

Yannic Arnold*

Verrechnungspreise auf dem Prüfstand: Die EU-Schiedskonvention vom 23. Juli 1990 im System des Rechtsschutzes in Steuersachen

Abstract

Doppelbesteuerung ist ein erhebliches Hemmnis für den weltweiten freien Warenverkehr. Daher besteht das Bedürfnis, Mechanismen zu entwickeln, die effektiv zu ihrer Vermeidung beitragen. Neben den zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen bietet die EU-Schiedskonvention eine wirkungsvolle Möglichkeit zur Beseitigung entstandener Doppelbesteuerung. Der folgende Beitrag setzt sich näher mit der EU-Schiedskonvention auseinander. Es zeigt sich, dass die Schiedskonvention alternativen Möglichkeiten zur Beseitigung von Doppelbesteuerung in vielen Aspekten überlegen ist. Zwar bestehen verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Ausgestaltung der Schiedskonvention. Bei komplexen Doppelbesteuerungsfällen in Dreieckskonstellationen zeigt sich jedoch ihr großes Potential.

* Der Verfasser studiert Rechtswissenschaft an der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg. Der vorliegende Beitrag entstand im Sommersemester 2016 im Rahmen des Seminars „Rechtsschutz im Wandel“ unter der Leitung von Prof. *Dr. Ekekehart Reimer* und Prof. *Dr. Ute Mager*.

I. Einleitung

Im Steuerrecht wird grundsätzlich jedes Steuersubjekt separat betrachtet und gewürdigt.¹ Die Besteuerung trifft dabei denjenigen, der den Tatbestand verwirklicht hat, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft, vgl. § 38 AO. Dies führt bei besonderen Verbindungen zwischen den Steuerpflichtigen zu Abgrenzungsschwierigkeiten, wenn diese Vereinbarungen getroffen haben, die mit fremden Dritten nicht getroffen worden wären.² Dabei geht es maßgeblich um die Bildung von sogenannten Verrechnungspreisen. Verrechnungspreise sind diejenigen Preise, die verbundene Unternehmen (oder Betriebsstätten mit ihren Stammhäusern) miteinander für konzerninterne Lieferungen und Leistungen vereinbaren.³ Die Verrechnungspreise müssen marktüblich und angemessen sein.⁴ Als Orientierung dient der sogenannte Fremdvergleichsgrundsatz (*Dealing At Arm's Length Principle*). Verletzt ein Unternehmen in einem grenzüberschreitenden Fall den Fremdvergleichsgrundsatz, indem es zu hohe oder zu niedrige Verrechnungspreise festlegt, so sind die betroffenen Staaten jeweils berechtigt, eine Gewinnberichtigung (Erstberichtigung) beim Unternehmen vorzunehmen (vgl. Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen (OECD-MA)).

Eine einseitige Gewinnberichtigung führt für gewöhnlich zu einer Doppelbesteuerung. Art. 9 Abs. 2 OECD-MA sieht daher grundsätzlich die Pflicht des anderen Staates zur Gegenberichtigung in Höhe des unangemessenen Teils der Vergütungen vor. Dennoch hat die Zahl der Fälle einer Doppelbesteuerung aufgrund einer einseitigen Gewinnberichtigung in der jüngeren Vergangenheit sukzessive zugenommen.⁵ Die Gründe hierfür sind vielfältig: Finanzbehörden korrigieren verstärkt die Preise für Warenumsätze und Dienstleistungen und werden auch zunehmend bei der Überprüfung von Lizenzsätzen und Zinsen tätig. Es stellt sich somit die Frage, welche Möglichkeiten dem Steuerpflichtigen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verbleiben.

Die im Jahr 1990 eingeführte EU-Schiedskonvention⁶ über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Fall von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen stellt ein mögliches Verfahren zur nachträglichen Beseitigung

¹ Haase, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2014, Rn. 429.

² Ebd.

³ Ebd., Rn. 430.

⁴ Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 18. Aufl. 2015, Rn. 1249.

⁵ Vögele/Forster, Das EU-Schiedsübereinkommen, IStR 2006, 537 (537).

⁶ Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl. L 225 v. 20.8.1990, S. 1024.

einer Doppelbesteuerung dar. Im Kontext der ansteigenden Zahl von Doppelbesteuerungsfällen kommt der Schiedskonvention eine wichtige Rolle zu.

Dieser Beitrag beschäftigt sich maßgeblich mit den veränderten Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen durch die Einführung der EU-Schiedskonvention. Zunächst werden unter **II.** der Anwendungsbereich der EU-Schiedskonvention und die Mechanismen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung erläutert. Anschließend wird unter **III.** ein Vergleich zu den bestehenden Rechtsschutzmöglichkeiten im nationalen Rechtsbehelfsverfahren im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen und durch sogenannte *Advance-Pricing-Agreements* vorgenommen. Im Fokus soll dabei die Frage stehen, ob das jeweilige Verfahren geeignet ist, die Doppelbesteuerung effektiv und sicher zu beseitigen. Unter **IV.** folgt eine Untersuchung der durch die Schiedskonvention aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Fragen. Schwerpunkt der Untersuchung ist dabei die Vereinbarkeit der Schiedskonvention mit Art. 19 Abs. 4 GG. Ebenfalls problematisiert werden die eingeschränkte Öffentlichkeit der Verfahren und die demokratische Legitimation des beratenden Ausschusses in seiner Funktion als Schiedsgericht. Im Abschnitt **V.** erfolgt sodann eine Untersuchung der erweiterten Anwendungsmöglichkeiten der Schiedskonvention im Rahmen von Doppelbesteuerungsfällen in Dreieckskonstellationen. Abschließend werden unter **VI.** die Entwicklungsmöglichkeiten der Schiedskonvention in einem Ausblick gewürdigt.

II. Die EU-Schiedskonvention

Die EU-Schiedskonvention geht ursprünglich auf einen Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Falle der Gewinnverlagerung zwischen verbundenen Unternehmen aus dem Jahre 1976 zurück.⁷ Weiter wurde das Thema auch im Weißbuch über die Vollendung des Binnenmarktes von 1985 problematisiert.⁸ Nach erfolglosen Verhandlungen zwischen den Mitgliedsstaaten wurde der Vorschlag einer Richtlinie aufgegeben, die Schiedskonvention aber in Form eines zwischenstaatlichen Übereinkommens umgesetzt. Dadurch konnte die Steuer-

⁷ Proposal for a Council Directive on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of transfers of profits between associated enterprises (arbitration procedure), ABl. C 301 v. 21.12.1976, S. 4 ff.; vgl. dazu *Mann*, Einkünftekorrektur-normen im deutschen Internationalen Steuerrecht: Die Vereinbarkeit des § 1 AStG mit Europäischem Gemeinschaftsrecht, 2008, S. 77.

⁸ Dazu *Mann* (Fn. 7), S. 77.

souveränität der Mitgliedsstaaten bewahrt werden.⁹ Das Übereinkommen wurde am 23.7.1993 unterzeichnet und galt zunächst für fünf Jahre. Kurz vor Ablauf des Fünfjahreszeitraums beschloss der Rat ein Verlängerungsprotokoll, demzufolge sich das Übereinkommen automatisch um jeweils fünf Jahre verlängert, soweit kein Vertragsstaat dem widerspricht. Nachdem Italien als letzter Vertragsstaat am 4.8.2004 die Ratifikationsurkunde hinterlegt hatte, trat das Übereinkommen rückwirkend zum 1.1.2000 in Kraft. Seither hat sich das Übereinkommen entsprechend des Verlängerungsprotokolls automatisch jeweils um fünf Jahre verlängert.

1. Anwendungsbereich

In sachlicher Hinsicht findet die Schiedskonvention Anwendung bei einseitigen Gewinnberichtigungen bei verbundenen Unternehmen, Art. 1 Abs. 1 EU-SK.¹⁰ Für diese Zwecke gelten in einem Vertragsstaat gelegene Betriebsstätten als eigenes Unternehmen, Art. 1 Abs. 2 EU-SK („*Separate Legal Entity*-Ansatz“). Der Schiedskonvention unterfallen nicht nur Gewinnberichtigungen, die auf den *Arm's-Length*-Grundsatz zurückzuführen sind, sondern auch Fälle wie die Regelungen zur Unterkapitalisierung.¹¹ Es war über längere Zeit umstritten, ob auch Korrekturen aufgrund von Unterkapitalisierungsregeln wie § 8a KStG dem Anwendungsbereich der Schiedskonvention unterfallen. Im Jahr 2008 erledigte sich der Streit durch die Veröffentlichung eines Diskussionspapiers des *Joint Transfer Pricing Forums* (JTPF), in dem das JTPF unter anderem eine Definition von Unterkapitalisierungsregeln vornahm und das Schiedsabkommen diesbezüglich explizit für anwendbar erklärte.¹²

Zu den in Deutschland erfassten Steuerarten zählen die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer, Art. 2 Abs. 2 EU-Schiedskonvention (EU-SK).¹³ In der Literatur wird teilweise gefordert, den Anwendungsbereich auf alle Fälle der Doppelbesteuerung innerhalb der Vertragsstaaten zu

⁹ Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl. L 225 v. 20.8.1990, S. 1024.

¹⁰ *Krabbe*, in: Wassermeyer/Krabbe, Doppelbesteuerung, 133. EL Mai 2016, Art. 4 EU-SK Rn. 2 ff.

¹¹ Überarbeiteter Verhaltenskodex zur EU-Schiedskonvention, ABl. C 322 v. 30.12.2009, Tz. 1.2; ferner *Adonnino*, Some Thoughts on the EC Arbitration Convention: European Union, ET 2003, 403 (405).

¹² Secretariat's discussion paper on thin capitalization v. 21.2.2008, DOC: JTPF/005/2008/EN.

¹³ *Krabbe*, in: Wassermeyer/Krabbe (Fn. 10), Art. 2 EU-SK Rn. 1 ff.

erstrecken.¹⁴ Dieser Forderung ist die Politik jedoch bisher nicht nachgekommen. Ebenso wird die Frage des Bestehens einer Betriebsstätte nach der aktuellen Rechtslage nicht von der Schiedskonvention erfasst.¹⁵ Die Lösung von Qualifikationskonflikten unterfällt daher nicht der Schiedskonvention.¹⁶

Der persönliche Anwendungsbereich erstreckt sich nur auf Unternehmen, die in einem Vertragsstaat im Gebiet der EU nach Art. 52 EUV (früher Art. 227 Abs. 1 EWG) ansässig sind (Art. 16 Abs. 1 EU-SK).¹⁷ Bei Betriebsstätten muss es sich um Betriebsstätten eines in der Europäischen Union ansässigen Unternehmens handeln, wobei auch die Betriebsstätte selbst in der Europäischen Union liegen muss.¹⁸

2. Ablauf des Schiedsverfahrens

Das Schiedsverfahren ist als dreistufiges Verfahren aufgebaut. Es besteht aus dem Vorverfahren (Art. 5 EU-SK), dem Verständigungsverfahren (Art. 6 EU-SK) und dem eigentlichen Schlichtungsverfahren (Art. 7 EU-SK). Dabei kann es auf jeder Stufe des Verfahrens zu einer Beseitigung der Doppelbesteuerung und somit zu einer vorzeitigen Beendigung des Verfahrens kommen.

a) Vorverfahren

Plant ein Vertragsstaat, die Gewinne eines Unternehmens gemäß den Grundsätzen des Art. 4 EU-SK zu berichtigen, so muss er das betroffene Unternehmen rechtzeitig benachrichtigen. Dem Unternehmen soll so die Möglichkeit zukommen, dass es das mit ihm verbundene Unternehmen unterrichten und dieses wiederum die eigene Steuerbehörde über die Berichtigungen informieren kann. Erklären sich beide Unternehmen und der andere Vertragsstaat mit der Berichtigung einverstanden, so ist das Verfahren – durch Nachgeben der Unternehmen und des anderen Vertragsstaates – bereits beendet. Eine solche Zustimmung des anderen Vertragsstaates bedeutet

¹⁴ So etwa *Ismer*, MAP and Arbitration as Remedies for Double Burdens: Evolutionary Law-Making through Procedural Rather Than Substantive Rules?, in: Rust, Double Taxation within the European Union, 2011, S. 211 (220 ff.).

¹⁵ *Lehner*, in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl. 2015, Art. 25 OECD-MA 2005 Rn. 302.

¹⁶ *Puls/Bickenbach*, Empfehlungen des EU Joint Transfer Pricing Forums (EUJTPF) zur Optimierung von Verständigungs- und Schiedsverfahren nach der EU-Schiedskonvention, ISR 2015, 356 (356).

¹⁷ *Becker*, in: Haase, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2012, Art. 25 OECD-MA Rn. 79.

¹⁸ *Ebd.*

gleichzeitig eine Verpflichtung für diesen zur Gegenberichtigung, da ansonsten Art. 5 S. 3 EU-SK leerlaufen würde.¹⁹

b) Verständigungsverfahren

Wurde im Vorverfahren keine Einigung erzielt, beginnt die zweite Phase des Verfahrens. Dem betroffenen Unternehmen kommt nun, unbeschadet der im innerstaatlichen Recht vorgesehen Rechtsbehelfe, die Möglichkeit der Beantragung des Verständigungsverfahrens (Art. 6 Abs. 1 S. 1 EU-SK) zu. Dabei muss der Antrag innerhalb von drei Jahren ab dem Tag der Mitteilung der zur Doppelbesteuerung führenden Maßnahme bei der zuständigen Behörde des Vertragsstaates erfolgen (Art. 6 Abs. 1 UAbs. 2 EU-SK). Diese großzügige Frist begründet sich darin, dass dem Unternehmen die Möglichkeit zugestanden werden soll, abzuwarten, wie sich das nationale Rechtsmittelverfahren entwickelt.²⁰

Die zuständige Behörde prüft zunächst, ob die Einwände berechtigt sind und ob sie selbst Abhilfe schaffen kann. Ist das nicht der Fall und kann ohne die Mitwirkung des anderen Vertragsstaates keine zufriedenstellende Lösung gefunden werden, ist der Vertragsstaat verpflichtet, das Verständigungsverfahren einzuleiten (Art. 6 Abs. 2 EU-SK).

Nach Beginn des eigentlichen Verständigungsverfahrens ist die Doppelbelastung innerhalb von zwei Jahren seitens der Behörden zu beseitigen, vgl. Art. 7 Abs. 1 EU-SK. Nach Art. 14 EU-SK gilt eine Doppelbesteuerung als beseitigt, wenn die Gewinne in nur einem Staat besteuert werden oder die Steuerbelastung des einen Staates auf die Steuer des anderen Staates angerechnet wird. Nach Art. 14 lit. a EU-SK kommt es nicht darauf an, dass sich der Betrag der Steuerersparnis in dem einen Land und der Mehrsteuerbetrag des anderen Landes auf Grund unterschiedlicher Steuersätze nicht entsprechen.²¹ Die Vermeidung der Doppelbesteuerung ist dabei sowohl nach der Freistellungsmethode als auch nach der Anrechnungsmethode möglich.²² Während sich beim Freistellungsverfahren kaum Probleme ergeben dürften, wird im Fall der Anwendung des Anrechnungsverfahrens befürchtet, dass der Staat mit der niedrigeren Belastung versuchen wird, seine einseitige Besteuerung durch-

¹⁹ Engler/Elbert, in: Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, Kap. F Rn. 306.

²⁰ Krabbe, in: Wassermeyer/Krabbe (Fn. 10), Art. 6 EU-SK Rn. 8 f.

²¹ Engler/Elbert, in: Vögele/Borstell/Engler (Fn. 19), Kap. F Rn. 310.

²² Rupp/Knies/Ott/Faust, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2014, S. 549.

zusetzten.²³ Der Natur des Anrechnungsverfahrens nach würde auch dem Hochsteuerstaat noch ein teilweises Besteuerungsrecht verbleiben. Es könnte daher der Trend entstehen, dass sich der Staat mit der niedrigeren Belastung zunächst selbst befriedigen darf, ehe dann der Hochsteuerstaat zusätzlich partiell noch selbst besteuern kann.

Ist die Doppelbesteuerung nach Ende der zweijährigen Frist nicht beseitigt, so müssen die zuständigen Behörden nach Art. 7 Abs. 1 EU-SK verpflichtend ein Schlichtungsverfahren einleiten.

c) Schlichtungsverfahren

Dieses beginnt grundsätzlich mit der Einsetzung des beratenden Ausschusses. Die Einsetzung kann in bestimmten Situationen mit der Folge unterbleiben, dass kein Schiedsverfahren eingeleitet wird. Nach Art. 8 EU-SK ist das der Fall, wenn der Steuerpflichtige einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß gegen steuerliche Vorschriften begangen hat. Ebenso gehen einige Staaten von einer Unverträglichkeit der nationalen Rechtsbehelfsverfahren und der Einleitung des Schiedsverfahrens aus (vgl. Art. 7 Abs. 3 EU-SK).²⁴ Auf diese Einschränkungen ist später noch näher einzugehen.

Der beratende Ausschuss setzt sich gemäß Art. 9 Abs. 1 EU-SK aus dem Vorsitzenden, zwei Vertretern jeder beteiligten Behörde und einer geraden Anzahl unabhängiger Personen zusammen. Die unabhängigen Personen werden von den beteiligten Behörden im gegenseitigen Einvernehmen oder mangels eines solchen durch Los bestimmt.²⁵ Der beratende Ausschuss trifft Beschlüsse grundsätzlich mit einfacher Mehrheit, ist aber dabei stets an den Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 4 EU-SK gebunden.²⁶

Der beratende Ausschuss gibt nach Art. 11 EU-SK binnen sechs Monaten eine Stellungnahme zum vorliegenden Fall ab.²⁷ Den beteiligten Behörden verbleiben nach Abgabe der Stellungnahme weitere sechs Monate, in denen die Doppelbesteuerung in gegenseitigem Einvernehmen beseitigt werden kann

²³ *Bellstedt*, EG-Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung bei Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen, IWB, Fach 11 Gruppe 2, 1993, 191 (193).

²⁴ *Puls/Bickenbach* (Fn. 16), S. 357.

²⁵ *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Fn. 15), Art. 25 OECD-MA 2005 Rn. 305.

²⁶ *Ebd.*

²⁷ Zu den Anforderungen an die Stellungnahme siehe: EU Joint Transfer Pricing Forum, Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention v. 12.3.2015, Tz. 7.4, DOC: JTPF/002/2015/EN.

(Art. 12 Abs. 1 UAbs. 2 EU-SK).²⁸ Dabei besteht keine Bindung an die Empfehlung des beratenden Ausschusses.²⁹ Liegt keine Einigung nach Ablauf der Frist vor, wird die Stellungnahme verbindlich, Art. 12 Abs. 1 UAbs. 2 EU-SK. Die gefundene Lösung des Konflikts ist nun nach Art. 6 Abs. 2 S. 2 EU-SK ungeachtet der (Festsetzungs-)Fristen des innerstaatlichen Rechts der beteiligten Staaten umzusetzen. Ob diese Vorschrift unmittelbar als Rechtsgrundlage für eine Aufhebung oder Änderung des betroffenen Steuerbescheides dienen kann, ist fraglich.³⁰ In Deutschland wurde daher zusätzlich § 175a AO geschaffen, wonach Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit dies zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs erforderlich ist. Nach § 175a S. 2 AO ist die Umsetzung der Verständigungsregelung selbst dann möglich, wenn die reguläre Festsetzungsfrist bereits vor der Verständigungsvereinbarung abgelaufen ist.³¹

3. Rechtsnatur der EU-Schiedskonvention

Die Frage nach der Rechtsnatur der Schiedskonvention ist nicht rein akademischer Natur, sondern führt zu weitreichenden Konsequenzen in der Praxis. Wenn es sich bei der Schiedskonvention um ein Rechtsinstitut der Europäischen Union handelt, würde dies eine Zuständigkeit des *Europäischen Gerichtshofs* begründen. Die Interpretation der Schiedskonvention und die Überwachung von (Verfahrens-)Verstößen würden dann der Rechtsprechung des *Europäischen Gerichtshofs* unterfallen.³² Andernfalls obläge die Interpretation und Durchführung der Schiedskonvention allein den Vertragsstaaten in den bilateralen Verfahren.³³ Dies kann zu divergierenden Auslegungen der Schiedskonvention durch die Vertragsstaaten und somit zu einer Rechtszersplitterung führen.³⁴

Ursprünglich plante die Kommission, eine auf Art. 211 EUV gestützte Richtlinie zu erlassen. Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union hatten jedoch

²⁸ Engler/Elbert, in: Vögele/Borstell/Engler (Fn. 19), Kap. F Rn. 313.

²⁹ Hinnekens, The Tax Arbitration Convention. Its Significance for the EC Based Enterprise, the EC Itself, and for Belgian and International Tax Law, EC Tax Rev. 1992, 70 (97); Saß, Zum EG-Abkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (Schlichtungsverfahren) im Falle einer Gewinnberichtigung bei Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, DB 1991, 984 (986 f.).

³⁰ Krabbe, in: Wassermeyer/Krabbe (Fn. 10), Art. 6 EU-SK Rn. 20.

³¹ Flüchter/Liebchen, in: Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2013, Art. 25 OECD-MA Rn. 318.

³² Becker, in: Haase (Fn. 17), Art. 25 OECD-MA Rn. 78.

³³ Ebd.

³⁴ Lehner, in: Vogel/Lehner (Fn. 15), Art. 25 OECD-MA 2005 Rn. 301.

große Bedenken hinsichtlich ihrer Steuersouveränität und wollten diese in jedem Falle bewahren.³⁵ Die EU-Schiedskonvention wurde daher als multilaterales völkerrechtliches Abkommen nach Art. 293 EUV ausgestaltet. Teilweise wird in der Literatur vertreten, dass die Schiedskonvention trotz ihrer Ausgestaltung als multilaterales völkerrechtliches Abkommen dem Gemeinschaftsrecht unterfalle.³⁶ Begründet wird dies mit dem Argument, dass die Rechtsgrundlage dem Unionsrecht entstamme und die Schiedskonvention zusammen mit der EG-Fusionsrichtlinie eine Harmonisierungsmaßnahme der Kommission darstelle.³⁷

Dies entspricht jedoch nicht dem Willen der beteiligten Staaten. Diese wollten gerade keine unionsrechtliche Regelung in diesem Bereich schaffen und griffen daher auf eine allgemeine völkerrechtliche Vereinbarung zurück. Bei der Schiedskonvention handelt es sich somit um einen reinen multilateralen völkerrechtlichen Vertrag, der durch Ratifikation zu innerstaatlichem Recht wird.³⁸

Teilweise wird unter Verweis auf Art. 239 EG-Vertrag (a.F.) die Auffassung vertreten, die Finanzbehörden könnten zumindest den Schiedsspruch selbst vom *Europäischen Gerichtshof* überprüfen lassen.³⁹ Eine Rechtsgrundlage für eine solche Überprüfung ist jedoch nicht ersichtlich. In Art. 25 Abs. 5 DBA-Österreich wird beispielsweise ausdrücklich eine Zuständigkeit des *Europäischen Gerichtshofs* angeordnet. Eine solche Prorogationsklausel wäre auch im Rahmen der EU-Schiedskonvention erforderlich, um eine Zuständigkeit des *Europäischen Gerichtshofs* zu begründen.⁴⁰ Diese liegt aber nicht vor. Eine Anrufung des *Europäischen Gerichtshofs* i.S.d. Art. 239 EG-Vertrag widerspricht zudem dem Willen der Vertragsstaaten nach uneingeschränkter Souveränität.⁴¹ Ein Verfahrensverstoß kann daher zwar der Kommission mitgeteilt werden, mangels

³⁵ *Vögele/Forster* (Fn. 5), S. 537.

³⁶ *Hinnekens*, Different interpretations of the European Tax Arbitration Convention, EC Tax Rev. 1998, 249 (250 ff.).

³⁷ So *Hinnekens* (Fn. 36), S. 249 ff., unter Verweis auf *EuGH*, Rs. C-336/96 Slg. 1998, I-2793 – *Gilly*; zustimmend hinsichtlich der Eigenschaft als Harmonisierungsmaßnahme, aber ohne daraus auf eine Zugehörigkeit zum Gemeinschaftsrecht zu schließen *Flüchter/Liebchen*, in: Schönfeld/Ditz (Fn. 31), Art. 25 OECD-MA Rn. 275.

³⁸ *Bödefeld/Kuntschik*, Verständigungs- und Schiedsverfahren nach dem EU-Schiedsabkommen – Theorie und Praxis, IStR 2009, 268 (271); *Becker*, in: Haase (Fn. 17), Art. 25 OECD-MA Rn. 78; *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Fn. 15), Art. 25 OECD-MA 2005 Rn. 301; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 3.74.

³⁹ *Menck*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, 28. Aktualisierung 2016, Art. 25 OECD-MA Teil C, Art. 12 EU-SK Rn. 7.

⁴⁰ *Karpenstein*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 58. Aufl. 2016, Art. 239 EGV Rn. 2 ff.

⁴¹ *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Fn. 15), Art. 25 OECD-MA Rn. 301.

Gemeinschaftsrechtsqualität kann die Kommission jedoch weder die zutreffende Anwendung des Abkommens durchsetzen, noch eine entsprechende Nichtdurchführung durch Sanktionen ahnden; insbesondere scheidet ein Vertragsverletzungsverfahren aus.⁴²

Im Ergebnis verbleibt daher nur der vom JTPF veröffentlichte und 2006 durch den Rat angenommene „Verhaltenskodex für die Durchführung des Schiedsübereinkommens“.⁴³ Der Verhaltenskodex selbst ist nicht rechtsverbindlich, sondern hat den Charakter von reinem „*soft law*“.⁴⁴ Jedoch wurde der Verhaltenskodex von den meisten Mitgliedstaaten in Verwaltungsrichtlinien umgesetzt.⁴⁵

Im Ergebnis handelt es sich bei der Schiedskonvention somit um einen gewöhnlichen völkerrechtlichen Vertrag, der nicht der Rechtsprechung des *Europäischen Gerichtshofs* unterfällt und dessen Auslegung allein den Mitgliedstaaten obliegt.

III. Alternative Verfahren

Neben dem Verfahren nach der EU-Schiedskonvention bestehen für den Steuerpflichtigen im Wesentlichen noch zwei weitere Möglichkeiten, um die Doppelbesteuerung abzuwenden. Klassischerweise kann gegen die Doppelbesteuerung im innerstaatlichen Rechtsbehelfsverfahren vorgegangen werden. Daneben besteht die Möglichkeit, die Doppelbesteuerung im Rahmen der bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen über ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA zu beseitigen.

1. Vergleich zu innerstaatlichen Rechtsbehelfsverfahren

Zur Abwendung einer Doppelbesteuerung kann auf nationaler Ebene auf die gewöhnlichen Rechtsmittel zurückgegriffen werden. Dazu zählen der Ein-

⁴² Bödefeld/Kuntschick (Fn. 38), S. 271.

⁴³ Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten v. 27. Juni 2006 zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (EU TPD), ABl. C 176 v. 28.7.2006.

⁴⁴ Flüchter/Liebchen, in: Schönfeld/Ditz (Fn. 31), Art. 25 OECD-MA Rn. 276; Lehner, in: Vogel/Lehner (Fn. 15), Art. 25 OECD-MA Rn. 301.

⁴⁵ Becker, in: Haase (Fn. 17), Art. 25 OECD-MA Rn. 78.

spruch, die Klage vor den Finanzgerichten und eine etwaige Revision zum *Bundesfinanzhof*.⁴⁶

a) Verhältnis der nationalen Rechtsbehelfe zur Schiedskonvention

Es stellt sich zunächst die Frage nach dem Verhältnis der nationalen Rechtsbehelfe zum Verfahren nach der EU-Schiedskonvention. Ausgangspunkt der Überlegungen ist Art. 7 Abs. 1 S. 2 EU-SK. Demnach hindert das Schlichtungsverfahren den Steuerpflichtigen nicht am Gebrauch der Klagemöglichkeiten vor dem Finanzgericht. Eingeschränkt wird dieser Grundsatz durch Art. 7 Abs. 3 EU-SK, der für den Fall einer nicht zu durchbrechenden Bindung der zuständigen Behörden an die Entscheidung der nationalen Gerichte die beiden Verfahren in ein Exklusivitätsverhältnis setzt. Die deutschen Behörden haben in der Vergangenheit von dieser Ausnahmeklausel Gebrauch gemacht und für die Einleitung des eigentlichen Schiedsverfahrens einen Verzicht auf nationale Rechtsbehelfe gefordert.⁴⁷ Auf die daran anknüpfenden verfassungsrechtlichen Fragen wird später noch einzugehen sein. Für das grundsätzliche Verhältnis gilt, dass der Steuerpflichtige nach der Architektur der Schiedskonvention kumulativ nach beiden Verfahren gegen die Doppelbesteuerung vorgehen kann.⁴⁸ Soweit dies unter Einhaltung der Fristen möglich ist (Zweijahresfrist zur Verfahrenseinleitung), kann auch zunächst ein nationales Rechtsbehelfsverfahren eingeleitet werden, ehe dann konsekutiv auf die Schiedskonvention zurückgegriffen werden kann.⁴⁹

b) Erfolgsaussichten der Verfahren

Betrachtet man die Erfolgsaussichten eines nationalen Rechtsbehelfs, so muss man sich zunächst vor Augen führen, dass ein deutsches Finanzgericht nur über die steuerliche Behandlung des Sachverhalts in Deutschland entscheiden kann. Dies führt zugleich zu einem wesentlichen Nachteil: Nur bei vollumfänglichem Obsiegen des Steuerpflichtigen würde die Doppelbesteuerung insgesamt entfallen.⁵⁰ Dies dürfte in den meisten Fällen nicht zu erreichen sein. Der

⁴⁶ *Rieke*, Verrechnungspreise im Spannungsfeld zwischen Konzernsteuerung und internationalem Steuerrecht, 2015, S. 114; *Lobschmidt*, Ziele und Zielkonflikte bei der Festlegung von Verrechnungspreisen, 2005, S. 22.

⁴⁷ BMF-Schreiben v. 1.4.1993, IV C 5 - S 1300 - 158/92, BStBl. I 1993, 332, Tz. 4.2.

⁴⁸ *Reith*, Internationales Steuerrecht, 2004, Rn. 4.1082; *Krabbe*, in: Wassermeyer/Krabbe (Fn. 10), Art. 7 EU-SK Rn. 13.

⁴⁹ *Reith* (Fn. 48), Rn. 4.1082.

⁵⁰ *Schaumburg* (Fn. 38), Rn. 14.40; *Peters/Haverkamp*, Verbesserte Möglichkeiten zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen – Vergleich des Schiedsverfahrens nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA und des EU-Schiedsverfahrens, BB 2011, 1303 (1303).

Steuerpflichtige muss daher in Erwägung ziehen, zugleich in beiden Ländern den nationalen Rechtsweg zu beschreiten.

Auch hinsichtlich der Beweislast können sich beim nationalen Rechtsweg Nachteile ergeben. Ist die Verrechnungspreisdokumentation unverwertbar, so tritt nach § 162 Abs. 3 S. 1 AO eine Beweislastumkehr ein. Es obliegt nun dem Steuerpflichtigen, zu beweisen, dass die Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen. Solche Beweisschwierigkeiten treffen den Steuerpflichtigen im Schiedsverfahren nach der Schiedskonvention nicht. Gleichzeitig verfügt der Steuerpflichtige im Schiedsverfahren aber auch über geringere Einwirkungsmöglichkeiten auf das Verfahren. Er kann zwar seine Sicht der Dinge darlegen und ist daher nicht als reines Verfahrensobjekt anzusehen, dennoch verfügt er nur sehr eingeschränkt über Möglichkeiten zur Gestaltung des Verfahrens.⁵¹

Hinzu kommt bei den nationalen Rechtsbehelfsverfahren die lange Verfahrensdauer.⁵² Dies gilt umso mehr, falls Verfahren in mehreren Ländern angestrebt werden. Für das Unternehmen beinhaltet dies die Gefahr hoher Kosten und kann zu erheblichen Zinsbelastungen führen.⁵³ Hinzu kommen Bilanzierungsschwierigkeiten für das Unternehmen durch unsichere Bilanzposten. Unter Effizienz- und Planungsgesichtspunkten ist das für die betroffenen Unternehmen problematisch.

Im Übrigen ist der nationale Rechtsweg aufgrund der Vieldeutigkeit des Fremdüblichkeitsgrundsatzes wenig attraktiv für den Steuerpflichtigen.⁵⁴ Im Ergebnis haben förmliche Rechtsbehelfe gegen eine Gewinnberichtigung daher in weniger als der Hälfte der Fälle Erfolg.⁵⁵

Der nationale Rechtsweg weist aber auch Vorteile auf. Das Unternehmen ist beim Schlichtungsverfahren nicht selbst Partei.⁵⁶ Aufgrund der daraus resultierenden beschränkten Mitwirkungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen im Schlichtungsverfahren, das im Wesentlichen zwischen den betroffenen Behörden stattfindet, kann am Ende ein für den Steuerpflichtigen unerwünschtes Ergebnis stehen, ohne dass ihm die Möglichkeit verbliebe, darauf nochmals

⁵¹ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, Rn. 1256.

⁵² *Peters/Haverkamp* (Fn. 50), S. 1303.

⁵³ *Metz*, Internationale Transferpreissetzung und der „European Code of Conduct“, 2011, S. 79.

⁵⁴ *Peters/Haverkamp* (Fn. 50), S. 1303.

⁵⁵ *Oestreicher/Kimpel/Reimer*, Internationale Verrechnungspreise – Herausforderungen und Lösungsansätze für Familienunternehmen, 2015, S. 26.

⁵⁶ Kritisch hierzu insbesondere *Frotscher* (Fn. 51), Rn. 1256.

Einfluss zu nehmen oder das Verfahren abubrechen. Auch können etwaige Verfahrensverstöße im nationalen Gerichtsverfahren im Instanzenzug gerügt werden. Diese Möglichkeit besteht für den Steuerpflichtigen im Rahmen der EU-Schiedskonvention nicht. Ein internationaler Gerichtshof in Steuersachen, der Verstöße gegen die Schiedskonvention behandeln könnte, existiert nicht.

Im Ergebnis bietet die Schiedskonvention dennoch große Vorteile für den Steuerpflichtigen. Der nationale Rechtsweg geht mit der Gefahr hoher Kosten, einer langen Verfahrensdauer und geringen Erfolgsaussichten einher. Unter Effizienzgesichtspunkten ist das Verfahren nach der Schiedskonvention deutlich besser geeignet, die Doppelbesteuerung zu beseitigen. Im Gegenzug muss der Steuerpflichtige aber Einschränkungen seiner Mitwirkungsmöglichkeiten und die Gefahr von Verstößen gegen rechtsstaatliche Verfahrensgrundsätze (mehr oder weniger) schutzlos hinnehmen.

2. Vergleich zu DBA-Verfahren

Neben der Schiedskonvention bieten auch die zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland eine Möglichkeit der Abwendung einer Doppelbesteuerung. Art. 25 Abs. 5 OECD-MA enthält ein der Schiedskonvention vergleichbares Verfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerung. Deutschland unterhält mit allen Mitgliedern der Schiedskonvention eigene bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen.

a) Verhältnis der Schiedskonvention zu den DBA-Verfahren

Dies wirft die grundsätzliche Frage nach dem Verhältnis der EU-Schiedskonvention zu den Doppelbesteuerungsabkommen auf. Ausgangspunkt der Überlegungen kann zunächst der Wortlaut von Art. 15 EU-SK sein. Demnach bleiben durch die EU-Schiedskonvention weitere Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung unangetastet.⁵⁷ In der Literatur wird teilweise vertreten, dass der EU-Schiedskonvention aufgrund ihres europarechtlichen Bezugs als „*lex superior*“ ein Anwendungsvorrang zukomme.⁵⁸ Wie schon die Ausführungen zur Rechtsnatur der Schiedskonvention gezeigt haben, handelt es sich nicht um Unionsrecht, sondern um einen multilateralen völkerrechtlichen Vertrag. Daher kann der EU-Schiedskonvention aufgrund der fehlenden europarechtlichen Legitimation auch nicht der Vorrang des Unionsrechts zukommen.⁵⁹

⁵⁷ Lehner, in: Vogel/Lehner (Fn. 15), Art. 25 OECD-MA 2005 Rn. 306.

⁵⁸ Bödefel/Kuntschik, Schiedsverfahren nach DBA, IStR 2009, 449 (453).

⁵⁹ Peters/Haverkamp (Fn. 50), S. 1305.

Ebenso wird in der Literatur vertreten, dass die Schiedskonvention als „*lex specialis*“ zum Verfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA zu klassifizieren sei.⁶⁰ Auch diese Ansicht kann nicht überzeugen. Neben dem bereits aufgezeigten Wortlautargument spricht auch der Wille der EU-Mitgliedstaaten gegen ein solches Rangverhältnis.⁶¹ Dem Steuerpflichtigen sollte vielmehr ein Wahlrecht zwischen den Verfahren zukommen.⁶² Hintergrund ist, dass durch die Wahlmöglichkeit eine möglichst schnelle und sachgerechte Lösung des Verrechnungspreiskonflikts gefunden werden kann. Jedes Unternehmen soll selbst entscheiden können, welcher Weg im konkreten Einzelfall der erfolgversprechendste ist. Für die Anerkennung des Wahlrechts spricht auch die ständige Praxis der Finanzverwaltung, dass der Steuerpflichtige zu Verfahrensbeginn angeben muss, welches Verfahren er bestreiten möchte. Daraus folgt zugleich, dass eine parallele Anwendung beider Verfahren ausgeschlossen ist.⁶³

Ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen kann dagegen dadurch ausgeschlossen werden, dass im einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen eine Klausel eingefügt wird, wonach das DBA-Verfahren ausgeschlossen ist, wenn und soweit das Verfahren der Schiedskonvention eröffnet werden kann.⁶⁴

b) Vergleich der beiden Verfahren

Auch wenn die beiden Verfahren viele Ähnlichkeiten aufweisen, gibt es doch einige Unterschiede, die entscheidenden Einfluss auf das Wahlrecht des Steuerpflichtigen haben können.

Der erste größere Unterschied betrifft den Anwendungsbereich der EU-Schiedskonvention. Deren Anwendung ist, wie oben bereits ausgeführt, auf bestimmte Fälle der Doppelbesteuerung beschränkt. Art. 25 Abs. 5 OECD-MA umfasst dagegen jeden Verstoß gegen den Regelungskatalog des Doppelbesteuerungsabkommens.⁶⁵ Weiter kann die Schiedskonvention nur im Verhältnis zwischen den Staaten, welche die Schiedskonvention ratifiziert haben, Anwendung finden.⁶⁶ Der sachliche und persönliche Anwendungsbereich der DBA-

⁶⁰ *Van Hersken*, How the Arbitration Convention Lost its Lustre: the Threat of Triangular Cases, *Intertax* 2008, 332 (333 ff.).

⁶¹ *Bödefel/Kuntschik* (Fn. 58), S. 453; *Peters/Haverkamp* (Fn. 50), S. 1305.

⁶² *Peters/Haverkamp* (Fn. 50), S. 1305.

⁶³ *Lehner*, in: *Vogel/Lehner* (Fn. 15), Art. 25 OECD-MA 2005 Rn. 306.

⁶⁴ *Ebd.*

⁶⁵ *Ebd.*: *Frotscher* (Fn. 51), Rn. 1246.

⁶⁶ *Oestreicher/Kimpel/Reimer* (Fn. 55), S. 7.

Verfahren ist somit deutlich weiter.⁶⁷ So hat die Bundesrepublik Deutschland mit über 90 Staaten Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen.⁶⁸

Der Ablauf des Verständigungsverfahrens der EU-Schiedskonvention entspricht weitgehend dem klassischen DBA-Verfahren in Art. 25 Abs. 5 OECD-MA. Ein entscheidender Unterschied ergibt sich aber in der Pflicht zur Verfahrenseinleitung. Nach dem ursprünglichen Wortlaut von Art. 25 Abs. 5 OECD-MA stand die Einleitung des DBA-Verständigungsverfahrens im Ermessen der betroffenen Vertragsstaaten. Ein Einigungszwang besteht daher nicht. Auf dieser Grundlage beruht die große Mehrzahl der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen. Der Steuerpflichtige kann mangels eines subjektiven Rechts nicht ohne Weiteres eine Einleitung des Verständigungsverfahrens oder gar die Beseitigung der Doppelbesteuerung erzwingen.⁶⁹ Es besteht für das betroffene Unternehmen daher keine ausreichende Sicherheit der Beseitigung der Doppelbesteuerung.⁷⁰

Durch die Änderung des Wortlauts des Art. 25 Abs. 5 lit. b) OECD-MA im Jahr 2008 ist nun auch im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen die Verpflichtung zur Einleitung des Verständigungsverfahrens gegeben.⁷¹ Auf dieser neuen Grundlage wurden bereits die Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz und den USA mit der Pflicht zur Einleitung des Verständigungsverfahrens ausgestaltet. Die Regelung entspricht nun weitgehend der Regelung des Art. 6 Abs. 2 S. 1 EU-SK, der ebenfalls eine Pflicht zur Verfahrenseinleitung vorsieht. Die große Mehrzahl der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen kennt diese Pflicht allerdings (noch) nicht.

Ein weiterer Nachteil der DBA-Verfahren findet sich in den längeren Fristen für eine Einigung. Diese können zu einer erheblich längeren Verfahrensdauer von deutlich über drei Jahren führen.⁷² Damit korrespondiert eine hohe Zinsbelastung für die betroffenen Unternehmen.⁷³ Gleichzeitig führt dies zu Schwierigkeiten bei der Bilanzierung. Das Unternehmen hat für die gesamte Verfahrensdauer einen unsicheren Dauerposten in der Bilanz. Die Schiedskonvention erreicht dagegen durch die kürzeren Fristen ein deutlich

⁶⁷ *Reith* (Fn. 48), Rn. 4.1081.

⁶⁸ Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2016, BMF-Bericht v. 19.1.2016, IV B 2 – S 1301/07/10017-07, S. 4 ff.

⁶⁹ *Niess*, Internationale Verrechnungspreise, in: FS Krawitz, 2010, S. 297 (309).

⁷⁰ *Ebd.*

⁷¹ *Oestreicher/Kimpel/Reimer* (Fn. 55), S. 53.

⁷² *Niess* (Fn. 69), S. 309.

⁷³ *Ebd.*

effizienteres Verfahren. Einschränkend muss aber angemerkt werden, dass in den ersten Jahren die wenigsten Verfahren innerhalb der vorgesehenen Fristen abgeschlossen wurden. Das JTPF hat daher in seinen Empfehlungen⁷⁴ einen besonderen Fokus auf die Einhaltung der Fristen gelegt, da dies die Verfahrenseffizienz nochmals deutlich steigern kann.⁷⁵

Entgegen der Regelung in Art. 25 Abs. 5 OECD-MA können die beteiligten Behörden im Rahmen der Schiedskonvention binnen eines halben Jahres in gegenseitigem Einvernehmen und mit Zustimmung des Steuerpflichtigen vom Schiedsspruch des beratenden Ausschusses abweichen.⁷⁶ Dies ermöglicht den Behörden zusätzliche Flexibilität, bedeutet für den Steuerpflichtigen aber zugleich weitere sechs Monate der Rechtsunsicherheit.

Soweit dem Steuerpflichtigen tatsächlich eine Wahlmöglichkeit zukommt, sollte dieser aufgrund der günstigeren Fristenregelung auf die EU-Schiedskonvention zurückgreifen.⁷⁷

3. Advance-Pricing-Agreements als alternative Verfahren

Ein sogenanntes *Advance-Pricing-Agreement* (APA) stellt eine weitere Möglichkeit zur Vermeidung von Doppelbesteuerung durch einseitige Gewinnberichtigung dar. Im Gegensatz zu den bisher genannten Verfahren sind APA-Verfahren nicht auf einen Sachverhalt in der Vergangenheit gerichtet, sondern auf die Zukunft bezogen. So sollen auf bilateraler oder multilateraler Basis mögliche Verrechnungskreis Konflikte für die Zukunft im Voraus vertraglich geregelt werden. In den USA werden APA-Verfahren bereits mit großem Erfolg eingesetzt.⁷⁸ Auch in Deutschland hat sich die Anzahl der APA-Verfahren in den letzten Jahren vervielfacht.⁷⁹ Dies zeigt, dass auf Unternehmensseite ein großes Interesse an einer vorbeugenden Absicherung besteht, was sicherlich auch auf die Unsicherheiten und Nachteile der oben genannten Verfahren zurückzuführen ist. Ein weiterer Vorteil der APA-Verfahren ist, dass diese auch multilateral ausgestaltet werden können, und dadurch ein schwieriges Verständigungsverfahren zwischen mehr als zwei Staaten vermieden werden kann.⁸⁰ Ebenfalls

⁷⁴ EU Joint Transfer Pricing Forum, Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention, v. 12.3.2015, DOC: JTPF/002/2015/EN.

⁷⁵ *Puls/Bickenbach* (Fn. 16), S. 357.

⁷⁶ BT-Drucks. 12/4071, S. 16.

⁷⁷ *Oestreicher/Kimpel/Reimer* (Fn. 55), S. 7.

⁷⁸ *Niess* (Fn. 69), S. 310.

⁷⁹ *Becker*, Verfahren zur Lösung von DBA-Konflikten, IStR 2007, 592 (594).

⁸⁰ *Flüchter/Liebchen*, in: Schönfeld/Ditz (Fn. 31), Art. 25 OECD-MA Rn. 326; *Niess* (Fn. 69), S. 310.

vorteilhaft ist die mögliche Rückwirkung („*Roll-Back*“) auf noch offene Verrechnungspreiskonflikte.⁸¹ Allerdings weisen APA-Verfahren auch einige Nachteile auf. Die Verfahren sind sehr komplex und führen zu hohen Personal- und Einleitungskosten seitens der Unternehmen.⁸² Dies dürfte gerade mittelständische Unternehmen vom Abschluss von APAs abhalten. Gleichzeitig erfordern APA-Verfahren eine absolute Offenheit gegenüber dem Fiskus, wobei für die dadurch erlangten Informationen im Falle des Scheiterns der Verhandlungen kein Verwertungsverbot für folgende Betriebsprüfungen besteht.⁸³

Im Ergebnis stellen APAs kein Allheilmittel dar. Sie bieten aber eine beachtenswerte Möglichkeit, sich im Voraus gegen mögliche Verrechnungspreiskonflikte abzusichern. Dies gilt umso mehr für die komplexen Fälle von multilateralen Doppelbesteuerungsproblematiken. In Erwägung zu ziehen ist auch eine Kombination eines Schiedsverfahrens mit dem zeitgleichen Abschluss von APAs, die sodann Verrechnungspreiskonflikten in der Zukunft vorbeugen.

IV. Verfassungsrechtliche Fragen

Die EU-Schiedskonvention bietet wie soeben dargestellt für den Steuerpflichtigen einige wesentliche Vorteile gegenüber den alternativen Verfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerung. Allerdings werfen einige Regelungen grundsätzliche verfassungsrechtliche Fragen auf.

1. Verzicht auf nationalen Rechtsschutz

Einige Staaten, darunter – zumindest früher – auch Deutschland, gehen von einer teilweisen Unvereinbarkeit des Schiedsverfahrens mit parallelen nationalen Rechtsbehelfsverfahren aus. Gestützt wird diese Einschränkung auf Art. 7 Abs. 3 EU-SK. Demnach kommt es bei Vertragsstaaten, deren zuständige Behörden nach innerstaatlichem Recht nicht von den Entscheidungen ihrer Gerichte abweichen können, erst mit Verstreichen der Frist zur Einlegung eines Rechtsbehelfes oder der Rücknahme eines solchen zur Einleitung des Schiedsverfahrens. Zunächst hatten Frankreich und England erklärt, von Art. 7 Abs. 3

⁸¹ Vgl. Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APA) v. 5.10.2006, IV B4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594, Tz. 3.7.

⁸² *Niess* (Fn. 69), S. 311.

⁸³ *Ebd.*

EU-SK Gebrauch machen zu wollen.⁸⁴ Die Rechtslage in Deutschland gestaltet sich dagegen weniger eindeutig. Ausgangspunkt der Überlegung ist zunächst § 110 Abs. 1 FGO. Mit der Rechtskraft der Entscheidung tritt nach § 110 FGO grundsätzlich eine Bindung an die rechtliche Beurteilung des Gerichts ein, sofern nicht neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die das Gericht nicht berücksichtigt hat.⁸⁵ Das Ergebnis eines Schieds- bzw. Verständigungsverfahrens stellt keine solche neue Tatsache i.S.d. § 110 Abs. 1 FGO dar.⁸⁶ Man könnte an dieser Stelle folglich zum Ergebnis kommen, dass eine Durchbrechung der Rechtskraft des Urteils auch in Deutschland ausgeschlossen ist und demnach Art. 7 Abs. 3 EU-SK Anwendung finden kann.⁸⁷ Dieser Auffassung ist auch das Bundesministerium der Finanzen gefolgt, indem es ausdrücklich einen Verzicht auf nationale Rechtsbehelfe als Bedingung für die Einleitung des Schiedsverfahrens formulierte.⁸⁸ Auch die Bundesregierung hat in der betreffenden Denkschrift diesen Ansatz zum Ausdruck gebracht und darauf verwiesen, dass in Deutschland die Notwendigkeit bestehe, widerstreitende Gerichts- und Schiedsentscheidungen zu vermeiden.⁸⁹ Macht man den Verzicht auf ein nationales Gerichtsverfahren zur Voraussetzung für die Einleitung des Schiedsverfahrens, stellt sich nunmehr die Frage, ob eine solche Regelung noch mit dem Gebot des effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG vereinbar ist. Hinsichtlich des Schutzzumfangs ist aus Art. 19 Abs. 4 GG vom *Bundesverfassungsgericht* ein substantieller Anspruch auf effektiven Rechtsschutz, d.h. ein Anspruch des Einzelnen auf eine tatsächlich wirkungsvolle und möglichst lückenlose gerichtliche Kontrolle, abgeleitet worden.⁹⁰ Auch juristische Personen werden von diesem Schutz erfasst.⁹¹ Es stellt sich nunmehr die Frage, ob der vorgesehene Verzicht als Voraussetzung für das weitere Verfahren einen Eingriff in Art. 19 Abs. 4 GG darstellt. Der nationale Rechtsweg bietet keine Garantie für eine vollständige Beseitigung der abkommenswidrigen und belastenden Doppelbesteuerung.⁹² Es besteht somit eine Abhängigkeit von der Möglichkeit der Eröffnung des Schiedsverfahrens. Nichtsdestotrotz kann das Schiedsverfahren den Schutz des

⁸⁴ *Krabbe*, Das Schiedsübereinkommen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, IStR 1996, 5 (10).

⁸⁵ *Krabbe*, in: Wassermeyer/Krabbe (Fn. 10), Art. 7 EU-SK Rn. 15.

⁸⁶ *Ebd.*

⁸⁷ *Krabbe* (Fn. 84), S. 10.

⁸⁸ BMF-Schreiben v. 1.4.1993, IV C 5 – S 1300 – 158/92, BStBl. I 1993, 332, Tz. 4.2.

⁸⁹ BT-Drucks. 12/4071, S. 15.

⁹⁰ BVerfGE 8, 274 (326); 118, 168 (207).

⁹¹ *Windthorst*, in: Gröpl/Windthorst/von Coelln, GG, 2. Aufl. 2015, Art. 19 Abs. 4 GG Rn. 75.

⁹² Siehe **III. 1. b).**

Steuerpflichtigen durch die Finanzgerichte nicht vollständig ersetzen, solange es selbst nicht als Gerichtsverfahren ausgestaltet ist.⁹³ Nach der deutschen Rechtsordnung (Art. 19 Abs. 4 GG) muss es unabhängig von der jeweiligen Verfahrenssituation möglich sein, den Schutz der Gerichte anzurufen.⁹⁴ Die Notwendigkeit des Verzichts als Voraussetzung der Garantie der Vermeidung der Doppelbesteuerung stellt daher einen Eingriff in den verfassungsrechtlich garantierten Rechtsschutz von Art. 19 Abs. 4 GG dar.

Nach der Denkschrift der Bundesregierung ist diese Einschränkung jedoch gerechtfertigt. Die Einschränkung sei notwendig, um eine Kollision von Gerichts- und Schiedsentscheidungen zu vermeiden.⁹⁵ Zudem seien die Folgen des Verzichts für den Steuerpflichtigen von vornherein vorhersehbar, sodass im Ergebnis keine Verletzung von Art. 19 Abs. 4 GG vorliege.⁹⁶ Dieser Ansatz kann nicht überzeugen. Für den Steuerpflichtigen dürfte es vor der Einsetzung des beratenden Ausschusses gerade nicht möglich sein, den Ausgang des Verfahrens und somit die Folgen seines Verzichts abzusehen. Es ist unter rechtsstaatlichen Grundsätzen vielmehr zu fordern, dass dem Steuerpflichtigen durch die Schiedskonvention ein gleichwertiger Schutz zukommt.⁹⁷ Dieser ist jedoch aufgrund der oben bereits aufgezeigten Defizite hinsichtlich der Mitwirkungsmöglichkeiten und des Fehlens der Möglichkeit, gegen Verfahrensverstöße vorzugehen, nicht gegeben.⁹⁸ Mithin ist grundsätzlich eine Verletzung von Art. 19 Abs. 4 GG anzunehmen.

Die Bundesregierung hat in der Zwischenzeit auf diese Problematik reagiert. Mit Einführung des § 175a AO dürfte sich die Rechtslage hinsichtlich der Möglichkeit der Durchbrechung der Rechtskraft nach § 110 FGO nochmals geändert haben. Nach § 175a AO können Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden, soweit dies zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs nach einem Vertrag i.S.d. § 2 AO geboten ist.⁹⁹ § 2 AO erfasst dabei auch die EU-Schiedskonvention.¹⁰⁰ Allerdings

⁹³ *Menck*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr (Fn. 39), Art. 25 OECD-MA Teil C, Art. 7 EU-SK Rn. 13.

⁹⁴ *Ebd.*

⁹⁵ BT-Drucks. 12/4071, S. 15.

⁹⁶ BT-Drucks. 12/4071, S. 15; dem folgend: *Krabbe* (Fn. 84), S. 10; *Rupp/Knies/Ott/Faust* (Fn. 22), S. 547.

⁹⁷ *Menck*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr (Fn. 39), Art. 25 OECD-MA Teil C, Art. 7 EU-SK Rn. 13.

⁹⁸ *Herlinghaus*, Gedanken zum abkommensrechtlichen Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA, IStR 2010, 125 (128); *Nientimp/Tomson*, Das verbindliche Schiedsverfahren nach dem neuen OECD-MA, IStR 2009, 615 (616).

⁹⁹ *Krabbe*, in: Wassermeyer/Krabbe (Fn. 10), Art. 7 EU-SK Rn. 15.

bezieht sich § 175a nach dem Wortlaut nicht unmittelbar auf rechtskräftig ergangene Urteile, sondern spricht allgemein nur von Steuerbescheiden. Sieht man in einem Schiedsspruch oder einer Verständigungsvereinbarung eine zu § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO vergleichbare Situation, also ein Ereignis, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis), so könnte man dann unter Anwendung von § 110 Abs. 2 FGO eine Durchbrechung der Rechtskraft durch den Schiedsspruch annehmen.¹⁰¹ Das Bundesministerium der Finanzen befürwortet neuerdings ebenfalls eine Anwendung von § 175a AO und § 110 Abs. 2 FGO auf Schiedssprüche und Verständigungsvereinbarungen.¹⁰² Unbeantwortet bleibt aber die Frage, ob damit zugleich ein Verzicht der Anwendung von Art. 7 Abs. 3 EU-SK und somit des Erfordernisses des Verzichts auf gerichtlichen Rechtsschutz einhergeht. Der Wortlaut der Erklärung des Bundesministeriums der Finanzen bleibt insoweit eine Antwort schuldig, wobei sich aber aus dem systematischen Zusammenhang im Ergebnis nichts anderes ergeben kann.¹⁰³ Unter Anwendung dieser Systematik wäre sowohl der nationale Rechtsweg als auch das Schiedsverfahren parallel uneingeschränkt durchführbar, sodass eine Verletzung von Art. 19 Abs. 4 GG fortan nicht mehr in Betracht kommt.

2. Verwehrung des Schutzes nach Art. 8 EU-SK

Grundsätzlich besteht nach der EU-Schiedskonvention die Pflicht, dass wenn nach zwei Jahren im Verständigungsverfahren keine Einigung erzielt wurde, ein Schiedsverfahren unter Hinzuziehung des beratenden Ausschusses eingeleitet wird. Diese Verpflichtung wird durch Art. 8 Abs. 1 EU-SK insoweit beschnitten, als dass keine Verpflichtung zur Einleitung des Verfahrens besteht, wenn gegen das Unternehmen ein Gerichts- oder Verwaltungsverfahren wegen eines „empfindlich zu bestrafenden Verstoßes gegen steuerliche Vorschriften im Zusammenhang mit dem zur Gewinnberichtigung führenden Geschäft“ anhängig ist.¹⁰⁴ Läuft das Verständigungsverfahren bereits, kann es bis zur Urteilsverkündung ausgesetzt werden (Art. 8 Abs. 2 EU-SK).

Dieses Vorgehen kann ebenfalls unter dem Gesichtspunkt von Art. 19 Abs. 4 GG problematisch sein. In Deutschland ist der Tatbestand des Art. 8 Abs. 1

¹⁰⁰ *Ebd.*

¹⁰¹ *Krabbe*, in: Wassermeyer/Krabbe (Fn. 10), Art. 7 EU-SK Rn. 15.

¹⁰² BMF-Schreiben v. 13.7.2006, IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl. I 2006, 461, Tz. 13.1.4.

¹⁰³ *Krabbe*, in: Wassermeyer/Krabbe (Fn. 10), Art. 7 EU-SK Rn. 15; *Flüchter/Liebchen*, in: Schönfeld/Ditz (Fn. 31), Art. 25 OECD-MA Rn. 299.

¹⁰⁴ *Engler/Elbert*, in: Vögele/Borstell/Engler (Fn. 19), Kap. F Rn. 309.

EU-SK schon bei einer mit Bußgeld geahndeten Steuerordnungswidrigkeit im Sinne der §§ 377 ff. AO erfüllt.¹⁰⁵ Dazu gehören etwa die leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 AO oder die Steuervergünstigung nach § 93 AO.¹⁰⁶ Dies zeigt, dass bereits leichte Verstöße gegen Steuergesetze das Recht auf eine Beseitigung der Doppelbesteuerung gefährden. Das ist unter zwei Aspekten bedenklich. Erstens wird das betroffene Unternehmen gleich doppelt bestraft: zunächst durch die gesetzlich vorgesehene Strafe und dann noch durch die Sanktion der Nichtabwendung der Doppelbesteuerung. Zweitens tritt durch nur leichte Vergehen eine Verwirkung des Rechtsschutzes ein.¹⁰⁷ In einigen Vertragsstaaten wurde der Begriff des „empfindlichen Verstoßes“ so weit ausgedehnt, dass dieser kaum mehr steuerkriminelle Aspekte beinhaltet.¹⁰⁸

Diese Problematik wurde von den Mitgliedstaaten erkannt, und so wurde im neuen Verhaltenskodex zur EU-Schiedskonvention empfohlen, dass die nationalen Regelungen in diesem Bereich auf Ausnahmefälle zu beschränken seien.¹⁰⁹ Problematisch ist insbesondere der Fall, dass ein Land den Verzicht auf nationale Rechtsbehelfe fordert, dann aber zu einem späteren Zeitpunkt das Verfahren nach Art. 8 Abs. 2 EU-SK aussetzt. Der Steuerpflichtige wäre der Doppelbesteuerung in diesem Fall nahezu schutzlos ausgeliefert. Umso wichtiger ist aus verfassungsrechtlicher Sicht eine restriktive Handhabung von Art. 8 EU-SK.

3. Publizitätserfordernisse

Nach Art. 12 Abs. 2 EU-SK können die zuständigen Behörden der beteiligten Vertragsstaaten mit Zustimmung der Unternehmen den Schiedsspruch veröffentlichen. In den ersten beiden Verfahren, die bisher im Rahmen der dritten Phase durchgeführt worden sind, ist eine Veröffentlichung aber nicht erfolgt. Veröffentlicht wurden bisher nur Verfahrensstatistiken, die Angaben über die Art und Anzahl der Schiedsverfahren und deren Verfahrensdauer beinhalten. Eine Nichtveröffentlichung der Schiedssprüche ist insoweit bedenklich, als dass auch bei außergerichtlichen Streitbeilegungsmechanismen

¹⁰⁵ BMF-Schreiben v. 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570, Tz. 6.1.3.2.

¹⁰⁶ *Ebd.*

¹⁰⁷ *Saß* (Fn. 29), S. 987; *Schaumburg* (Fn. 38), Rn. 3.79.

¹⁰⁸ *Saß* (Fn. 29), S. 987.

¹⁰⁹ Überarbeiteter Verhaltenskodex zur EU-Schiedskonvention, ABl. C 322 v. 30.12.2009, Tz. 3.

der Publizität eine hohe rechtsstaatliche und grundrechtliche Bedeutung zukommt.¹¹⁰

Als Vergleich kann ein Blick auf die rein innerdeutschen Finanzgerichtsverfahren geworfen werden. Es gilt dabei der Grundsatz der Öffentlichkeit der Verhandlung (§ 52 i.V.m. §§ 169-175 GVG). Diesem Grundsatz kommt zwar kein Verfassungsrang zu, er ist aber ein wesentlicher Leitgedanke gerichtlicher Verfahren in einem demokratischen Rechtsstaat.¹¹¹ Die Öffentlichkeit von Gerichtsverhandlungen war bereits eine der zentralen Forderungen des frühen Liberalismus.¹¹² Grundlage hierfür war die Vorstellung, dass nur die Öffentlichkeit die Wahrheit und Gerechtigkeit im Prozess gewährleisten könne.¹¹³ Maßgeblich eingeschränkt wird der Grundsatz der Öffentlichkeit von Finanzgerichtsverfahren durch § 52 Abs. 2 FGO, wonach ein anderer Verfahrensbeteiligter als die Finanzbehörde den Ausschluss der Öffentlichkeit beantragen kann. Dies begründet sich maßgeblich im Schutz der Persönlichkeitsrechte und des Steuergeheimnisses des Steuerpflichtigen. Unbeschadet davon sollte die Urteilsverkündung in jedem Fall öffentlich sein.¹¹⁴ Eingeschränkt wird dieser Grundsatz nur durch § 173 Abs. 2 GVG, wonach für bestimmte Fälle von einer Urteilsverkündung abgesehen werden kann. Besonders relevant ist § 172 Nr. 2 GVG, der eine Möglichkeit der Nichtveröffentlichung des Urteils vorsieht, wenn dadurch wichtige Geschäfts-, Betriebs-, oder Steuergeheimnisse zur Sprache kommen, durch deren Erörterung überwiegend schutzwürdige Interessen des Steuerpflichtigen verletzt würden.

Der kurze Exkurs ins deutsche Finanzgerichtsverfahrensrecht zeigt, dass der Öffentlichkeit des Verfahrens und der Urteilsverkündung eine hohe Legitimationswirkung und somit demokratische Bedeutung zukommt, gleichzeitig aber auch das deutsche Recht in bestimmten Fällen Einschränkungen des Grundsatzes der Öffentlichkeit kennt. Zusätzlich muss angemerkt werden, dass es sich bei Fällen der EU-Schiedskonvention regelmäßig um Unternehmen und nicht um natürliche Personen handelt, sodass sich darüber hinaus die Frage nach der Anwendbarkeit von Persönlichkeitsrechten stellt. Unabhängig davon werden durch § 172 Nr. 2 GVG auch Geschäftsgeheimnisse als Begründung für eine Nichtveröffentlichung anerkannt.

¹¹⁰ *Oestreicher/Kimpel/Reimer* (Fn. 55), S. 63 f.

¹¹¹ BVerfGE 15, 303 (307).

¹¹² *Stapperfend*, in: *Gräber*, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl. 2015, § 52 FGO Rn. 10.

¹¹³ *Feuerbach*, Betrachtungen über die Öffentlichkeit und Mündlichkeit der Rechtspflege, 1821, S. 86 ff.; *Mittermaier*, Die Mündlichkeit, das Anklageprinzip, die Öffentlichkeit und das Geschworenengericht, 1845, S. 333 ff.

¹¹⁴ *Stapperfend* (Fn. 112), § 52 FGO Rn. 10.

Es ist ersichtlich, dass auch für die Schiedssprüche im Rahmen der EU-Schiedskonvention keine „Schwarz oder Weiß“-Regelung Bestand haben kann. Es muss ein schonender Ausgleich zwischen dem Publizitätsinteresse der Allgemeinheit und den Interessen des Steuerpflichtigen gefunden werden.¹¹⁵ Wenngleich Schiedssprüche keine Präjudizwirkung im Sinne der *Stare-Decisis*-Doktrin im angloamerikanischen Rechtsraum entfalten, haben sie doch erhebliche Bedeutung für das Handeln Dritter und für zukünftige Verfahren. Die durchgängige Veröffentlichung der Ergebnisse der Verständigungsverfahren gewährleistet einen gleichmäßigen Abkommens- und Gesetzesvollzug in der Union und stellt zudem ein wirksames Mittel gegen Korruption dar.¹¹⁶ Sie bedeutet aber dementsprechend auch eine Einschränkung des Handlungsspielraums der Behörden im Verfahren.

Im Ergebnis ist eine Veröffentlichung der Ergebnisse des Verständigungsverfahrens aus rechtsstaatlicher und grundrechtlicher Perspektive wünschenswert. Gleichzeitig könnte dadurch die Akzeptanz und Zuverlässigkeit der Schiedskonvention erheblich gesteigert werden. Dabei sind jedoch die Interessen des Steuerpflichtigen an der Geheimhaltung seiner Geschäftsgeheimnisse zu beachten, sodass eine umfassende Anonymisierung notwendig wird.

4. Besetzung des beratenden Ausschusses

Teilweise wird auch die Besetzung des beratenden Ausschusses kritisiert. Diese erfolge nicht nach demokratischen Grundsätzen und im Übrigen sei die Praxis bedenklich, die Posten mit „alten Haudegen“ zu besetzen.¹¹⁷ Hintergrund dieser Kritik dürfte sein, dass der beratende Ausschuss sich neben den Vertretern der Behörden aus einem kleinen feststehenden Pool von Experten zusammensetzt, die von den Behörden berufen werden. Dabei gibt zunächst jedes Land eine Liste von fünf Personen bekannt, die als unabhängige Experten infrage kommen. Die Behörden einigen sich dann nach Art. 9 EU-SK auf mindestens zwei unabhängige Mitglieder des beratenden Ausschusses. Gelingt eine Einigung nicht, entscheidet das Los, Art. 9 Abs. 1 EU-SK.

Aufgrund des Auswahlverfahrens kann eine Beeinflussung der Experten durch die Behördenvertreter und somit eine fehlende Unabhängigkeit nicht ausgeschlossen werden. Daran ändern auch die im Ergebnis wenig einschneidenden

¹¹⁵ *Oestreicher/Kimpel/Reimer* (Fn. 55), S. 64.

¹¹⁶ *Pit*, *Improving the Arbitration Procedure under the EU Arbitration Convention* (Part 2), *EC Tax Rev.* 2015, 78 (94); *Oestreicher/Kimpel/Reimer* (Fn. 55), S. 64.

¹¹⁷ So *Bellstedt* (Fn. 23), 194 f.; kritisch auch *Pit*, *Improving the Arbitration Procedure under the EU Arbitration Convention* (Part 1), *EC Tax Rev.* 2015, 15 (26).

Befangenheitsvorschriften nichts. So genügt es etwa nicht, dass der Experte zuvor selbst der Behörde angehörte oder eine Beteiligung am betroffenen Unternehmen von bis zu 10 % hält.¹¹⁸

Es wird vertreten, dass sich dieser Umstand nicht zwangsläufig nachteilig für den Steuerpflichtigen auswirke.¹¹⁹ Die Pflicht, die Doppelbesteuerung zu beseitigen, bestehe in jedem Falle.¹²⁰ Dagegen kann jedoch eingewendet werden, dass tatsächlich unabhängige Mitglieder die Belange des Steuerpflichtigen besser im Blick haben und weniger den Interessen der Behörden folgen. Die Art der Beseitigung der Doppelbesteuerung kann sich bei unterschiedlicher Höhe der Steuersätze der beteiligten Staaten für den Steuerpflichtigen erheblich auswirken. Unabhängige Mitglieder beugen der Gefahr vor, dass die Behörden im Zweifel dazu neigen werden, eine insgesamt höhere Besteuerung für das Unternehmen durchzusetzen.

Kritisch äußert sich auch *Krabbe*, der dem beratenden Ausschuss die Stellung als Schiedsgericht abspricht und dies letztlich auf den Wunsch der Staaten nach Erhalt ihrer Souveränität zurückführt.¹²¹ Diese Kritik ist auch dem Bericht des Finanzausschusses des Bundestages zu entnehmen, der klar die Forderung nach einem justizförmig ausgestalteten Verfahren zum Ausdruck bringt.¹²²

V. Verständigungen und Schiedssprüche in Dreieckskonstellationen

Durch immer komplexere Wertschöpfungsketten wird eine Beseitigung von Doppelbesteuerung in nur bilateralen Verfahren zunehmend schwieriger. Im Vorhinein können solche Konflikte durch den Abschluss multilateraler APAs vermieden werden.¹²³ Die Beseitigung einer bereits entstandenen Doppelbesteuerung in einer Dreieckskonstellation ist ungleich schwieriger. Zunächst stellt sich die Frage, welche Fälle überhaupt unter den Begriff der Dreieckskonstellation im Sinne der Schiedskonvention fallen. Im Wortlaut des Übereinkommens sind solche Konstellationen nicht erwähnt. Das JTPF definiert die Fälle folgendermaßen:

„Eine Dreieckskonstellation liegt vor, wenn zwei Staaten im Rahmen eines Verständigungsverfahrens (EU-Schiedsverfahrens) die Doppelbesteuerung in einem Verrechnungspreisfall unter Anwendung des Fremdvergleichsgrund-

¹¹⁸ *Krabbe*, in: Wassermeyer/Krabbe (Fn. 10), Art. 9 EU-SK Rn. 7 f.

¹¹⁹ *Engler/Elbert*, in: Vögele/Borstell/Engler (Fn. 19), Kap. F Rn. 317.

¹²⁰ *Ebd.*

¹²¹ *Krabbe*, in: Wassermeyer/Krabbe (Fn. 10), Art. 7 EU-SK Rn. 7.

¹²² BT-Drucks. 12/4537, S. 4.

¹²³ BMF-Schreiben v. 5.10.2006, IV B 4 – S 1341 – 38/06, BStBl. I 2006, 594, Tz 1.1.

satzes nicht gänzlich vermeiden können, weil ein verbundenes Unternehmen [...] in einem Drittland, das von beiden zuständigen Behörden [...] ermittelt wurde, durch Ausübung erheblichen Einflusses bei einer Kette von betroffenen Geschäftsvorfällen oder kaufmännischen/finanziellen Beziehungen zu einem dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entsprechenden Ergebnis beigetragen hat, und wenn dies vom Steuerpflichtigen, der die Doppelbesteuerung erleidet und die Anwendung des Verständigungsverfahrens (EU-Schiedsverfahrens) beantragt hat, als solches anerkannt wird.“¹²⁴

Dieser Definition folgend sind zwei Fälle zu unterscheiden. Der erste Fall betrifft die Situation, dass alle betroffenen Unternehmen in der EU ansässig sind. Der zweite Fall liegt vor, wenn ein verbundenes Unternehmen der Kette nicht in der EU ansässig ist (z.B. Muttergesellschaft in den USA, europäisches Headquarter in Deutschland, Vertriebsstätte in Italien).

Der erste Fall wurde bereits ausführlich im Verhaltenskodex zur Schiedskonvention behandelt, wobei drei Ansätze entwickelt wurden.¹²⁵ Die beteiligten Behörden können in der ersten Variante in einem multilateralen Verfahren, bei dem alle betroffenen Staaten teilnehmen, eine Einigung erzielen. Die zweite Variante geht von einem gewöhnlichen bilateralen Verfahren aus, wobei der betroffene Drittstaat als Beobachter geladen wird. Die dritte Variante sieht den Ablauf mehrerer bilateralen Verfahren vor, an denen der jeweilige Drittstaat als Beobachter teilnimmt. Im Ergebnis stellen EU-interne Dreieckskonstellationen eine mittlerweile gut lösbare Aufgabe im Rahmen der Schiedskonvention dar.

Ungleich schwieriger ist die zweite Fallgruppe. Auf diese Fälle ist die EU-Schiedskonvention grundsätzlich nicht anwendbar.¹²⁶ Es müsste eine Lösung durch bestehende Doppelbesteuerungsabkommen herbeigeführt werden. Das Schutzniveau der einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen ist allerdings unterschiedlich, und nicht jedes Doppelbesteuerungsabkommen enthält eine Klausel mit der Möglichkeit, Drittstaaten in die Verhandlungen einzubeziehen.¹²⁷ Es könnte daher erwogen werden, die Schiedskonvention gestützt auf

¹²⁴ Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Tätigkeit des gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum April 2009 bis Juni 2010 und damit zusammenhängende Vorschläge v. 25.1.2011, KOM(2011) 16 endg., S. 32.

¹²⁵ Überarbeiteter Verhaltenskodex zur EU-Schiedskonvention, ABl. C 322 v. 30.12.2009, Tz. 6.1.

¹²⁶ *Kircher/Stumpf*, Die Beseitigung der Doppelbesteuerung in Dreieckskonstellationen bei Verrechnungspreisstreitigkeiten, BB 2014, 1502 (1505).

¹²⁷ So enthalten etwa im DBA Deutschland-Israel in Art. 21 Abs. 2 und im DBA Deutschland-Griechenland in Art. 20 Abs. 2.

Art. 35 und 36 der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) im Einzelfall auch in Bezug auf Drittstaaten anzuwenden.¹²⁸ Dies eröffnet bei Zustimmung des Drittstaates die Möglichkeit, die Vorteile der Schiedskonvention auch in triangulären Fällen mit Unternehmen in Drittstaaten einzusetzen. Bedenken bestehen allerdings bezüglich der in derart komplexen Fällen als sehr eng anzusehenden Zweijahresfrist.¹²⁹ Gegebenenfalls könnte diese über Art. 7 Abs. 4 EU-SK angepasst werden. Die EU-Schiedskonvention könnte daher auch auf diese Konstellationen erstreckt werden und bietet für die zukünftig wichtigen Dreieckskonstellationen weitreichende Möglichkeiten.

VI. Fazit und Ausblick

Die EU-Schiedskonvention hat seit ihrer Einführung zu einer deutlichen Effizienzsteigerung bei der Beseitigung von Doppelbesteuerung geführt. Zunächst als Angriff auf die nationalstaatliche Souveränität aufgefasst, ist sie mittlerweile ein wichtiges und etabliertes Element im Rahmen der Rechtsschutzmöglichkeiten gegen Doppelbesteuerung. Die gegen die Schiedskonvention erhobenen verfassungsrechtlichen Bedenken wurden durch die Einführung von § 175a AO und die Anpassung der Handhabung von Art. 7 Abs. 3 EU-SK weitestgehend entkräftet. Dennoch besteht weiterhin Reformbedarf, um die aufgezeigten Schwachstellen auf nationalstaatlicher Ebene und auf Ebene des Abkommens zu beseitigen. Die Arbeit des JTPF ist dabei ein wichtiger Schritt. In Zukunft wird sich die Frage stellen, ob der bisher eingeschränkte sachliche Anwendungsbereich für weitere Fälle geöffnet wird und ob die Schiedskonvention als Konzept zur Beseitigung verschiedenster Arten von Doppelbesteuerung dienen kann. Auch eine Erstreckung auf Dreieckskonstellationen ist ein möglicher Einsatzbereich. Die Verknüpfung von Verständigungsverfahren und Einigungszwang hat sich bisher bewährt. Allein die Aussicht des „automatischen“ Schiedsspruches führt zu deutlich effizienteren und zielführenderen Verhandlungen zwischen den zuständigen Behörden. Dies zeigt sich nicht zuletzt darin, dass die meisten Verfahren gar nicht die Phase des verbindlichen Schiedsspruches erreichen, sondern zuvor durch eine Einigung beendet werden. Es obliegt nunmehr den Mitgliedstaaten, die Schiedskonvention weiter auszubauen und an neue Gegebenheiten und Herausforderungen anzupassen.

¹²⁸ Kircher/Stumpf (Fn. 126), S. 1505.

¹²⁹ Ebd.