

§ 7 Streitbeilegungsrichtlinie¹ – Doppelbesteuerungsprognose als Fristbeginn?

Markus Schaupp

I. Einführung

Doppelbesteuerung ist für grenzüberschreitendes Wirtschaften schädlich und grundsätzlich politisch unerwünscht.² Es ist daher nur folgerichtig, ihr, soweit möglich, entgegenzutreten. Bereits seit Herausgabe des ersten OECD-Musterabkommens 1963 werden daher dort die materiellen Regelungen durch die Verfahren zur Verständigung und später auch zur Streitbeilegung ergänzt (Art. 25 OECD-MA). Aus politischer Kulanz gegenüber den Steuerpflichtigen werden solche Verfahren, die neben nationale Rechtsbehelfe treten,³ als verbindlicher Teil in die DBA aufgenommen.⁴ Eine Einigung, die die schädliche Doppelbesteuerung verhindert, soll jenseits unilateraler Bemühungen möglich sein. Die Staaten geben dem Steuerpflichtigen ein weiteres Verfahren an die Hand, das über den Justizgewährleistungsanspruch des Art. 19 Abs. 4 GG hinausgeht, um sich gemeinsam um eine Lösung des Doppelbesteuerungskonflikts zu bemühen.⁵

Trotz des guten Willens, der institutionell hinter solchen Verfahren steht, leiden sie im Faktischen doch unter erheblichen Mängeln: Die Verfahren dauern häufig lange, sind ineffizient und teuer. Fehlt es an einer verbindlichen Schiedsregelung bleiben die bloßen Verständigungsverfahren zudem bisweilen ergebnislos.⁶

¹ Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. Oktober 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABL. 2017/L 265/1.

² OECD-MK 2017, Einleitung Rn. 1, 2; *Kluge*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, Rn. 13 ff.

³ OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 8.

⁴ Vgl. etwa DE-VG Art. 24.

⁵ Dieser Gedanke der Kulanz setzt sich sogar dahingehend fort, dass Teil der teleologischen Auslegung der Vorschriften zum Verständigungs- und Schiedsverfahren die für den Steuerpflichtigen günstige Auslegung sein soll, OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 21.

⁶ Erwägungsgrund Nr. 3 der Streitbeilegungsrichtlinie; so auch die Einschätzung des europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses, ABL. 2017/C 173/29 Ziff. 2.2; *Eilers* in

Zum 01. Juli 2017 trat als europäische Antwort auf den BEPS-Aktionspunkt Nr. 14, der die Steigerung der Effizienz solcher Verfahren vorsieht,⁷ die Streitbeilegungsrichtlinie in Kraft.

Das Gesetzgebungsverfahren für ein Umsetzungsgesetz ist in vollem Gange; zuletzt hat der Bundesrat nach Art. 77 Abs. 2 S. 2 GG am 28.06.2019 Stellung zum Regierungsvorschlag bezogen⁸ und der Bundestag in seiner 115. Sitzung den Entwurf an den Finanzausschuss überwiesen.⁹ Die Regelungsgehalte der Richtlinie werden von der Finanzverwaltung selbstverständlich bereits berücksichtigt,¹⁰ sodass auch vor Inkrafttreten des Umsetzungsgesetzes die Einleitung von Verfahren nach der Streitbeilegungsrichtlinie möglich ist.¹¹

II. Fristenregelung in Art. 3 Abs. 1 Streitbeilegungsrichtlinie

Das Verfahren wird durch eine Beschwerde des Betroffenen eingeleitet. Die Voraussetzungen derselben sind in Art. 3 der Streitbeilegungsrichtlinie geregelt. Absatz 1 lautet:

„(1) Jede betroffene Person ist berechtigt, eine Beschwerde über eine Streitfrage bei jeder der zuständigen Behörden jedes der betroffenen Mitgliedstaaten einzureichen und um deren Lösung zu ersuchen. Die Beschwerde ist innerhalb von drei Jahren nach Erhalt der ersten Mitteilung der Maßnahme, die im Ergebnis zu einer Streitfrage führt oder führen wird, einzureichen, unabhängig davon, ob die betroffene Person auf die im nationalen Recht eines der betroffenen Mitgliedstaaten zur Verfügung stehenden Rechtsbehelfe zurückgreifen kann oder nicht. [...]“

Doch die unvoreingenommene Lektüre des Art. 3 Abs. 1 irritiert. Befremdlich ist dabei nicht, dass die Beschwerde nur fristgebunden innerhalb von 3 Jahren möglich ist. Kulanz hat ihre Grenzen; in diesem Fall eine zeitliche,

Wassermeyer, OECD-MA, Art. 25 Rn. 19; zu den Eingangs- und Erledigungszahlen in Deutschland *Strotkemper*, IStR 2016, 479.

⁷ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013, S. 23 f.

⁸ BR-Drucks. 227/19.

⁹ BT-Plenarprotokoll, 19/115, S. 14025D - 14027D.

¹⁰ BMF vom 25.06.2019 - IV B 3 -S 1317/16/10058:010.

¹¹ Allgemein zum Stand der Umsetzung *Rüll*, IStR 2019, 728 ff.

nach deren Überschreitung die missliche Doppelbesteuerung zum Preis des Rechtsfriedens¹² und der Rechtssicherheit¹³ wird.

Seltsam mutet jedoch an, dass der Beginn der Frist, deren Zweck es gerade erfordert, sie tagesgenau berechnen zu können, nicht nur von der Bekanntgabe des Steuerbescheids abhängt¹⁴ („*Mitteilung der Maßnahme, die im Ergebnis zu einer Streitfrage führt*“), sondern bereits zu laufen beginnt, wenn die Doppelbesteuerung prognostizierbar wird („*zu einer Streitfrage [...] führen wird*“).

Kommt die Doppelbesteuerung durch die Maßnahmen beider Staaten zustande, indem zunächst der Quellstaat einen Steuerbescheid erlässt und sodann der Ansässigkeitsstaat dieselben Einkünfte in einem Steuerbescheid erfasst und die Freistellung oder Anrechnung verweigert, „führt“ der Bescheid des Ansässigkeitsstaates dann zur Streitfrage und zum Fristlauf.¹⁵

Das Merkmal „führen wird“ lässt die Frist jedoch bereits dann laufen, wenn für den Steuerpflichtigen erkennbar wird, dass der Ansässigkeitsstaat ebenfalls beabsichtigt, die vom Quellstaat im zeitlich ersten Bescheid erfassten Einkünfte zu besteuern und es so im Ergebnis zu einer Streitfrage kommen wird.

Denkbar ist etwa, dass der Quellstaat Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum erfasst, die er im vorherigen Jahr dem Ansässigkeitsstaat zugerechnet hatte, der diese auch besteuert hatte. Beginnt die Frist dann sogleich, weil der Ansässigkeitsstaat bisher das Besteuerungsrecht für sich in An-

¹² Vgl. OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 20; BVerfGE 4, 31, 37; *Kruse*, Steuerrechtsordnung III, 2. Aufl. 2012, S: 1519.

¹³ BVerfGE 4, 31, 37; *Kruse*, Steuerrechtsordnung III, 2. Aufl. 2012, S: 1519.

¹⁴ Für die Anknüpfung an den Steuerbescheid ebenfalls *Rüll*, IStR 2019, 728, 731; vgl. für das OECD-MA: OECD-MK, Art. 25 Rn. 21 *Ismer* in Reimer/Rust, Vogel DBA, Bd. II, 4. Aufl. 2015, Art. 25 Rn. 43 ff.

¹⁵ „Mitteilung“ ist dabei idR die Entscheidung durch Steuerbescheid; hiervon geht wohl auch der Regierungsentwurf aus, wenn er „Erhalt der Mitteilung“ durch „Bekanntgabe der Mitteilung“ ersetzt, § 4 Abs. 3 S. 1 EU-DBA-SBG-Entwurf, § 122 AO; so auch *Rüll*, IStR 2019, 728, 731; offen bei *Zinowsky/Schönfeld*, ISR 2018, 7, 9. „Erste“ bezieht sich dabei auf das jeweilige innerstaatliche Besteuerungsverfahren (so ist etwa die erste Mitteilung der Steuerbescheid und nicht der spätere Einspruchsbescheid, wenn die Einkünfte bereits beim Steuerbescheid in der Begründung stehen); näher zu der Frage bei Art. 25 OECD-MA; die Aussagen lassen sich aber im Grunde auf die Streitbeilegungsrichtlinie übertragen, Art. 2 Abs. 2: *Flüchter* in Schönfeld/Dietz, 2. Aufl. 2019, Art. 25 Rn. 95; *Ismer* in Reimer/Rust, Vogel DBA, Bd. II, 4. Aufl. 2015, Art. 25 Rn. 47.

spruch genommen hatte? Oder darf der Steuerpflichtige noch die Entscheidung des Ansässigkeitsstaates abwarten, ob dieser die Einkünfte freistellt oder die Steuer anrechnet?

Dem Steuerpflichtigen wird damit die Einschätzung darüber zugemutet, welcher der Tag ist, an dem die bloße Möglichkeit der Doppelbesteuerung zur Wahrscheinlichkeit derselben wurde.¹⁶

Dieses prognostische und damit ungewisse Element steht damit sowohl im Widerspruch zu dem der Frist inhärenten Zweck der Rechtssicherheit¹⁷ sowie dem Gedanken der Kulanz, da durch den denkbar frühesten Fristbeginn die Einlegung der Beschwerde zeitlich stärker eingegrenzt wird.¹⁸

In der Praxis wird sich die Verwaltung im Zweifel ohnehin an der für sie viel leichter und in der Regel exakt bestimmbareren Bekanntgabe¹⁹ der nationalen Bescheide orientieren.

III. Vergleichbare Regelungen als Vorbilder?

Die konkrete, für den Fristbeginn verwandte Formulierung ist dabei im Recht der Doppelbesteuerung nicht neu:

¹⁶ Vgl. zum Maßstab bei Art. 25 Abs. 1 S. OECD-MA: OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 14.

¹⁷ Allgemein zu Ausschlussfristen BVerfGE 4, 31, 37; zur Rechtfertigung durch die Relative Ruhelage bei Einzelakten: *Battis* in Isensee/Kirchhof, HdB Staatsrecht, Bd. XII, 3. Aufl. 2009, § 275 Rn. 43 ff. *Kruse*, Steuerrechtsordnung III, 2. Aufl. 2012, S. 1519. Ohnehin ist der Rechtfertigungsdruck für die Befristung der Verständigungs- und Schiedsverfahren gering, da nationale Rechtsbehelfe verfügbar sind. Insofern wird bereits das sachliche Anliegen genügen, die Verwaltung vor allzu verspäteten Eingaben bewahren zu wollen, vgl. OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 20.

¹⁸ A.A. *Rüßl*, IStR 2017, 728, 731, der die Formulierung wohl deshalb als unproblematisch ansieht, weil der Maßstab „führen wird“ und nicht „führen kann“ im Rahmen einer ex-ante Prognose ausreichend konkret sei.

¹⁹ Für das deutsche Recht: Art. 2 Abs. 2 Streitbeilegungsrichtlinie, Art. 3 Abs. 2 DBA iVm § 122 Abs. 2 AO.

1. Die EU-Schiedskonvention

Geistiger Vorgänger²⁰ der Streitbeilegungsrichtlinie ist die EU-Schiedskonvention²¹. Gegenständlich beschränkt sich diese zwar auf Gewinnberichtigungen bei verbundenen Unternehmen und Verrechnungspreisfragen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, Art. 1 und 4 SchiedsK. Zweck der Streitbeilegungsrichtlinie ist aber, ein effizientes Verständigungs- und Schiedsverfahren für alle DBA-Fragen innerhalb der EU zu schaffen.²²

In ihrem Vorschlag einer Richtlinie des Rates über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen vom 29.11.1976, mit dem die Kommission ihrer Zeit etwa vier Dekaden voraus war, sah sie bezüglich des Fristbeginns in Art. 1 Abs. 1 UAbs 2 nur die „erste Mitteilung“ vor.

Im Übereinkommen 90/436/EWG, zu dem der Richtlinienvorschlag später wurde, findet sich sodann im Art. 6 Abs. 1 S. 2 SchiedsK eine Regelung, die inhaltlich der der Streitbeilegungsrichtlinie entspricht:

„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.“

Die beiden Alternativen des Fristbeginns finden in der praktischen Umsetzung allerdings keine Beachtung. Das Merkblatt des BMF zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen²³, das sich sowohl auf die Verfahren nach DBA und nach der Schiedskonvention bezieht, differenziert nicht zwischen den divergierenden Zeitpunkten des möglichen Fristbeginns.

²⁰ Vgl. Erwägungsgrund Nr. 1 der Streitbeilegungsrichtlinie; *Kokott*, Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 11 Rn. 44.

²¹ Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABL 1990/L 225/10, nachfolgend SchiedsK.

²² Vgl. Art. 1 Streitbeilegungsrichtlinie.

²³ BMF, Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, IV B 2 - S 1304/17/10001 vom 09.10.2018.

Vielmehr sei nach Ziff. 2.2.1 beim Zusammenspiel von deutschen und ausländischen Maßnahmen „die Bekanntgabe des letzten Bescheids“²⁴ maßgebend. Ziff. 2.2.2 weist nur darauf hin, dass die meisten Verständigungsklauseln vorsehen, „*dass der Antrag innerhalb von drei Jahren nach der ersten Maßnahme unterbreitet werden muss, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.*“ Die spezifische Abweichung in der Schiedskonvention bleibt unerwähnt.

Auch der Verhaltenskodex der Union²⁵ wiederholt unter Nr. 4 nur die Regelung der Schiedskonvention und empfiehlt die Anwendung der Frist auch auf Verständigungsverfahren auf Grundlage von Regelungen in DBA.

2. Art. 25 des OECD-Musterabkommens

Aber auch in der Schiedskonvention war dieses prognostische Element im Rahmen des Verständigungsverfahrens nicht neu: Seit dem Update des OECD-Musterabkommens 1977 findet es sich durchgehend in Art. 25 Abs. 1 OECD-MA.²⁶ Entscheidend ist dabei jedoch, dass „*result or will result*“ in anderem normativen Zusammenhang steht:

Art. 25 Abs. 1 S. 1 OECD-MA: „*Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, [...], present his case to the competent authority of either Contracting State.*“

Dort regelt die Formulierung nämlich den Gegenstand des Verfahrens. Der Steuerpflichtige soll das Verfahren bereits einleiten können, wenn sich die abkommenswidrige Doppelbesteuerung in nachvollziehbarer Weise abzeichnet.²⁷

Demgegenüber verwendet die Fristenregelung in Art. 25 Abs. 1 S. 2 OECD-MA nur noch die Formulierung „*resulting in*“:

²⁴ Hier dann wohl ohne Bezug auf das jeweilige Besteuerungsverfahren, sondern in einer faktischen Betrachtungsweise, die auch personenübergreifend sein kann, vgl. Art. 9 DE-VG, Art. 4 SchiedsK.

²⁵ Überarbeiteter Verhaltenskodex zur wirksamen Durchführung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABL. 2009/C 322/01.

²⁶ Eine inhaltsgleiche Regelung findet sich auch in Art. 24 Abs. 1 DE-VG.

²⁷ OECD-MK, Art. 25 Rn. 14. Näher hierzu *Flüchter* in Schönfeld/Dietz, 2. Aufl. 2019, Art. 25 Rn. 60, 62.

Art. 25 Abs. 1 S. 2 OECD-MA: „*The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.*”

Diese Formulierung stellt auf den Zeitpunkt ab, zu dem die Doppelbesteuerung eintritt.²⁸ Dies führt zu einem bewussten²⁹ Auseinanderfallen von Vorliegen des Verfahrensgegenstandes und Beginn des Fristlaufs.³⁰ Dabei realisiert sich wieder einmal mehr der Gedanke der institutionellen Kulanz: Dem Steuerpflichtigen soll das Verfahren möglichst früh zu Gebote stehen,³¹ die großzügige – und als Untergrenze zu verstehende³² – Beschwerdefrist soll erst möglichst spät beginnen.

Die Regelungen im OECD-Musterabkommen und der deutschen Verhandlungsgrundlage sind bewusst derart ausgestaltet und entsprechen dem Leitgedanken der Kulanz, der dem Verständigungsverfahren zu Grunde liegt.

3. Zwischenfazit

Sowohl die Schiedskonvention als auch die Streitbeilegungsrichtlinie fassen ihren Streitgegenstand anders als dies herkömmlich in DBA der Fall ist. Erstere beschränkt sich auf Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen und Verrechnungspreisfragen, Art. 4; 5 SchiedsK. Letztere stellt auf eine Streitfrage ab, die an anderer Stelle (Art. 1) definiert wird. In beiden Regelwerken ist die Formulierung „zu Doppelbesteuerung führt oder führen wird“ daher nicht Teil des Verfahrensgegenstands. Vielmehr „wandert“ die Formulierung zum Fristbeginn; ein normativer Kontext, in dem sie sich weder praktisch umsetzen noch mit den Zwecken desselben vereinbaren lässt.

²⁸ OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 21: „act of taxation itself”.

²⁹ OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 15, 21.

³⁰ *Ismer* in Reimer/Rust, Vogel DBA, Bd. II, 4. Aufl. 2015, Art. 25 Rn. 25, 44.

³¹ OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 14.

³² OECD-MK 2017, Art. 25 Rn. 20.

IV. Gesetzgebungsverfahren zur Streitbeilegungsrichtlinie

In diesem Zusammenhang ist von Interesse, wie die konkrete Regelung im Rechtsetzungsverfahren³³ Eingang in die Richtlinie gefunden hat.

Der Richtlinienvorschlag der Kommission vom 25. Oktober 2016 enthielt für die Regelung des Fristbeginns in seinem Art. 3 Abs. 1 zutreffend nur die Alternative „Doppelbesteuerung herbeiführt“.³⁴

Der Rat übernahm die ursprüngliche Formulierung für seine allgemeine Ausrichtung einer Streitbeilegungsrichtlinie am 23.05.2017.³⁵ Auch bei der Anhörung des Parlaments wurden keine Änderungswünsche hinsichtlich der Ausgestaltung der Fristenregelung geäußert.³⁶

Nichtsdestotrotz enthielt die vom Generalsekretariat des Rates ebendiesem zur Annahme zugeleiteten³⁷ und vom Rat sodann beschlossene Fassung³⁸ die beiden Alternativen „führt“ oder „führen wird“. Ein Antrag, auf den diese Änderung zurückgeht, ist nicht dokumentiert. Dies legt nahe, dass es sich nicht um eine bewusste und inhaltliche Änderung des ursprünglichen Vorschlags der Kommission handeln soll.

Jedoch weist das Generalsekretariat bei Zuleitung zur Annahme daraufhin, dass das Dokument zuvor von der Sprach- und Rechtssachverständigen überarbeitet worden ist.³⁹

Der Nachweis über Haupttatsachen gelingt zwar nicht; im Ausschlussverfahren verbleibt sie aber als einzige Quelle dieses redaktionellen Fehlers.

³³ Leicht zugänglich dokumentiert auf https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/HIS/?uri=CELEX:32017L1852&qid=1569504659751#2017-10-10_DIS_byCONSIL; zuletzt abgerufen am 30.09.2019.

³⁴ EU-Kommission, Richtlinienvorschlag COM(2016) 686 final vom 26.10.2016, S. 16.

³⁵ Rat der EU, 9420/17COR 1FISC 111ECOFIN 429 vom 23.05.2017.

³⁶ Europäisches Parlament, P8 TA(2017)0314 vom 06.07.2017.

³⁷ Rat der EU, 12545/17 vom 28.09.2017.

³⁸ Rat der EU, 13104/17 vom 10.10.2017.

³⁹ Rat der EU, 12545/17 vom 28.09.2017, Nr. 6.

V. Ausblick

Auch der Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. Oktober 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union enthält in § 4 Abs. 1 die beiden Alternativen für den Fristbeginn: „*Maßnahme, die im Ergebnis zu einer Streitfrage geführt hat oder führen wird*“⁴⁰

Dieses „Redaktionsversehen“ wird daher aller Voraussicht nach unmittelbar anwendbares Recht werden.⁴¹ Praktische Auswirkungen dürfte es zwar nicht geben, wenn BMF und BZSt an ihrer bisherigen Praxis im Umgang mit dieser konkreten Fristenregelung festhalten.⁴² Dennoch ist es in besonderem Maße bedauerlich, wenn ausgerechnet eine Stelle, die der Qualitätssicherung dient, redaktionelle Fehler in die Norm eingebaut haben sollte. Etwas mehr Umsicht bei der Bearbeitung von Texten, die einmal Verbindlichkeit gegenüber jedermann in Anspruch nehmen werden, wäre wünschenswert.

⁴⁰ BT-Drucks. 19/12112.

⁴¹ Möglicherweise sogar zwingend, Art. 288 UAbs 3 AEUV.

⁴² S.o. III. 1.