-Schiedsübereinkommen am 1. November 2004 wieder in Kraft trat, und zwar mit rückwirkender Geltung ab dem 1. Januar 2000.

Faktisch war damit das EG-Schiedsübereinkommen seit dem 1. Januar 1995 ununterbrochen in Kraft. Für neue EU-Mitgliedstaaten gilt das Abkommen aber nicht automatisch. Jeder neue Staat muss das mit der Gruppe der Beitrittsstaaten beschlossene EG-Schiedsübereinkommen

¹⁰⁷ Vögele/Forster, ISr 2006, S. 537.

unterzeichnen und ratifizieren¹⁰⁸. So gilt das Übereinkommen zunächst noch nicht für Bulgarien und Rumänien¹⁰⁹.

In räumlicher Hinsicht ist das EG-Schiedsübereinkommen nur auf das Hoheitsgebiet der EU-Mitgliedstaaten anwendbar, so dass es etwa nicht für Unternehmen und Betriebsstätten gilt, die ihren Sitz in den französischen Überseegebieten, in Gibraltar, auf Grönland, den Färöer-Inseln, den britischen Kanalinseln oder der Insel Man haben¹¹⁰.

b) Sachliche Beschränkungen

In sachlicher Hinsicht ist das EG-Schiedsübereinkommen auf Steuern vom Einkommen beschränkt, die im Einzelnen in Art. 2 des EG-Schiedsübereinkommens für jeden Mitgliedstaat aufgeführt sind. In Deutschland sind insoweit die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer betroffen.

Eine weitere thematische Begrenzung ergibt sich dadurch, dass das EG-Schiedsübereinkommen nur für die Konzernverrechnungspreise und die Abgrenzung von Betriebsstättengewinnen nach dem Grundsatz des dealing at arm`s length gilt. Andere Fragen wie etwa Abzugsverbote oder Zurechnungen bei der deutschen Gewerbesteuer, die nichts mit der Gewinnabgrenzung nach dem arm`s-length-Prinzip zu tun haben, sind deshalb vom EG-Schiedsübereinkommen nicht erfasst¹¹¹.

7. Fremdvergleichsgrundsatz

Das EG-Schiedsübereinkommen sieht in Art. 4 als maßgebliches Streitentscheidungskriterium den Fremdvergleichsgrundsatz (arm`s-length-Prinzip) vor¹¹², ohne jedoch den Inhalt dieses Grundsatzes nä-

¹⁰⁸ *Vögele/Forster*, IStR 2006, S. 537, 538.

¹⁰⁹ Vgl. B IV 1.

¹¹⁰ *Lehner*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 25 Rz. 302, *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 6.

¹¹¹ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 6.

¹¹² *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 191.

her zu regeln. Insoweit ist auf die OECD-Leitlinien zu den Verrechnungspreisen¹¹³ und die einschlägigen Kommentierungen zum DBA-Musterabkommen sowie gegebenenfalls auf Spezialberichte der OECD zurückzugreifen¹¹⁴.

Der Fremdvergleichsgrundsatz besagt, dass die Gewinne grenzüberschreitend verbundener Unternehmen für Zwecke der Besteuerung so anzusetzen sind, wie sie entstanden wären, wenn für die zwischen ihnen getätigten Geschäfte Bedingungen vereinbart worden wären, wie sie unter unabhängigen Dritten unter sonst gleichen Umständen üblicher Weise gelten würden. Im Kern Entsprechendes gilt für die steuerliche Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und einer im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte auf der Basis einer Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte. Dieser Fremdvergleichsgrundsatz liegt allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen und dem OECD-Musterabkommen zugrunde (vgl. Art. 9 Abs. 1 und 7 OECD-MA)¹¹⁵.

Für die Vornahme von Gewinnberichtigungen bilden allerdings die Vorschriften des EG-Schiedsübereinkommens wie auch die DBA-Regelungen keine selbständige Rechtsgrundlage. Maßgeblich sind insoweit allein die innerstaatlichen Regelungen (z.B. die zu verdeckten Gewinnausschüttungen oder Einlagen, ferner § 1 AStG und die Grundsätze über die Betriebsstätten-Gewinnabgrenzung), die lediglich am Fremdvergleichsmaßstab des EG-Schiedsübereinkommens überprüft werden¹¹⁶.

8. Dreistufiger Verfahrensgang

a) Unterrichtsverfahren

Das EG-Schiedsübereinkommen sieht ein dreistufiges Verfahren vor, und zwar

- ein Unterrichtsverfahren als Vorverfahren,

¹¹³ Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD Paris 1995.

¹¹⁴ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 7.

¹¹⁵ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 19 Rz. 571; *Krabbe*, IStR.1996, S. 5, 7.

¹¹⁶ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 7; *Saß*, DB 1991, S. 984, 985.

- ein Verständigungsverfahren und
- ein Schiedsverfahren.

Zuerst unterrichtet nach Art. 5 des EG-Schiedsübereinkommens der Staat, der die Gewinnberichtigung vornehmen will, das Unternehmen, dessen Gewinne berichtigt werden sollen. Dadurch kann dieses Unternehmen das verbundene Unternehmen in dem anderen Staat über die Gewinnberichtigung unterrichten¹¹⁷.

Dieses Unternehmen kann dann die Behörden des anderen Staats informieren. Sind beide Unternehmen und der andere Vertragsstaat mit der Gewinnberichtigung einverstanden, ist das Schiedsverfahren bereits mit Ablauf des Unterrichtungsverfahrens beendet.

b) Verständigungsverfahren

Andernfalls kann eines der Unternehmen nach Art. 6 des EG-Schiedsübereinkommens beantragen, ein Verständigungsverfahren einzuleiten. Hierfür ist eine Frist von drei Jahren vorgesehen¹¹⁸. Fristbeginn ist die erste Mitteilung der Maßnahme, die zu der Doppelbesteuerung führt. Im Rahmen des Verständigungsverfahrens, das sich im Wesentlichen nach den allgemeinen Regelungen des Art. 25 OECD-MA richtet¹¹⁹, bemühen sich die beteiligten Staaten um eine Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Ein wichtiger Unterschied zum „normalen“ Verständigungsverfahren besteht darin, dass dessen Einleitung im Bereich des EG-Schiedsübereinkommens nicht ins Ermessen der zuständigen Behörden gestellt sein kann, weil andernfalls der obligatorische Charakter des Schiedsverfahrens nicht gewährleistet wäre. Nur offensichtlich unbegründete Anträge können abgelehnt werden. Hiergegen steht der Rechtsweg offen¹²⁰.

¹¹⁷ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 19 Rz. 768.

¹¹⁸ *Saß*, DB 1991, S. 984, 986.

¹¹⁹ *Lehner*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 25 Rz. 303; *Saß*, DB 1991, S. 984, 985.

¹²⁰ *Lehner*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 25 Rz. 303.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die im November 2009 zum Verständigungsverfahren erschienene Schrift des Instituts „Finanzen und Steuern“ verwiesen¹²¹.

c) Schiedsverfahren

Wird im Verständigungsverfahren nach zwei Jahren keine Einigung erzielt und somit die Doppelbesteuerung nicht beseitigt, müssen die zuständigen Behörden der beteiligten Vertragsstaaten automatisch das Schiedsverfahren nach Art. 7 ff. des EG-Schiedsübereinkommens einleiten¹²². Die Zwei-Jahres-Frist beginnt von dem Zeitpunkt an zu laufen, in dem eine der beiden Verwaltungen erstmalig mit dem Fall befasst worden ist¹²³. Das Schiedsverfahren wird durch Einsetzung eines so genannten Beratenden Ausschusses in Gang gesetzt. Der Beratende Ausschuss erhält den Auftrag, eine Stellungnahme abzugeben, wie die Doppelbesteuerung beseitigt werden soll.

Die Einzelheiten zu den Funktionen und der Konstituierung des Beratenden Ausschusses bzw. zum Schiedsverfahren, das als eine Verlängerung des Verständigungsverfahrens charakterisiert wird¹²⁴, werden im Folgenden erläutert.

9. Beratender Ausschuss im Schiedsverfahren und Verfahrensbeteiligte

a) Funktion und Zusammensetzung des Beratenden Ausschusses

Art. 9 des EG-Schiedsübereinkommens regelt, wie bei fehlender Einigung im Verständigungsverfahren im anschließenden Schiedsverfahren ein so genannter Beratender Ausschuss als Schiedskommission eingesetzt wird. Gewöhnlich ergreift der Vertragsstaat, der den ersten

¹²¹ *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 457.

¹²² *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 19 Rz. 768; *Vögele/Forster*, IStR 2006, S. 537, 539.

¹²³ *Saß*, DB 1991, S. 984, 986.

¹²⁴ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 8; *Saß*, DB 1991, S. 984.

Steuerbescheid erhalten hat, die Initiative zur Einsetzung des beratenden Ausschusses und organisiert dessen Sitzung in Absprache mit dem anderen Vertragsstaat¹²⁵.

Der Beratende Ausschuss muss sich innerhalb von sechs Monaten zu der Frage äußern, wie die Doppelbesteuerung unter Berücksichtigung der Grundsätze der Gewinnabgrenzung nach Art. 4 des EG-Schiedsübereinkommens zu beseitigen ist (Art. 11 des EG-Schiedsübereinkommens). Die Frist beginnt, wenn der Vorsitzende bestätigt, dass die Ausschussmitglieder von den Vertragsstaaten alle sachdienlichen Unterlagen und Informationen, insbesondere Dokumente, Berichte, Korrespondenzen und Schlussfolgerungen aus dem Verständigungsverfahren erhalten haben¹²⁶.

Dabei müssen die Mitglieder des Beratenden Ausschusses das Steuergeheimnis wahren, wobei die Ausgestaltung der Maßnahmen zur Geheimhaltung den Mitgliedstaaten vorbehalten bleibt. In Deutschland erübrigen sich neue gesetzliche Vorkehrungen, da die Mitglieder des Beratenden Ausschusses ohnehin als Amtsträger nach § 7 Nr. 3 AO das Steuergeheimnis nach § 30 AO wahren müssen¹²⁷.

Nach Art. 9 Abs. 1 des EG-Schiedsübereinkommens besteht der Beratende Ausschuss aus einem Vorsitzenden, jeweils einem oder zwei Vertretern der beteiligten Behörden und einer geraden Anzahl unabhängiger Personen (in der Regel zwei). Insgesamt ergibt sich im Beratenden Ausschuss eine ungerade Gesamtzahl von Personen, um Mehrheitsentscheidungen zu ermöglichen¹²⁸.

Der Vorsitzende wird von den Behördenvertretern und den unabhängigen Personen gewählt. Kommt es zu keiner Einigung, entscheidet das Los. Nach Art. 9 Abs. 5 des EG-Schiedsübereinkommens muss der Vorsitzende des Beratenden Ausschusses zur Ausübung höchst-

¹²⁵ *Vögele/Forster*, IStR 2006, S. 537, 539.

¹²⁶ *Vögele/Forster*, IStR 2006, S. 537, 539.

¹²⁷ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 8.

¹²⁸ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 8.

richterlicher Aufgaben in seinem Land qualifiziert oder Jurist „von allgemeiner Kompetenz“ sein¹²⁹.

Die unabhängigen Personen müssen im räumlichen Geltungsbereich des EG-Schiedsübereinkommens ansässig und Staatsangehörige eines Vertragsstaats sein. Jeder Vertragsstaat teilt dem Generalsekretär des Rats der EU fünf unabhängige Personen mit, die in eine Liste aufgenommen werden. Aus dieser Liste werden von den Behördenvertretern die für den Beratenden Ausschuss erforderlichen unabhängigen Personen entweder einvernehmlich oder per Losentscheid bestimmt. Die durch Losentscheid ermittelten Personen (unabhängige Personen oder/und der Vorsitzende) können unter bestimmten Voraussetzungen (Art. 9 Abs. 3 und 5 des EG-Schiedsübereinkommens) von der Ausübung des Schiedsrichteramts ausgeschlossen sein¹³⁰.

b) Weitere Verfahrensbeteiligte und deren Rechte und Pflichten

Aus Art. 10 des EG-Schiedsübereinkommens ergibt sich, dass im Schiedsverfahren neben den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten auch die betroffenen Unternehmen beteiligt sind¹³¹. Sie können Beweismittel vorbringen, Schriftsätze einreichen und Stellungnahmen abgeben, die nach ihrer Ansicht für die Entscheidungsfindung nützlich sein können. Zudem hat jedes der verbundenen Unternehmen das Recht, auf Antrag vom Beratenden Ausschuss angehört zu werden oder sich vertreten zu lassen (Art. 10 Abs. 2 S. 1 des EG-Schiedsübereinkommens).

Auf Anforderung des Beratenden Ausschusses sind die Unternehmen und die zuständigen Behörden der beteiligten Vertragsstaaten verpflichtet, Auskünfte zu erteilen und Unterlagen zu übermitteln (Art. 10 Abs. 1 S. 2 des EG-Schiedsübereinkommens). Nach Art. 10 Abs. 2 S. 2 des EG-Schiedsübereinkommens ist jedes der verbundenen Un-

¹²⁹ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 8.

¹³⁰ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 8.

¹³¹ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 8.

ternehmen verpflichtet, auf Aufforderung des Beratenden Ausschusses vor diesem zu erscheinen oder sich dort vertreten zu lassen.

Allerdings kann der Beratende Ausschuss die Unternehmen nicht zwingen, deren Verfahrenspflichten einzuhalten. Er verfügt weder nach dem EG-Schiedsübereinkommen noch nach dem deutschen Zustimmungsgesetz über Zwangsmittel, da man es für ausreichend erachtete, dass die zuständigen Behörden zur Auskunftserteilung und zur Vorlage von Beweismitteln verpflichtet sind¹³². Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die Behörden innerstaatlich über „Zwangsmittel“ verfügen. So sind etwa in den §§ 90 und 93 AO Mitwirkungs-, insbesondere Auskunftspflichten der Steuerpflichtigen statuiert.

c) Verfahrensprinzipien und Entscheidung des Beratenden Ausschusses

Das EG-Schiedsübereinkommen regelt im Wesentlichen nicht, nach welchen Prinzipien das längstens sechs Monate dauernde Schiedsverfahren zu verlaufen hat. Stattdessen überlässt es den Vertragsstaaten bzw. deren Behörden, nicht unwesentliche Punkte selbst zu regeln, wie etwa Fragen nach dem Tagungsort des Beratenden Ausschusses oder der Verhandlungssprache. Bei Uneinigkeit wird letztlich der Beratende Ausschuss diese Punkte selbst entscheiden¹³³.

Hinsichtlich des Schiedsverfahrens kann der Beratende Ausschuss, wie oben dargestellt, Auskünfte und Beweismittel von den Unternehmen verlangen, ohne jedoch diese erzwingen zu können. Auch wenn zur Vorbereitung der Entscheidung Zeugen oder Sachverständige gehört werden sollen, verfügt der Beratende Ausschuss über keinerlei Zwangsmittel¹³⁴.

Die Entscheidung des Beratenden Ausschusses orientiert sich am Grundsatz des Fremdverhaltens (Art. 11 und 12 i.V.m. Art. 4 des EG-Schiedsübereinkommens). Sie erfolgt mit einfacher Mehrheit (Art. 11

¹³² *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 19 Rz. 769; *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 9.

¹³³ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 8.

¹³⁴ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 9.

Abs. 2 des EG-Schiedsübereinkommens) und führt – für die Mitgliedstaaten letztlich verbindlich – zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.

Allerdings erlaubt Art. 12 des EG-Schiedsübereinkommens es den zuständigen Behörden, eine Entscheidung zu treffen, die von der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses abweicht. Können sie sich hierbei nicht einigen, gilt jedoch die Stellungnahme des Beratenden Ausschusses.

Nach Art. 14 des EG-Schiedsübereinkommens ist die Doppelbesteuerung auch dann beseitigt, wenn die Gewinne nur in einem Staat besteuert werden, oder wenn die Steuer des einen Staats in dem anderen Staat angerechnet wird.

10. Verfahrenskosten

Die Kosten des Verfahrens des Beteiligten Ausschusses werden nach Art. 11 Abs. 3 des EG-Schiedsübereinkommens von den beteiligten Vertragsstaaten zu gleichen Teilen getragen. Mit dieser Regelung werden jedoch nur die Kosten des Beratenden Ausschusses erfasst. Dies können beispielsweise Reisekosten der Behördenvertreter der Vertragsstaaten oder der unabhängigen Ausschussmitglieder oder Honorare der unabhängigen Personen sein. Kosten, die den verbundenen Unternehmen entstehen (beispielsweise Honorare für Steuerberater oder Rechtsanwälte), werden dagegen nicht erstattet¹³⁵.

11. Umsetzung der Stellungnahme, Veröffentlichung und Problemschnittpunkte mit innerstaatlichem Recht

Nach der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses haben die beteiligten Behörden weitere sechs Monate Zeit, sich zu einigen. Sie können, wie oben dargestellt, von der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses einvernehmlich abweichen, sofern letztlich die Doppelbesteuerung beseitigt wird – etwa über Abstimmung der Bemessungsgrundlagen oder durch Steueranrechnung. Im Ergebnis wird einerseits

¹³⁵ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 9; *Saß*, DB 1991, S. 984, 987.

zwingend die Doppelbesteuerung durch die Stellungnahme des Beratenden Ausschusses beseitigt, andererseits verlieren die Mitgliedstaaten nicht völlig ihre Souveränitätsrechte, da ihnen Befugnisse zur Ausgestaltung des Schiedsspruchs eingeräumt werden¹³⁶.

Mit Zustimmung der beteiligten Unternehmen kann nach Art. 12 Abs. 2 des EG-Schiedsübereinkommens die Entscheidung anonymisiert oder nicht anonymisiert veröffentlicht werden. Insoweit kann sie als Präzedenzfall für Gerichtsentscheidungen dienen¹³⁷.

Problemschnittpunkte mit innerstaatlichem Recht könnten sich prinzipiell aus der Regelung in Art. 13 des EG-Schiedsübereinkommens ergeben. Danach steht die Endgültigkeit der Entscheidungen der beteiligten Staaten über die Besteuerung von Gewinnen aus einem Geschäft zwischen verbundenen Unternehmen der Inanspruchnahme des Verständigungs- und Schiedsverfahrens nicht entgegen. Die Verfahren könnten also auch dann durchgeführt werden, wenn eine der beiden Steuerfestsetzungen bereits bestandskräftig sind¹³⁸.

Ob das EG-Schiedsübereinkommen für sich genommen eine hinreichende Rechtsgrundlage zur Aufhebung und Änderung von Steuerfestsetzungen bereit stellt, ist nicht ganz klar¹³⁹. Der Frage braucht aber für Deutschland nicht beantwortet zu werden, weil mit dem durch das Standortsicherungsgesetz vom 21. Dezember 1993 eingeführten § 175a AO eine innerstaatliche Rechtsgrundlage zur Durchbrechung der Bestandskraft von Steuerbescheiden vorliegt¹⁴⁰. Nach Satz 1 dieser Bestimmung ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit dies zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs nach einem Vertrag im Sinne des § 2 AO geboten ist. Das EG-Schiedsübereinkommen ist ein Vertrag im Sinne des § 2 AO, der völkerrechtlichen Vorrang vor innerstaatlichen Steuergesetzen genießt.

¹³⁶ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 19 Rz. 769; *Lehner*, in: Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, S. 665, 676; *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 9.

¹³⁷ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 9.

¹³⁸ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 11.

¹³⁹ Vgl. *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 11.

¹⁴⁰ *Krabbe*, DStZ 1995, S. 627, 628.

Im Rahmen der Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen oder Schiedssprüchen ist zudem die Fristenregelung in § 175a S. 2 AO von Relevanz. Danach endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Wirksamwerden der Verständigungsvereinbarung oder des Schiedsspruchs. Folglich kann ein Schiedsspruch auch dann umgesetzt werden, wenn die reguläre Festsetzungsfrist bereits vor dem Wirksamwerden des Schiedsspruchs abgelaufen war¹⁴¹.

12. Vorzüge des Schiedsverfahrens nach dem EG-Schiedsübereinkommen gegenüber dem herkömmlichen Verständigungsverfahren und Praxiserfahrungen

Anders als die auf DBA beruhenden Verständigungsverfahren bietet das Schiedsverfahren nach dem EG-Schiedsübereinkommen insbesondere folgende Vorzüge:

- Die Staaten, die das EG-Schiedsübereinkommen ratifiziert haben, verpflichten sich im Rahmen des Anwendungsbereichs des Übereinkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.
- Das Verfahren dauert höchstens drei Jahre (zwei Jahre für die Kompromissbildung in den Ländern, sechs Monate für den Beratenden Ausschuss, sechs Monate für die Kompromissergebnisse¹⁴²).
- Der Steuerpflichtige kann die Durchführung des Verfahrens erzwingen. Im Gegensatz zum Verständigungsverfahren steht im EG-Schiedsverfahren die Entscheidung über die Einleitung nicht im Ermessen der Behörden; der Steuerpflichtige hat vielmehr einen Anspruch auf die Durchführung des Verfahrens.
- Das Schiedsverfahren nach dem EG-Schiedsübereinkommen enthält klare Regeln zum Verfahren des Beratenden Ausschusses. Das Verständigungsverfahren litt darunter, dass konkrete Verfahrensregeln fehlten.

¹⁴¹ *Krabbe*, IStR 1996, S. 5, 11.

¹⁴² *Vögele/Forster*, IStR 2006, S. 537.

- Die Steuerpflichtigen sind am Verfahren direkt als Partei beteiligt; sie haben immer die Gelegenheit, ihren Standpunkt darzulegen.
- Auch die Entscheidung ist anders als im Verständigungsverfahren keine Ermessenssache. Ein bloßes Bemühen um Einigung genügt nicht. Die Doppelbesteuerung muss tatsächlich beseitigt werden.
- Zudem ist anders als im Verständigungsverfahren „positiv reglementiert“, nach welchen Grundsätzen und Maßstäben (Fremdvergleichsgrundsatz) die Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.

Teilweise wird die Resonanz auf die Schiedsverfahren nach dem EG-Schiedsübereinkommen als gering eingestuft. Bei den Schiedsverfahren nach den DBA-Klauseln (vgl. folgende Auflistung unter E) ist sie allerdings erheblich geringer, es ist hier noch kein Verfahren durchgeführt worden¹⁴³. Auf der Grundlage des EG-Schiedsübereinkommens sind bereits viele Verfahren anhängig¹⁴⁴; ein Verfahren zwischen Deutschland und Frankreich wurde bereits durchgeführt¹⁴⁵.

¹⁴³ Bödefeld/Kuntschik, IStR 2009, S. 449, 452.

¹⁴⁴ Im Februar 2006 soll es bereits 75 anhängige Verfahren gegeben haben; vgl. Vögele/Forster, IStR 2006, S. 537, 540.

¹⁴⁵ Bödefeld/Kuntschik, IStR 2009, S. 449, 452.

C. Deutsche DBA mit Schiedsklauseln

I. Übersicht

Deutschland hat bereits seit längerer Zeit DBA abgeschlossen, in denen Regelungen über ein Schiedsverfahren enthalten sind. Diese Schiedsklauseln unterscheiden sich zum Teil erheblich; sie weichen auch in vielen Fällen vom EG-Schiedsübereinkommen ab¹⁴⁶. Neben dem im Verhältnis zu den meisten EU-Staaten anwendbaren EG-Schiedsübereinkommen – in Bulgarien und Rumänien ist dieses Abkommen allerdings erst nach der Ratifikation anwendbar – hat Deutschland mit einigen Staaten fakultative und obligatorische Schiedsklauseln vereinbart¹⁴⁷.

Fakultative Schiedsklauseln enthalten die DBA mit Frankreich (Art. 25 a), Kanada (Art. 25 Abs. 6) und mit Besonderheiten Schweden¹⁴⁸.

Eine obligatorische Schiedsklausel ist mit Österreich (Art. 25 Abs. 5) vereinbart worden¹⁴⁹. Auch das DBA-USA 1989/2006 sieht ein im Wesentlichen obligatorisches Schiedsverfahren (Art. 25 Abs. 5, 6) vor. Dagegen war noch im alten DBA-USA 1989 in Art. 25 Abs. 5 bloß ein fakultatives Schiedsverfahren vorgesehen¹⁵⁰.

Für das mit Schweden abgeschlossene DBA (Art. 41 Abs. 5) gilt das Europäische Übereinkommen zur friedlichen Beilegung von Streitigkeiten vom 29. April 1957, wenn zuvor das Verständigungsverfahren ergebnislos geblieben ist. In diesem Fall entscheidet der Internationale Gerichtshof in Den Haag über den Streit¹⁵¹. Alternativ können jedoch

¹⁴⁶ Bödefeld/Kuntschik, IStR 2009, S. 449, 451.

¹⁴⁷ Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 250.

¹⁴⁸ Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 250, 266, 269; Bödefeld/Kuntschik, IStR 2009, S. 449, 452; Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615; Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615..

¹⁴⁹ Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615, 619.

¹⁵⁰ Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 250, 260 f.

¹⁵¹ Allerdings ist bislang noch kein Verfahren in einer DBA-Sache aufgrund dieses Übereinkommens in Den Haag eingeleitet worden; vgl. Bödefeld/Kuntschik, IStR 2009, S. 449.

die Vertragsstaaten ein Schiedsverfahren vereinbaren, dessen Einleitung im Ermessen der Behörden steht¹⁵². Näheres hierzu weiter unten.

II. Die einzelnen Schiedsklauseln

1. DBA-USA

a) Entwicklung vom fakultativen zum grundsätzlich obligatorischen Schiedsverfahren

Das alte DBA-USA 1989 (Art. 25 Abs. 5) sah die Fortsetzung eines ergebnislos gebliebenen Konsultationsverfahrens durch ein fakultatIVES Schiedsverfahren auf der Grundlage international anerkannter Grundsätze des Schiedsverfahrens vor¹⁵³. Durch das Ergänzungsprotokoll vom 1. Juni 2006 wurde jedoch die Regelung geändert. Nunmehr sieht das DBA-USA 1989/2006 (Art. 25 Abs. 5, 6) ein grundsätzlich obligatorisches Schiedsverfahren vor¹⁵⁴, und zwar nach einem gescheiterten Verständigungsverfahren in folgenden Streitbereichen:

- Ansässigkeit einer natürlichen Person,
- Vorliegen einer Betriebsstätte,
- gewerbliche Gewinne,
- verbundene Unternehmen,
- Lizenzgebühren.

Die zuständigen Behörden haben jedoch auch die Möglichkeit, den Anwendungsbereich des Schiedsverfahrens einvernehmlich auf andere Fälle auszudehnen¹⁵⁵.

¹⁵² *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 250, 267; *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 452.

¹⁵³ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 260; *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 451.

¹⁵⁴ *Eimmermann*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA-USA, Art. 25 Rz. 40; *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 451; *Kessler/Eicke*, IStR 2007, S. 159, 162; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 619.

¹⁵⁵ Protokoll zum DBA-USA, Tz. 22, BGBl. II 2008, S. 611, 648; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 619.

b) Ausnahme

Nach Art. 25 Abs. 5 b aa DBA USA 1989/2006 kann von einem obligatorischen Schiedsverfahren abgesehen werden, wenn sich die Vertragsstaaten darüber einig sind, dass sich der konkrete Sachverhalt nicht für ein Schiedsverfahren eignet.

Diese sehr unbestimmte Formulierung ist unter dem Aspekt der Rechtssicherheit und des Rechtsschutzbedürfnisses der Steuerpflichtigen nicht unproblematisch¹⁵⁶. Die beteiligten Verwaltungen sollten im Hinblick auf das anerkannte Ziel einer Beseitigung der Doppelbesteuerung von dieser Ausnahmeregelung nur in den Fällen des Gestaltungsmissbrauchs, des unkooperativen Verhaltens des Steuerpflichtigen oder im Bereich des Steuerstrafrechts Gebrauch machen¹⁵⁷.

Im Jahre 2008 sind insbesondere für das Vorliegen eines unkooperativen Verhaltens des Steuerpflichtigen einige konkrete Kriterien in einem Verständigungsmemorandum¹⁵⁸ festgelegt worden. So wird etwa ein Schiedsverfahren nicht eingeleitet, wenn der Steuerpflichtige erforderliche Angaben nicht macht oder Mitwirkungspflichten verletzt. Auch bei wiederholter und/oder unverhältnismäßiger Verspätung des Steuerpflichtigen bei der Beantwortung von Anfragen im Rahmen des Verständigungsverfahrens scheidet danach ein Schiedsverfahren aus¹⁵⁹.

c) Voraussetzungen

Voraussetzungen für die Einleitung eines Schiedsverfahrens sind:

- Ein Verständigungsverfahren ist über zwei Jahre hinweg ohne umfassende Einigung der zuständigen Behörden gebliebenen.
- Die Steuererklärung für das betreffende Jahr ist mindestens in einem Vertragsstaat abgegeben worden.

¹⁵⁶ Lehner, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 262.

¹⁵⁷ Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615, 619.

¹⁵⁸ BMF-Schr. v. 16.1.2009, IStR 2009, S. 287; vgl. hierzu auch E II 1 e.

¹⁵⁹ Nientimp/Tomson, IStR 2009, S. 615, 619.

- Es muss ein in Betracht kommender Fall sein (Ansässigkeit einer natürlichen Person, Vorliegen einer Betriebsstätte, gewerbliche Gewinne, verbundene Unternehmen, Lizenzgebühren).
- Die betroffenen Personen haben dem Verfahren zugestimmt.
- Die betroffenen Personen und ihre Vertreter haben sich zur Verschwiegenheit verpflichtet¹⁶⁰.

d) „Baseball-Approach“

Seine Entscheidung gewinnt das Schiedsgericht auf der Grundlage eines so genannten „Baseball-Approaches“, einer Methode des Ansatzes „des letzten Angebots“ (final offer approach)¹⁶¹. Danach übergeben die Vertragsstaaten dem Schiedsgericht Positionspapiere mit Lösungsvorschlägen. Das Schiedsgericht wählt dasjenige Positionspapier für sich als Schiedsentscheidung aus, das seiner eigenen, am Recht orientierten Einschätzung am nächsten kommt. Sollte nur ein Vertragsstaat ein Positionspapier übergeben, übernimmt dieses das Schiedsgericht automatisch. Die Entscheidung des Schiedsgerichts ist für beide Vertragsstaaten bindend¹⁶². Sie entfaltet keine Präjudizwirkung¹⁶³.

e) Weitere Entwicklungen beim DBA-USA 1989/2006

Am 8. Dezember 2008 ist zwischen den Finanzverwaltungen der USA und Deutschlands ein Verständigungsmemorandum¹⁶⁴ vereinbart worden, das das DBA-USA 1989/2006 ergänzt. Die neue Verständigungsvereinbarung dient der Konkretisierung der Durchführung von Schiedsverfahren nach einem erfolglosen Verständigungsverfahren. So werden im Einzelnen Verfahrensmodalitäten neu geregelt, Zeitvorstellungen festgelegt (die Dauer des Schiedsverfahrens beträgt unge-

¹⁶⁰ *Eimermann*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA-USA, Art. 25 Rz. 43; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 263.

¹⁶¹ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 265; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 619.

¹⁶² *Krabbe*, DStZ 1995, S. 627.

¹⁶³ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 263.

¹⁶⁴ BMF-Schr. v. 16.1.2009, IStR 2009, S. 287.

fähr ein Jahr¹⁶⁵) und Regelungen zur Entscheidungsfindung der Schiedskommission geschaffen. Dieses für die USA erste Memorandum zu einem abkommensrechtlich geregelten obligatorischen Schiedsverfahren weist in weiten Teilen Ähnlichkeiten mit der Musteranwendungsvereinbarung zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA auf¹⁶⁶.

Zusammenfassend nimmt das Memorandum insbesondere zu folgenden Punkten Stellung:

- Beginn und Ende des Verständigungs- und Schiedsverfahrens,
- ungeeignete Fälle für ein Schiedsverfahren¹⁶⁷,
- Ernennung der Mitglieder eines Schiedsgerichts,
- Ort der Sitzungen des Schiedsgerichts,
- Pflichtumfang der Informationen in den Positionspapieren der Finanzverwaltungen,
- Bestimmungen für den Fall, dass ein Antrag auf ein so genanntes APA (Advance Pricing Agreement, anfängliche Preisab-sprache) in ein Verständigungs- und Schiedsverfahren über-führt wird¹⁶⁸.

Zudem enthält das Verständigungsmemorandum auch Ausführungen zu der oben dargestellten Methode, wie Lösungsvorschläge der Vertragsstaaten nach dem so genannten „Baseball-Approach“, einer besonderen Ausgestaltung des Ansatzes des letzten Angebots (final offer approach)¹⁶⁹, als eigene Entscheidung angenommen werden¹⁷⁰.

¹⁶⁵ Im Einzelnen sieht die Berechnung wie folgt aus: 60 Tage bis zur Ernennung der Schiedsstellenmitglieder + weitere 60 Tage bis zur Ernennung des Schiedsstellenvorsitzenden + weitere 90 Tage bis zur Erstellung des Lösungsvorschlags + gegebenenfalls weitere 90 Tage bis zur Abgabe einer Erwiderung auf den Lösungsvorschlag + weitere 90 Tage bis zur Entscheidung der Schiedsstelle; vgl. *Flick/Heinsen*, IStR-Länderbericht 5/2009, S. 27, 28.

¹⁶⁶ *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 451; *Flick/Heinsen*, IStR-Länderbericht 5/2009, S. 27, 28. Die US-Finanzverwaltung hat das Memorandum zusammen mit den so genannten Operating Guidelines im Internal Revenue Bulletin No. 2008-52 v. 19.12.2008 veröffentlicht.

¹⁶⁷ Hierbei sind insbesondere die Fälle des unkooperativen Verhaltens des Steuerpflichtigen gemeint; vgl. E II 1 b.

¹⁶⁸ *Flick/Heinsen*, IStR-Länderbericht 5/2009, S. 27, 28.

¹⁶⁹ E II 1 d.

¹⁷⁰ *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 451. Einzelheiten bei *Flick/Heinsen*, IStR-Länderbericht 5/2009, S. 27, 28.

2. DBA-Österreich

Wie das DBA-USA 1989/2006 kennt auch das mit Österreich abgeschlossene DBA in Art. 25 Abs. 5 ein obligatorisches Schiedsverfahren. Seine Besonderheit, die dem österreichischen Musterentwurf entspricht, besteht darin, dass der Europäische Gerichtshof das Schiedsverfahren entscheidet. Die Inanspruchnahme des Europäischen Gerichtshofs zur Schlichtung einer Streitigkeit aus dem Bereich der Doppelbesteuerung ist insoweit ein Unikum¹⁷¹. Bedenken hiergegen bestehen nicht, da nach Art. 239 EG-Vertrag der Europäische Gerichtshof auf der Grundlage einer Schiedsklausel für zuständig erklärt werden kann¹⁷².

Gegenstand des Schiedsverfahrens ist der Streit zwischen den Vertragsstaaten über die Auslegung und Anwendung des DBA¹⁷³. Die Durchführung eines Schiedsverfahrens setzt voraus, dass das Verständigungsverfahren nicht innerhalb einer Zeitdauer von drei Jahren zu einem Ergebnis geführt hat, wobei es gleichgültig ist, ob eine Verständigungsvereinbarung fehlt oder ob zwar eine Verständigungsvereinbarung vorliegt, diese aber nicht (fristgerecht) umgesetzt worden ist¹⁷⁴. Die Drei-Jahres-Frist beginnt mit dem Zeitpunkt der Antragstellung im Ansässigkeitsstaat¹⁷⁵.

Die Verfahrensmodalitäten und die Zusammensetzung des Schiedsgerichts richten sich ausschließlich nach der Satzung und der Verfahrensordnung des Europäischen Gerichtshofs; die Vertragsstaaten ha-

¹⁷¹ *Lang/Stefaner*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA-Österreich, Art. 25 Rz. 3; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 619.

¹⁷² *Lang/Stefaner*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA-Österreich, Art. 25 Rz. 4; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 268; *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 452.

¹⁷³ *Lang/Stefaner*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA-Österreich, Art. 25 Rz. 5.

¹⁷⁴ *Lang/Stefaner*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA-Österreich, Art. 25 Rz. 7.

¹⁷⁵ *Lang/Stefaner*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA-Österreich, Art. 25 Rz. 8.

ben insoweit keine Einflussmöglichkeit. Der Steuerpflichtige ist keine Partei, kann aber vor dem Europäischen Gerichtshof als Zeuge befragt werden¹⁷⁶.

Der Europäische Gerichtshof legt das DBA nach den im Abkommen bestimmten Regeln aus. Sollte ein Streit über Verrechnungspreise Gegenstand der Auseinandersetzung sein, sind prinzipiell das EG-Schiedsübereinkommen und das Schiedsverfahren nach dem DBA-Österreich nebeneinander anwendbar. In der Praxis wird aber das Schiedsverfahren nach dem EG-Schiedsübereinkommen zuerst durchgeführt, weil es bereits eingeleitet wird, wenn ein Verständigungsverfahren nach zwei Jahren ergebnislos geblieben ist (Verfahrensvorrang wegen anderweitiger Rechtshängigkeit)¹⁷⁷.

3. DBA-Kanada

Das DBA-Kanada enthält in Art. 25 Abs. 6 eine fakultative Schiedsklausel. Danach kann ein Schiedsverfahren bei Fragen, Schwierigkeiten oder Zweifeln über die Auslegung oder Anwendung des DBA durchgeführt werden, wenn sich die zuständigen Behörden im Verständigungsverfahren nicht einigen konnten und die Anrufung der Schiedskommission in beiderseitigem Einvernehmen der zuständigen Behörden erfolgt¹⁷⁸.

Die Kommissionsentscheidung ist unmittelbar verbindlich. Regeln zum Verfahren oder zur Zusammensetzung der Schiedskommission enthält das DBA-Kanada hingegen nicht. Stattdessen sollen die Durchführungsmodalitäten nach Erörterung zwischen den zuständigen

¹⁷⁶ *Lang/Stefaner*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA-Österreich, Art. 25 Rz. 5; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 268; *Nientimp/Tomson*, IStR 2009, S. 615, 619.

¹⁷⁷ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 268.

¹⁷⁸ *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA-Kanada, Art. 25 Rz. 42; *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 269; *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 451.

Behörden durch Notenwechsel auf diplomatischem Weg zwischen den Vertragsstaaten vereinbart werden¹⁷⁹.

4. DBA-Frankreich

In das DBA-Frankreich ist durch ein Zusatzabkommen vom 28. September 1989 eine fakultative Schiedsklausel (Art. 25 a) eingefügt worden. Danach können die Vertragsstaaten eine Schiedskommission anrufen, wenn sie sich innerhalb von zwei Jahren beginnend mit dem Eingang des Antrags des Steuerpflichtigen nicht einigen können¹⁸⁰. Die Schiedsklausel in Art. 25 a DBA-Frankreich hat im OECD-MA kein Vorbild¹⁸¹.

Die Schiedskommission, die nach eigenen Verfahrensregeln entscheidet¹⁸², wird zusammengesetzt, indem binnen dreier Monate jeder Vertragsstaat ein Mitglied benennt und diese beiden Mitglieder wiederum im gegenseitigen Einvernehmen einen Angehörigen eines dritten Staats als Vorsitzenden bestimmen. Wird die dreimonatige Frist nicht eingehalten und kommt auch keine andere Vereinbarung zustande, kann jeder Vertragsstaat sich an den Generalsekretär des Ständigen Schiedsgerichtshofs mit Sitz in Den Haag zwecks Benennung der noch fehlenden Mitglieder wenden¹⁸³.

Allerdings gibt es gar keinen Generalsekretär des Ständigen Schiedsgerichtshofs. Der missverständliche Ausdruck „Ständiger Schiedsgerichtshof“ kann nicht darüber hinwegtäuschen, dass es sich hierbei lediglich um eine Institution handelt, die von Fall zu Fall gebildet wird, indem aus einer Kandidatenliste Schiedsrichter bestimmt wer-

¹⁷⁹ *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, DBA-Kanada, Art. 25 Rz. 42; *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 451.

¹⁸⁰ *Lehner*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 25 Rz. 266; *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 451.

¹⁸¹ *Kramer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, DBA-Frankreich, Art. 25 a Rz. 1.

¹⁸² *Kramer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, DBA-Frankreich, Art. 25 a Rz. 17.

¹⁸³ *Kramer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, DBA-Frankreich, Art. 25 a Rz. 13; *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 451.

den. Hierfür ist lediglich ein internationales Büro eingerichtet worden, in dem die Liste aufbewahrt wird¹⁸⁴.

Des Weiteren regelt das DBA-Frankreich, nach welchen Grundsätzen die Schiedskommission entscheidet (Völkerrecht, insbesondere Abkommensbestimmungen), die Rechtsstellung des Antragstellers, der zwar keine Partei ist, aber das Recht hat, angehört zu werden und schriftliche Anträge einzureichen, sowie Regeln zur Entscheidung. Die Entscheidung der Schiedskommission, die mit Stimmenmehrheit ergehen soll, ist unmittelbar verbindlich¹⁸⁵.

Die mit Frankreich vereinbarte fakultative Schiedsklausel unterscheidet sich von Art. 12 Abs. 1 des EG-Schiedsübereinkommens und Tz. 83 der Musteranwendungsvereinbarung zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA in der Weise, dass die zuständigen Behörden keine Möglichkeit haben, die Entscheidung abzuwarten und sich innerhalb einer bestimmten Frist auf eine abweichende Lösung zu einigen, bevor eine Bindungswirkung eintritt¹⁸⁶.

5. DBA-Schweden

Nach Art. 41 Abs. 5 DBA Schweden bestehen zwei Möglichkeiten der Streitbeilegung. Zum einen kann nach einem erfolglosen Verständigungsverfahren der Internationale Gerichtshof in Den Haag den Streit auf der Grundlage des Europäischen Übereinkommens zur friedlichen Beilegung von Streitigkeiten vom 29. April 1957 entscheiden. Zum anderen besteht die Möglichkeit, dass die Vertragsstaaten einem Schiedsgericht bestehend aus Berufsrichtern der Vertrags- oder Drittstaaten oder internationaler Organisationen den Fall unterbreiten, dessen Entscheidung für die Vertragsstaaten bindend ist¹⁸⁷. Das Schiedsgericht wird nach den für Schiedsverfahren international anerkannten Grundsätzen geregelt.

¹⁸⁴ *Kramer*, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA-Frankreich, Art. 25 a Rz. 13, 14.

¹⁸⁵ *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 451.

¹⁸⁶ *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 451.

¹⁸⁷ *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 451.

Den Beteiligten und auch dem Steuerpflichtigen, obwohl er eigentlich keine Partei ist, ist hierbei volles rechtliches Gehör und ein Antragstellungsrecht einzuräumen, weil sich auch aus Art 41 Abs. 4 DBA Schweden eine solche Berechtigung für das Verständigungsverfahren ergibt und für das Schiedsverfahren nichts anderes (schlechteres) gelten kann¹⁸⁸.

¹⁸⁸ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 25 Rz. 267 *Bödefeld/Kuntschik*, IStR 2009, S. 449, 451.

D. Zusammenfassung und Verbesserungsvorschläge

- I. Viele deutsche Doppelbesteuerungsabkommen enthalten Regelungen über Verständigungs- und Schiedsverfahren, die sich untereinander aber zum Teil erheblich unterscheiden. Oft weichen sie auch vom Verfahren nach dem EG-Schiedsübereinkommen ab, das nur auf die Verrechnungspreisproblematik bei verbundenen Unternehmen Anwendung findet und im Gegensatz zu den Schiedsklauseln in den DBA bzw. nach dem OECD-Muster (Art. 25 Abs. 5) ein selbständiges Verfahren ist. Dagegen lassen sich die anderen Schiedsverfahren als unselbständige Fortsetzung bzw. Verlängerung der Verständigungsverfahren charakterisieren.
- II. Zu unterscheiden ist zwischen fakultativen und obligatorischen Schiedsverfahren. Beiden ist gemein, dass sie, wenn sie einmal eingeleitet worden sind, prinzipiell zu einer die Vertragsstaaten bindenden, eine Doppelbesteuerung ausschließenden Entscheidung führen. Fakultative Schiedsverfahren können erst nach Entstehung eines Steuerkonflikts vereinbart werden. Ein vorab gegebenes generelles Einverständnis zur Durchführung eines Schiedsverfahrens kann von den Vertragsstaaten widerrufen werden. Beim obligatorischen Schiedsverfahren einigen sich die Parteien bereits vor der Entstehung der Streitigkeit verbindlich auf die Durchführung des Schiedsverfahrens.
- III. Fakultative Schiedsklauseln hat Deutschland mit Frankreich, Kanada und Schweden vereinbart; obligatorische Schiedsverfahren sehen die Abkommen mit Österreich und grundsätzlich auch mit den USA vor. Mit den USA hatte Deutschland zunächst im Jahre 1989 ein fakultatives Schiedsverfahren vereinbart, das aber dann 2006 durch ein (im Wesentlichen) obligatorisches Schiedsverfahren ersetzt worden ist. Über Abkommensstreitigkeiten zwischen Deutschland und Schweden entscheidet der Internationale

Gerichtshof in Den Haag nach dem Europäischen Übereinkommen zur friedlichen Beilegung von Streitigkeiten vom 29. April 1957; alternativ besteht auch hier für die Vertragsstaaten die Möglichkeit, ein Schiedsverfahren einzuleiten.

- IV. Das Schiedsverfahren, das in Art. 25 Abs. 5 OECD-MA von der OECD empfohlen wird, erweitert den Rechtsschutz der Steuerpflichtigen. Es erhöht die Rechtssicherheit, denn der Steuerpflichtige hat eine Gewähr dafür, dass eine abkommenswidrige Besteuerung tatsächlich aufgehoben wird. Zahlreiche Rechtsfragen sind aber noch nicht eindeutig geklärt.
- V. Da das Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA kein eigenständiges Verfahren ist, sondern lediglich ein Verständigungsverfahren fortsetzt, bleibt auch ein weiterer, schon dem Verständigungsverfahren anhaftender Nachteil erhalten: Es handelt sich hierbei um ein reines Behördenverfahren. Der Antragssteller ist keine Verfahrenspartei. Auch wenn ihm gewisse parteiähnliche Rechte eingeräumt werden, wäre es aus rechtsstaatlichen Gründen erstrebenswert, den Antragsteller als Verfahrenspartei zu behandeln. So muss sich der Antragsteller damit abfinden, dass er auf den Verfahrensablauf direkt keinen Einfluss nehmen kann.
- VI. Immerhin wird dem Antragsteller von Teilen des Schrifttums mit einer gewissen Berechtigung ein Anspruch auf Durchführung eines Schiedsverfahrens nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA zugebilligt, folgend aus seinem Recht auf konsularischen Schutz. Beim herkömmlichen Verständigungsverfahren lehnt die herrschende Meinung in der Literatur und in der Rechtsprechung dies hingegen ab und gewährt dem Antragsteller lediglich einen Anspruch auf fehlerfreie Ermessensausübung der zuständigen Behörde.
- VII. Ein Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 S. 2 OECD-MA ist ausgeschlossen, wenn die ungelösten Fragen in einem der Staaten bereits durch ein Gericht entschieden worden

sind. Für Deutschland gilt die Besonderheit, dass auch gerichtlich „abgesegnete“ Steuerbescheide aufgrund einer Schiedsentscheidung nach § 175a AO i. V. m. § 110 Abs. 2 FGO geändert werden können. Dessen ungeachtet vertritt die deutsche Finanzverwaltung zu der – innerstaatlich durchaus änderbaren – Anordnung des Art. 25 Abs. 5 S. 2 OECD-MA keinen abweichenden Standpunkt. Im Interesse der Steuerpflichtigen wäre es jedoch wünschenswert, eine Rechtsgrundlage dafür zu schaffen, dass auf den Ausschlussgrund der bereits ergangenen Gerichtsentscheidung verzichtet werden könnte.

- VIII. Weitere Kritik entzündet sich daran, dass Schiedsverfahren nach dem OECD-Muster und innerstaatliche Rechtsmittel nicht parallel verfolgt werden können; vielmehr muss nach der gegenwärtigen Rechtspraxis der innerstaatliche Rechtsweg zuvor ausgeschöpft sein. Dies widerspricht dem Prozedere im Verständigungsverfahren, das in Deutschland neben innerstaatlichen Gerichtsverfahren durchgeführt werden kann; anhängige Rechtsbehelfe oder ein noch nicht ausgeschöpfter Rechtsweg sind also kein Hindernis für die Durchführung eines Verständigungsverfahrens. Wenn man das Schiedsverfahren als unselbständige Verlängerung oder Ergänzung des Verständigungsverfahrens begreift, sollte konsequenterweise die Rechtspraxis zum Verständigungsverfahren übernommen werden. Ferner lässt sich eine Parallelität von Schieds- und innerstaatlichem Gerichtsverfahren mit der Zielsetzung des Art. 25 OECD-MA begründen, dem Steuerpflichtigen nicht nur alternative, sondern zusätzliche Rechtsschutzmöglichkeiten zur Verfügung zu stellen.
- IX. Das EG-Schiedsübereinkommen verbessert die Rechtsposition verbundener Unternehmen bei einem bilateralen Streit über Verrechnungspreise. Insbesondere ist es zu begrüßen, dass die betroffenen Unternehmen selbst Verfahrensbeteiligte sind. Jedoch ist ein rechtsstaatliches Manko darin zu sehen, dass der Europäische Gerichtshof zu einer Überprü-

fung der Schiedsentscheidungen nicht befugt ist, wofür aber wohl Art. 238 und 239 des EG-Vertrages an sich eine Basis abgeben könnten.

- X. Insgesamt verbessern sowohl das EG-Schiedsübereinkommen als auch das Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA bzw. die Schiedsverfahren nach den Abkommen die Rechtsschutzmöglichkeiten der Steuerpflichtigen. Leider enthalten bislang nur wenige deutsche Doppelbesteuerungsabkommen Schiedsklauseln.

**Übereinkommen
über die Beseitigung der Doppelbesteuerung
im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen
(90/436/EWG)**

Die Hoher Vertragsparteien des Vertrags zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft,

in dem Wunsch, Artikel 220 des Vertrags anzuwenden, in welchem sie sich verpflichtet haben, Verhandlungen einzuleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung sicherzustellen,

in der Erwägung, daß die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen von großer Wichtigkeit ist,

haben beschlossen, dieses Übereinkommen zu schließen, und haben zu diesem Zweck als Bevollmächtigte beauftragt:

Seine Majestät der König der Belgier:

Philippe de Schoonheede de Tervarent,
Außerordentlicher und bevollmächtigter Botschafter,

Ihre Majestät die Königin von Dänemark:

Niels Helveg Petersen,
Minister für Wirtschaft,

der Präsident der Bundesrepublik Deutschland:

Theo Waigel,
Bundesminister der Finanzen
Jürgen Trumpf,
Außerordentlicher und bevollmächtigter Botschafter,

der Präsident der Griechischen Republik:

Ioanna Pafalickraaxia,
Minister der Finanzen,

Seine Majestät der König von Spanien:

Carlos Botchaga Catalán,
Minister für Wirtschaft und Finanzen,

der Präsident der Französischen Republik:

Jean Vidal,
Außerordentlicher und bevollmächtigter Botschafter,

der Präsident Irlands:

Albert Reynolds,
Minister der Finanzen,

der Präsident der Italienischen Republik:

Stefano De Luca,
Staatssekretär im Ministerium der Finanzen,

Seine königliche Hoheit der Großherzog von Luxemburg:

Jean-Claude Juncker,
Minister für den Staatshaushalt, Minister der Finanzen,
Minister für Arbeit,

Ihre Majestät die Königin der Niederlande:

P.C. Nieman,
Außerordentlicher und Bevollmächtigter Botschafter,

der Präsident der Portugiesischen Republik:

Miguel Boleira,
Minister der Finanzen,

Ihre Majestät die Königin der Vereinigten Königreiche Großbritannien und Nordirland:

David H. A. Hannay KCMG,
Außerordentlicher und bevollmächtigter Botschafter,

die sie im Rat vereinigten Bevollmächtigten haben nach Austausch ihrer als gut und gehörig befundenen Vollmachten folgendes vereinbart:

Kapitel I

Anwendungsbereich des Übereinkommens

Artikel 1

(1) Dieses Übereinkommen findet Anwendung, wenn zur Besteuerung Gewinne, die in die Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats einbezogen sind, ebenfalls in die Gewinne eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaats mit der Begründung einbezogen oder vorzuziehlich einbezogen werden, daß sie in Artikel 4 niedergelegten Grundsätze, die entweder unmittelbar oder in entsprechenden Rechtsvorschriften des betreffenden Staates angewandt werden, nicht eingehalten worden sind.

(2) Für die Anwendung dieses Übereinkommens gilt eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines Vertragsstaats, die in einem anderen Vertragsstaat gelegen ist, als Unternehmen des Staates, in dem sie gelegen ist.

(3) Absatz 1 findet auch Anwendung, wenn eines der betroffenen Unternehmen keine Gewinne erzielt, sondern Verluste erleidet.

Artikel 2

(1) Dieses Übereinkommen gilt für die Steuern vom Einkommen.

(2) Zu den zur Zeit bestehenden Steuern, für die dieses Übereinkommen gilt, gehören insbesondere:

a) in Belgien:

- personenbesteuerung/impôt des personnes physiques,
- vennootschapsbesteuerung/impôt des sociétés,
- rechtspersonenbesteuerung/impôt des personnes morales,
- besteuert der nicht-verbürger/impôt des non-résidents,
- zentralisierte gemeentebelasting en agglomeratiebelasting op de personenbelasting/plate communale et taxe d'agglomération additionnelles à l'impôt des personnes physiques;

b) in Dänemark:

- beskattning,

- indkomstskat til staten,
 - kommunal indkomstskat,
 - ambokommunal indkomstskat,
 - sørlig indkomstskat,
 - kirkeskat,
 - udbyttekat,
 - renteskat,
 - royaltyskat,
 - Nigevindsskatt.
- c) in Deutschland:
- Einkommensteuer,
 - Körperschaftsteuer,
 - Gewerbesteuer, soweit diese nach dem Gewerbesteueramtlich wird;
- d) in Griechenland:
- φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων,
 - φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων,
 - εισφορά υπέρ των επαγγελματιών εγγεγραμμένων στα επαγγελματικά;
- e) in Spanien:
- impuesto sobre la renta de las personas físicas,
 - impuesto sobre sociedades;
- f) in Frankreich:
- impôt sur le revenu,
 - impôt sur les sociétés;
- g) in Irland:
- income tax,
 - corporation tax,
- h) in Italien:
- imposta sul reddito delle persone fisiche,
 - imposta sul reddito delle persone giuridiche,
 - imposta locale sul reddito;
- i) in Luxemburg:
- impôt sur le revenu des personnes physiques,
 - impôt sur le revenu des collectivités,
 - impôt commercial, soweit diese Steuer nach dem Gewerbesteueramtlich wird;
- j) in den Niederlanden:
- inkomstbelasting,
 - vennootschapsbelasting;
- k) in Portugal:
- imposto sobre o rendimento das pessoas singulares,
 - imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas,
 - derrama para os municípios sobre o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas;
- l) im Vereinigten Königreich:
- income tax,
 - corporation tax.

(3) Dieses Übereinkommen gilt auch für Steuern gleicher oder im wesentlichen gleicher Art, die nach Unterzeichnung des Übereinkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten sollen einander die in diesen Vorschriften eingetragenen Änderungen mitteilen.

Kapitel II Allgemeine Vorschriften

Abchnitt I Begriffsbestimmungen

Artikel 3

(1) Im Sinne des Übereinkommens bedeutet der Ausdruck „zuständige Behörde“:

- in Belgien:
Der Minister von Finanzen oder ein bevollmächtigter Vertreter
Le Ministre des Finances oder ein bevollmächtigter Vertreter
- in Dänemark:
Skateministerien oder ein bevollmächtigter Vertreter
- in Deutschland:
Der Bundesminister der Finanzen oder ein bevollmächtigter Vertreter
- in Griechenland:
Ο Υπουργός των Οικονομικών oder ein bevollmächtigter Vertreter
- in Spanien:
El Ministro de Economía y Hacienda oder ein bevollmächtigter Vertreter
- in Frankreich:
Le Ministre chargé du Budget oder ein bevollmächtigter Vertreter
- in Irland:
The Revenue Commissioners oder ein bevollmächtigter Vertreter
- in Italien:
Il Ministro delle Finanze oder ein bevollmächtigter Vertreter
- in Luxemburg:
Le Ministre des Finances oder ein bevollmächtigter Vertreter
- in den Niederlanden:
Der Minister von Finanzen oder ein bevollmächtigter Vertreter
- in Portugal:
o Ministro das Finanças oder ein bevollmächtigter Vertreter
- im Vereinigten Königreich:
The Commissioners of Inland Revenue oder ein bevollmächtigter Vertreter.

(2) Jeder in diesem Übereinkommen nicht definierte Begriff hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, die Bedeutung, die ihm nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den beteiligten Staaten zukommt.

Abchnitt 2

Grundsätze für die Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen und für die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne

Artikel 4

Bei der Anwendung dieses Übereinkommens gelten folgende Grundsätze:

1. Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsführung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaats beteiligt ist oder

- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsführung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen einander als oder unterlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

2. Ist ein Unternehmen eines Vertragsstaats ohne Tätigkeit in einem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

Artikel 5

Beabsichtigt ein Vertragsstaat, die Gewinne eines Unternehmens gemäß den Grundzügen des Artikels 4 zu besteuern, so unterzieht er das Unternehmen rechtzeitig von der beabsichtigten Maßnahme und gibt ihm Gelegenheit, das andere Unternehmen davon in Kenntnis zu setzen, damit dieses Gelegenheit hat, seinerseits den anderen Vertragsstaat zu unterrichten.

Der Vertragsstaat, der diese Unterrichtung vornimmt, darf jedoch nicht daran gehindert werden, die beabsichtigte Besteuerung durchzuführen.

Stimmen die beiden Unternehmen und der andere Vertragsstaat nach einer solchen Unterrichtung der Besteuerung zu, so sind die Artikel 6 und 7 nicht anzuwenden.

Abschnitt 3

Verständigungsverfahren und Schlichtungsverfahren

Artikel 6

(1) Ist ein Unternehmen in einem Fall, auf den dieses Übereinkommen Anwendung findet, der Auflösung, daß die in Artikel 4 festgelegten Grundzüge nicht beachtet worden sind, so kann es unbeachtlich der im Innerstaatlichen Recht der beteiligten Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsbehelfe seinen Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dem es angehört oder in dem seine Betriebsstätte gelegen ist. Der Fall muß innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die eine Doppelbesteuerung im Sinne des Artikels 1 herbeiführt oder herbeiführen könnte.

Das Unternehmen teilt der zuständigen Behörde gleichzeitig mit, welche anderen Vertragsstaaten gegebenenfalls beteiligt sind. Die zuständige Behörde unterrichtet dem gegenüber die zuständigen Behörden dieser anderen Vertragsstaaten.

(2) Hilft die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde eines jeden anderen beteiligten Vertragsstaats so zu regeln, daß nach den in Artikel 4 festgelegten Grundzügen eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des Innerstaatlichen Rechts der beteiligten Vertragsstaaten durchzuführen.

Artikel 7

(1) Gelangen die zuständigen Behörden innerhalb einer Frist von zwei Jahren seit dem Zeitpunkt, zu dem der Fall nach Artikel 6 Absatz 1 erstmals einer der zuständigen Behörden unterbreitet

worden ist, nicht zu einem Einverständnis über die Beseitigung der Doppelbesteuerung, so setzen sie einen Beständigen Ausschuss mit dem Auftrag an, eine Stellungnahme abzugeben, wie diese Doppelbesteuerung beseitigt werden soll.

Die Unternehmen können von den im Innerstaatlichen Recht der beteiligten Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsbehelfen Gebrauch machen. Wird der Fall einem Gericht vorgelegt, so beginnt die in Unterabsatz 1 genannte Zweijahresfrist jedoch mit dem Zeitpunkt, zu dem die in letzter Instanz im Rahmen der innerstaatlichen Rechtsbehelfe ergangene Entscheidung rechtskräftig geworden ist.

(2) Die Bezeichnung des Beständigen Ausschusses mit dem Fall hindert einen Vertragsstaat nicht daran, für den gleichen Fall Gerichts- oder Verwaltungsverfahren zur Verfolgung von Zwangsmaßnahmen gegen die Steuergesetze einzuleiten.

(3) Können nach dem Innerstaatlichen Recht eines Vertragsstaats die zuständigen Behörden nicht von den Entscheidungen ihrer Gerichte abweichen, so ist Absatz 1 nur anzuwenden, wenn das betreffende Unternehmen dieses Staates die Frist für die Einlegung eines Rechtsbehelfs hat verstreichen lassen oder einen Rechtsbehelf noch vor Ergehen einer Entscheidung zurückgenommen hat. Dies gilt nicht, soweit sich der Rechtsbehelf auf andere als die in Artikel 6 genannten Sachverhalte bezieht.

(4) Die zuständigen Behörden können vereinbaren, im Einverständnis mit den beteiligten verbundenen Unternehmen von den Fristen des Absatzes 1 abzuweichen.

(5) Soweit die Bestimmungen der Absätze 1 bis 4 nicht anwendbar sind, bleiben die in Artikel 5 vorgesehenen Rechte jedes der verbundenen Unternehmen unberührt.

Artikel 8

(1) Die zuständige Behörde eines Vertragsstaats ist zur Einleitung des Verständigungsverfahrens oder zur Einsetzung des Beständigen Ausschusses nach Artikel 7 nicht verpflichtet, wenn durch ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren endgültig festgestellt ist, daß eines der beteiligten Unternehmen durch Handlungen, die eine Gewinnbesteuerung gemäß Artikel 4 zur Folge haben, einen empfindlich zu beachtenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat.

(2) Ist ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren, durch das festgestellt werden soll, daß eines der beteiligten Unternehmen durch Handlungen, die eine Gewinnbesteuerung nach Artikel 4 zur Folge haben, einen empfindlich zu beachtenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat, zur gleichen Zeit wie eines der Verfahren nach Artikel 6 oder 7 anhängig, so können die zuständigen Behörden die letztgenannten Verfahren bis zum Abschluß des Gerichts- oder Verwaltungsverfahrens aussetzen.

Artikel 9

(1) Der in Artikel 7 Absatz 1 genannte Beständige Ausschuss besteht außer dem Vorsitzenden aus

- zwei Vertretern jeder beteiligten zuständigen Behörde; die zuständigen Behörden können einvernehmlich festlegen, daß nur ein Vertreter vorgesehen wird;
- einer gleichen Anzahl unabhängiger Personen, die von den beteiligten zuständigen Behörden aus der in Absatz 4 genannten Liste im gegenseitigen Einverständnis oder mangel eines solchen durch das Los bestimmt werden.

(2) Für jede unabhängige Person wird nach den für ihre Bestimmung geltenden Vorschriften gleichzeitig ein Stellvertreter für den Fall bestimmt, daß die unabhängige Person an der Wahrnehmung ihrer Aufgaben gehindert ist.

(3) Bei Unentscheid kann jede zuständige Behörde jede unabhängige Person in der von den zuständigen Behörden im vorzutragenden Fällen sowie in folgenden Fällen ablehnen:

- Die betreffende Person gehört einer der beteiligten Steuerwaltungen an oder für Funktionen für Rechnung dieser Verwaltung aus;
- sie ist oder war an einem oder jedem der verbundenen Unternehmen maßgeblich beteiligt oder ist oder war Angestellter oder Berater eines oder jedes dieser Unternehmen;
- sie bietet keine hinreichende Gewähr für Unbefangenheit in dem zu schlichtenden Fall oder die zu schlichtenden Fragen.

(4) Es wird eine Liste der unabhängigen Personen erstellt, die alle von den Vertragsparteien benannten unabhängigen Personen enthält. Zu diesem Zweck benennt jeder Vertragsstaat fünf Personen und unterrichtet hierüber den Generalsekretär des Rates der Europäischen Gemeinschaften.

Diese Personen müssen Staatsangehörige eines Vertragsstaats sein und ihnen Wohnsitz im räumlichen Geltungsbereich dieses Übereinkommens haben. Sie müssen sachlich kompetent und unabhängig sein.

Die Vertragsstaaten können die in Absatz 1 genannte Liste ändern, sie teilen Änderungen unverzüglich dem Generalsekretär des Rates der Europäischen Gemeinschaften mit.

(5) Die nach Absatz 1 benannten Vertreter und unabhängigen Personen wählen aus der in Absatz 4 bezeichneten Liste einen Vorsitzenden, unbeschadet des Rechts, jede beteiligten zuständigen Behörde, die so gewählte Person in einem der Fälle des Absatzes 3 abzulehnen.

Der Vorsitzende des Beständigen Ausschusses muß die Voraussetzungen für die Ausübung höchstgerichtlicher Aufgaben in seinem Land erfüllen oder Anteil von allgemein bekannter Kompetenz sein.

(6) Die Mitglieder des Beständigen Ausschusses sind verpflichtet, alle Angelegenheiten, von denen aus im Rahmen des Verfahrens Kenntnis erlangen, geheimzuhalten. Die Vertragsstaaten treffen Maßnahmen, damit jede Verletzung der Geheimhaltungspflicht verfolgt wird. Sie teilen diese Maßnahmen unverzüglich der Kommission der Europäischen Gemeinschaften mit, diese unterrichtet die anderen Vertragsstaaten.

(7) Die Vertragsstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, damit der Beständige Ausschluß unverzüglich zusammenzutreten kann, wenn er angerufen wird.

Artikel 10

(1) Für das in Artikel 7 vorgesehene Verfahren können die beteiligten verbundenen Unternehmen dem Beständigen Ausschuß alle Angaben, Beweismittel und Schriftstücke übermitteln, die nach ihrer Ansicht für die Entscheidungsbildung nützlich sein können. Die Unternehmen und die zuständigen Behörden der beteiligten Vertragsstaaten haben jeder Aufforderung des Beständigen Ausschusses, Angaben, Beweismittel oder Schriftstücke zu übermitteln, nachzukommen. Dies verpflichtet die zuständigen Behörden eines solchen Vertragsstaats jedoch nicht.

- a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen oder der nationalen Verwaltungspraxis dieses Vertragsstaats abweichen;
- b) Informationen zu erheben, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses Vertragsstaats nicht beschafft werden können;
- c) Informationen zu erheben, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgesetz oder ein Geschäftsverfahren präzisieren würden oder deren Erfüllung der öffentlichen Ordnung widerspricht.

(2) Jeder der verbundenen Unternehmen hat das Recht, auf Antrag vom Beständigen Ausschuß angehört zu werden oder sich dort vertreten zu lassen. Jedes der verbundenen Unternehmen ist verpflichtet, auf Aufforderung des Beständigen Ausschusses vor diesem zu erscheinen oder sich dort vertreten zu lassen.

Artikel 11

(1) Der in Artikel 7 genannte Beständige Ausschuß gibt seine Stellungnahme binnen sechs Monaten ab, nachdem er berufen worden ist.

Der Beständige Ausschuß muß seiner Stellungnahme die Bestimmungen des Artikels 4 zugrunde legen.

(2) Der Beständige Ausschuß gibt seine Stellungnahme mit der einfachen Mehrheit seiner Mitglieder ab. Die zuständigen Behörden können weitere Verfahrensregeln vereinbaren.

(3) Die Kosten des Verfahrens des Beständigen Ausschusses, mit Ausnahme der den verbundenen Unternehmen entstehenden Kosten, werden zu gleichen Teilen von den beteiligten Vertragsstaaten getragen.

Artikel 12

(1) Die an dem Verfahren des Artikels 7 beteiligten zuständigen Behörden treffen in gegenseitiger Einvernehmen auf der Grundlage des Artikels 4 eine Entscheidung, mit der die Doppelbesteuerung binnen sechs Monaten nach der Abgabe der Stellungnahme des genannten Beständigen Ausschusses beseitigt wird.

Die zuständigen Behörden können eine Entscheidung treffen, die von der Stellungnahme des Beständigen Ausschusses abweicht. Gelangen sie zu keinem Einverständnis hierüber, so sind sie verpflichtet, sich an die Stellungnahme zu halten.

(2) Die zuständigen Behörden können mit Zustimmung der beteiligten Unternehmen die Veröffentlichung der in Absatz 1 genannten Entscheidung vorkerbaren.

Artikel 13

Die Endgültigkeit der Entscheidungen der beteiligten Vertragsstaaten über die Besteuerung von Gewinnen aus einem Geschäft zwischen verbundenen Unternehmen steht der Inanspruchnahme der in den Artikeln 5 und 7 genannten Verfahren nicht entgegen.

Artikel 14

Im Sinne dieses Übereinkommens wird die Doppelbesteuerung von Gewinnen als beseitigt betrachtet, wenn

- a) die Gewinne nur in einem Staat zur Besteuerung herangezogen werden oder
- b) die in einem Staat auf diese Gewinne zu erhebende Steuer um den Betrag verringert wird, der dem Betrag der Steuer entspricht, die in dem anderen Staat auf sie zu erheben ist.

Kapitel II

Schlußbestimmungen

Artikel 15

Dieses Übereinkommen berührt nicht weitergehende Verpflichtungen auf dem Gebiet der Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnbeteiligungen zwischen verbundenen Unternehmen, die sich gegebenenfalls aus anderen Übereinkünften, denen die Vertragsstaaten jetzt oder künftig angehören, oder dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten ergeben.

Artikel 16

(1) Unbeschadet des Absatzes 2 entspricht der räumliche Geltungsbereich dieses Übereinkommens dem in Artikel 227 Absatz 1 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft bestimmten Bereich.

(2) Dieses Übereinkommen gilt nicht für

- die in Anhang IV des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft genannten kantonalen Gebiete;
- die Färöer und Grönland.

Artikel 17

Dieses Übereinkommen bedarf der Ratifizierung durch die Vertragsstaaten. Die Ratifikationsurkunden werden beim Generalsekretär des Rates der Europäischen Gemeinschaften hinterlegt.

Artikel 18

Dieses Übereinkommen tritt am ersten Tag des dritten Monats nach Hinterlegung der Ratifikationsurkunde durch denjenigen Unterzeichnerstaat in Kraft, der diese Pflichtigkeit als letzter vornimmt. Es gilt für nach seinem Inkrafttreten eingelebte Verfahren im Sinne des Artikels 8 Absatz 1.

Artikel 19

Der Generalsekretär des Rates der Europäischen Gemeinschaften notifiziert den Unterzeichnerstaaten

- a) die Hinterlegung jeder Ratifikationsurkunde;
- b) den Tag, an dem dieses Übereinkommen in Kraft tritt;
- c) die in Artikel 9 Absatz 4 vorgesehene Liste der von den Vertragsstaaten benannten unabhängigen Personen sowie Änderungen dieser Liste.

Artikel 20

Dieses Übereinkommen wird für eine Dauer von fünf Jahren geschlossen. Sechs Monate vor deren Ablauf laden die Vertragsstaaten zusammen, um über eine Verlängerung der Geltungsdauer des Übereinkommens und über sonstige das Übereinkommen betreffende Maßnahmen zu beschließen.

Artikel 21

Jeder Vertragsstaat kann jederzeit eine Revision dieses Übereinkommens beantragen. In diesem Fall beruft der Präsident des Rates der Europäischen Gemeinschaften eine Revisionskonferenz ein.

Artikel 22

Dieses Übereinkommen tritt in einer Urschrift in deutscher, englischer, dänischer, französischer, griechischer, italer, italienischer, niederländischer, portugiesischer und spanischer Sprache abgefaßt, wobei die zehn Fassungen gleichmäßig verbindlich sind, in die im Archiv des Generalsekretärs des Rates der Europäischen Gemeinschaften hinterlegt. Der Generalsekretär übermittelt der Regierung jedes Unterzeichnerstaats eine beglaubigte Abschrift.

Schlussakte

Die Bevollmächtigten der Hohen Vertragsparteien,

die am dreizehntägigen Juli neunzehnhundertdreißig in Brüssel zur Unterzeichnung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnverteilungen zwischen verbundenen Unternehmen zusammengetreten sind,

haben bei der Unterzeichnung des Übereinkommens

- a) die folgenden, dieser Schlussakte beigefügten gemeinsamen Erklärungen angenommen:
 - Erklärung zu Artikel 4 Nummer 1,
 - Erklärung zu Artikel 9 Absatz 6,
 - Erklärung zu Artikel 13;
- b) die folgenden, dieser Schlussakte beigefügten einzelnen Erklärungen zur Kenntnis genommen:
 - Erklärung Frankreichs und des Vereinigten Königreichs zu Artikel 7,
 - Erklärung der einzelnen Vertragsstaaten zu Artikel 8,
 - Erklärung der Bundesrepublik Deutschland zu Artikel 16.

Zu Urkund dessen haben die Unterzeichner ihre Unterschrift unter diese Schlussakte gesetzt.

Gemeinsame Erklärungen

Erklärung zu Artikel 4 Nummer 1

Artikel 4 Nummer 1 erfüllt sowohl den Fall, in dem ein Geschäft unmittelbar zwischen zwei rechtlich selbständigen Unternehmen abgewickelt wird, als auch den Fall, in dem ein Geschäft zwischen einem der Unternehmen und der in einem dritten Vertragspaar genannten Betriebsstätte des anderen Unternehmens abgewickelt wird.

Erklärung zu Artikel 9 Absatz 6

Es bleibt den Mitgliedstaaten belassen, Art und Umfang der geeigneten Vorkehrungen zur Verfolgung jeglicher Verletzung der Gehaltsabzugspflicht zu bestimmen.

Erklärung zu Artikel 13

Werdet in einem oder mehreren der beteiligten Vertragsstaaten die Entscheidungen über die Besteuerungen, die Gegenstand der in den Artikeln 5 und 7 genannten Verfahren sind, nach Abschluß des in Artikel 6 genannten Verfahrens oder nach Erlaß der in Artikel 12 genannten Entscheidung geändert und führt dies angesichts der Anwendung des Ergebnisses dieses Verfahrens oder dieser Entscheidung zu einer Doppelbesteuerung im Sinne des Artikels 1, so sind die Artikel 6 und 7 anwendbar.

Einseitige Erklärungen

Erklärung zu Artikel 7

Frankreich und das Vereinigte Königreich erklären, daß sie von Artikel 7 Absatz 3 Gebrauch machen werden.

Erklärungen der einzelnen Vertragsstaaten zu Artikel 8

Belgien

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß ist

- eine unter das allgemeine Strafrecht fallende, in Steuerverfälschungsbereich begangene Zuwiderhandlung oder
 - eine in Betrugs- oder Schädigungsbereich begangene Zuwiderhandlung gegen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder Durchführungsbestimmungen dazu,
- die strafrechtlich oder im Verwaltungsweg geahndet wird.

Dänemark

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß liegt bei vorsätzlichen Zuwiderhandlungen gegen Strafbestimmungen des Strafgesetzbuchs oder von Spezialgesetzen vor, wenn die Strafe nicht im Verwaltungsweg verhängt werden kann.

Zuwiderhandlungen gegen Strafbestimmungen des Strafrechts können in der Regel im Verwaltungsweg verfolgt werden, wenn mit keiner schweren Maßnahme als Bußgeld zu rechnen ist.

Bundesrepublik Deutschland

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß gegen steuerliche Vorschriften ist jeder Verstoß gegen die Steuergesetze, der mit Freiheitsstrafe, Geldstrafe oder Bußgeld geahndet wird.

Griechenland

Ein Unternehmen begeht in folgenden Fällen einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften:

1. Das Unternehmen gibt keine Steuererklärung ab oder aber eine Steuererklärung mit unrichtigen Angaben für Steuern oder sonstige Abgaben, die es nach den geltenden Vorschriften einzubehalten und an das Finanzamt zu zahlen hat, sei es für die Mehrwertsteuer oder die Umsatzsteuer oder die besondere Abgabe auf Luxusgüter, wobei der Gesamtbetrag der vorerwähnten Steuern und sonstigen Abgaben, die anzuheben sind an das Finanzamt abzuführen sind, bei Geschäften oder sonstigen Transaktionen während eines Kalenderjahres sechshunderttausend (600 000) Drachmen bzw. während eines Kalenderjahres eine Million (1 000 000) Drachmen übersteigt.
2. Das Unternehmen gibt keine Einkommensteuererklärung ab, wobei die geschuldete Hauptsteuer für Einkünfte, die nicht angegeben wurden, 900 000 Drachmen übersteigt.
3. Das Unternehmen legt die Steuerbelege nicht vor, die im Steuergesetzbuch vorgesehen sind.
4. Das Unternehmen legt hinsichtlich der Menge, des Preises je Einheit oder des Wertes unrichtige Steuerbelege im Sinne der Nummer 3 vor, wobei der sich daraus ergebende Unterschied zehn v. H. (10 %) der Gesamtmenge oder des Gesamtwerts der Güter bzw. der Dienstleistungen oder generell der Transaktion übersteigt.
5. Die vom Unternehmen geführten Bücher und aufbewahrten Belege im Sinne des Steuergesetzbuchs sind unrichtig, sofern diese Unrichtigkeit bei einer regulären Betriebsprüfung festgestellt und das Ergebnis dieser Feststellung entweder durch Befolgung der Befehle auf dem Verwaltungsweg oder wegen Verneinung der Frist zur Klagsanhebung oder aufgrund einer Entscheidung des Verwaltungsgerichts rechtmäßig geworden ist und der Unterschied, der in dem geprüften Geschäftsjahr in Bezug auf die Bußstrafsumme festgestellt wird, im Verhältnis zu dem in der Steuererklärung ange-

gebenen Einkünften zwanzig v. H. (20 %) übersteigt und auf jeden Fall mindestens eine Million (1 000 000) Drachmen beträgt.

6. Das Unternehmen kommt der Verpflichtung zur Aufbewahrung der Bücher und Belege nicht nach, die in den entsprechenden Vorschriften des Steuergesetzesbuches vorgesehen ist.

7. Das Unternehmen legt eine gefälschte oder fiktive Prüfbilanz der verkauften Güter oder erbrachten Dienstleistungen vor oder verfälscht andere unter Nummer 3 genannte Steuerbelege.

Als gefälscht gilt auch ein Steuerbeleg, der auf irgendeine Weise gefälscht oder abgedoppelt worden ist, ohne daß ein entsprechender Prüfvermerk in die Bücher der zuständigen Steuerbehörde eingetragen wurde, wenn dem Steuerpflichtigen, der die Steuerbelege zur Prüfung vorlegen muß, diese Nichtertragung bekannt ist. Als gefälscht gilt ebenfalls ein Steuerbeleg, wenn Inhalt und Einzelheiten des Originals oder der Kopie Unstimmigkeiten gegenüber der beim Steuerpflichtigen verbleibenden Unterlage, die den gleichen Steuerabstand besitzt, aufweisen.

Als fiktiv gilt auch ein Steuerbeleg, der für ein Geschäft, einen Umsatz oder eine andere Transaktion, die insgesamt oder zum Teil gar nicht erfolgt ist, oder für ein Geschäft, das von anderen als den im Steuerbeleg angegebenen Personen getätigt wurde, vorgelegt worden ist.

8. Das Unternehmen betätigt sich in irgendeiner Weise an der Herstellung gefälschter Steuerbelege, oder dem Unternehmen ist bekannt, daß die Belege gefälscht bzw. fiktiv sind, es ist jedoch an der Vorlage dieser Belege beteiligt, oder es akzeptiert die gefälschten bzw. fiktiven Steuerbelege mit dem Ziel, Steuerabstände zu verheimlichen.

Spanien

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß ist eine schwerwiegende Zuwiderhandlung gegen steuerliche Vorschriften, die im Verwaltungsverfahren geahndet wird, oder eine Straftat gegenüber den Steuerbehörden, die strafrechtlich geahndet wird.

Frankreich

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß ist gegeben, wenn er strafrechtlich geahndet wird oder wenn steuerrechtliche Sanktionen verhängt werden wie in folgenden Fällen: Nichtabgabe der Steuererklärung nach Mahnung, Unredlichkeit oder betrügerische Handlungen, Widerstand gegen eine Steuererklärung, verschleierte Vergütungen oder Zuwendungen, Rechtsmißbrauch.

Irland

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß liegt in folgenden Fällen vor:

- a) Nichtabgabe der Steuererklärung,
- b) betrügerisch oder fehlerhaft unrichtige Steuererklärung,

- c) Fehlen ordnungsmäßiger Buchführung,
- d) Nichtvorlage von Aufzeichnungen und Büchern zu Prüfungszwecken,
- e) Behinderung von Personen bei der Ausübung gesetzlicher Aufgaben,
- f) Nichtanzeige von Steuerabständen,
- g) fälsche Erklärung zwecks Gewährung eines Steuerabzugs.

Diese Verstöße sind nach dem Stand vom 3. Juli 1990 durch folgende Rechtsvorschriften geregelt:

- Teil XXXV des Income Tax Act von 1967,
- Abschnitt 5 des Finance Act von 1968,
- Teil XIV des Corporation Tax Act von 1976,
- Abschnitt 94 des Finance Act von 1983.

Spätere Änderungen des Strafen- oder Maßnahmenkatalogs sind zu berücksichtigen.

Italien

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß ist eine Zuwiderhandlung, die im Sinne der innerstaatlichen Rechtsvorschriften ein Steuervergehen darstellt.

Luxemburg

Das Großherzogtum Luxemburg betrachtet als empfindlich zu bestrafenden Verstoß Zuwiderhandlungen, die nach der Erklärung des anderen Vertragspartners solche Verstöße im Sinne des Artikels 8 darstellen.

Niederlande

Ein empfindlich zu bestrafender Verstoß ist jede vorsätzliche Handlung im Sinne von Artikel 68 Absatz 1 des Allgemeinen Steuergesetzes, die gerichtlich geahndet wird.

Portugal

Ein schwer zu bestrafender Verstoß ist eine strafrechtlich oder steuerstrafrechtlich zu ahndende Zuwiderhandlung, die in Betrugsabsicht begangen wird oder mit einer Geldstrafe von mehr als 1 Million (1 000 000) Escudos bedroht ist.

Vereinigtes Königreich

Ein schwer zu bestrafender Verstoß liegt vor, wenn die Steuerzwecken unrichtige Bücher vorgelegt, unzulässige Ansprüche auf Steuerabsetzung, -verpflichtung, -ermäßigung oder -erlaß gestellt oder unrichtige Steueränderungen abgegeben werden und dies strafrechtlich oder im Verwaltungsweg geahndet wird.

Erklärung der Bundesrepublik Deutschland zu Artikel 16

Die Regierung der Bundesrepublik Deutschland behält sich vor, bei der Hinterlegung ihrer Ratifikationsurkunde zu erklären, daß das Übereinkommen auch für das Land Berlin gilt.

Literaturverzeichnis

- Albert*, Markus: DBA-Verständigungsverfahren – Probleme und Verbesserungsvorschläge –, Institut „Finanzen und Steuern“, Schrift Nr. 457, Bonn 2009.
- Bödefeld*, Axel / *Kuntschik*, Nina: Schiedsverfahren nach DBA, in: IStR 2009, S. 449 ff.
- Debatin*, Helmut / *Wassermeyer*, Franz: Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Band I (OECD-MA), Band II (Ägypten – Griechenland), Band III (Großbritannien – Liberia), Band IV (Litauen – Österreich), Band VI (Sri Lanka – Zypern), 108. Ergänzungslieferung, München Juli 2009.
- Flick*, Hans F. W. / *Heinsen*, Oliver: USA. Verständigungsmemorandum zwischen den Finanzverwaltungen der USA und Deutschland über die Handhabung des Schiedsverfahrens gemäß Art. 25 DBA-USA, in: IStR-Länderbericht 5/2009, S. 27 f.
- Frotscher*, Gerrit: Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, München 2009.
- Gosch*, Dietmar / *Kroppen*, Heinz-Klaus / *Grotherr*, Siegfried (Hrsg.): DBA-Kommentar, Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer, Teil 1 und 2, 21. Ergänzungslieferung, Herne / Berlin Dezember 2008.
- Herlinghaus*, Andreas: Gedanken zum abkommensrechtlichen Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA, in: IStR 2010, S. 125 ff.
- Jacobs*, Otto H. (Hrsg.): Internationale Unternehmensbesteuerung, 5. Auflage, München 2002.

- Kessler, Wolfgang / Eicke, Rolf*: Hinter dem Horizont – Das neue US-Musterabkommen und die Zukunft der US-Steuerpolitik, in: *IStR* 2007, S. 159 ff.
- Krabbe, Helmut*: Das Schiedsübereinkommen zwischen den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union, in: *IStR* 1996, S. 5 ff.
- Krabbe, Helmut*: DBA-Verständigungs- und Schiedsverfahren und innerstaatliches Verfahrensrecht, in: *DStZ* 1995, S. 627f.
- Lehner, Moris*: Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht, in: *Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag*, Köln 2008, S. 665 ff.
- Nientimp, Axel / Tomson, Susanne*: Das verbindliche Schiedsverfahren nach dem neuen OECD-MA, in: *IStR* 2009, S. 615 ff.
- Owens, Jeffrey*: Die Vorschläge der OECD zur Verbesserung des Verfahrens zur Beilegung von Streitigkeiten im Zusammenhang mit DBA, in: *IStR* 2007, S. 472 ff.
- Saß, Gert*: Zum EG-Abkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (Schlichtungsverfahren) im Falle einer Gewinnberichtigung bei Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, in: *DB* 1991, S. 984 ff.
- Schaumburg, Harald*: Internationales Steuerrecht: Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2. Auflage, Köln 1998.
- Vögele, Alexander / Forster, Florence*: Das EU-Schiedsübereinkommen, in: *IStR* 2006, S. 537 ff.
- Vogel, Klaus / Lehner, Moris*: Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Auflage, München 2008.

IFSt-Schriften 2009 / 2010

2009

Nr. 454	Die Belastung durch Einkommensteuer und Sozialabgaben - Entwicklung und Perspektiven -	22,00 €
Nr. 455	Zur Abwehr von Steuerumgehungen aus deutscher und europäischer Sicht	19,50 €
Nr. 456	Entwicklung wesentlicher Daten der öffentlichen Finanzwirtschaft in Deutschland	11,50 €
Nr. 457	DBA-Verständigungsverfahren - Probleme und Verbesserungsvorschläge -	13,50 €
Nr. 458	Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50 000 und mehr Einwohnern im Jahr 2009 gegenüber 2008	17,00 €
Nr. 459	Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung	19,00 €

2010

Nr. 460	Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland	15,00 €
Nr. 461	Überprüfung der nationalen Verlustverrechnungsbeschränkungen	17,00 €
Nr. 462	Schiedsverfahren im Internationalen Steuerrecht	13,00 €

ISBN 3-89737-157-X