

# FINANZ- UND STEUERRECHT IN DEUTSCHLAND UND EUROPA

Band 24

Matthias Diete

## Das obligatorische Schiedsverfahren in der deutschen DBA-Praxis

Erweiterung des zwischenstaatlichen Rechtsschutzes  
bei Doppelbesteuerungskonflikten

# Inhalt und Gang der Untersuchung

Durch den stetig anwachsenden grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr hat sich die Anzahl von Doppelbesteuerungskonflikten mehr und mehr erhöht. Die Ursache solcher Konflikte besteht vor allem darin, dass die meisten Staaten neben inländischen Wirtschaftsvorgängen einerseits auch ausländische besteuern, sofern deren Ergebnisse inländischen natürlichen und juristischen Personen zugutekommen (Besteuerung nach dem Wohnsitzprinzip)<sup>1</sup>. Andererseits verzichtet kein Staat auf die Besteuerung von Einkünften aus den in seinem Territorium gelegenen Einkunftsquellen (Besteuerung nach dem Quellenprinzip). Folglich kann es zur Überschneidung der Besteuerungsansprüche der beteiligten Staaten und somit zur Doppelbesteuerung zu Lasten des Steuerpflichtigen kommen<sup>2</sup>. In dieser Situation stellt sich die Frage, wie sich der Steuerpflichtige vor dieser, ihn nachteilig treffenden, Doppelbesteuerung schützen kann. Zum einen hat er die Möglichkeit den nationalen Rechtsweg zu beschreiten. Das innerstaatliche Gericht kann aber nur eine Entscheidung hinsichtlich des inländischen Steueranspruchs treffen, es hat keinen Einfluss auf die Steuererhebung im anderen Staat. Dem Steuerpflichtigen fehlt somit eine Garantie, dass die Doppelbesteuerung durch das Finanzgericht auch wirklich aufgehoben wird. Gleichzeitig kann der Steuerpflichtige einen Antrag auf Einleitung eines zwischenstaatlichen Verständigungsverfahrens stellen. In der Vergangenheit konnten zwar viele Doppelbesteuerungskonflikte im Rahmen dieses Verfahrens gelöst werden. Die Finanzbehörden sind aber nicht verpflichtet, zu einer Einigung zu gelangen, sodass die endgültige Beilegung des Konflikts nicht hinreichend gesichert ist. Hinzu kommt, dass die Ausgestaltung des Verständigungsverfahrens als Behördenverfahren dem Steuerpflichtigen keine Parteienrechte gewährt und er somit nur eingeschränkt auf das Verfahren Einfluss nehmen kann<sup>3</sup>. Im ungünstigsten Fall endet das Verständigungsverfahren ohne zufriedenstellendes Ergebnis für den Steuerpflichtigen.

---

1 Dazu *Vogel* in *Vogel/ Lehner*, DBA, Einl. Rn 2.

2 *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, § 1 Rn 7.

3 So BFH Urteil vom 26.5.1982, BStBl. II 1982, 583 (585); *Eilers* in *Debatin/ Wassermeyer*, DBA, Art. 25 OECD-MA Rn 9 (Mai 2010).

Nachdem sich fakultative Schiedsklauseln als untauglich erwiesen haben, die Schwächen der Verständigungsverfahren zu überwinden, wurden Überlegungen angestellt, das Verständigungsverfahren um obligatorische Schiedsklauseln zu erweitern. Es ist dabei Aufgabe einer Schiedskommission bei Schwierigkeiten oder Zweifeln, die bei der Auslegung und Anwendung des DBA, eine für die Vertragsstaaten verbindliche Entscheidung auszusprechen. Im Unterschied zum fakultativen Schiedsverfahren verpflichten sich die Vertragsstaaten bereits vor der Entstehung eines Besteuerungskonfliktes, im Anschluss an ein erfolgloses Verständigungsverfahren, ein Schiedsverfahren durchzuführen. Die Existenz einer solchen obligatorischen Schiedsklausel soll Druck auf die zuständigen Behörden ausüben, noch im Verständigungsverfahren zu einer Einigung zu gelangen<sup>4</sup>. Der Besteuerungskonflikt soll im Regelfall bereits im Verständigungsverfahren und nicht erst in einem möglichen Schiedsverfahren gelöst werden.

Erstmals wurde 1990 mit dem multilateralen Abkommen zur EU-Schiedskonvention für Verrechnungspreise ein derartiges obligatorisches Schiedsverfahren im internationalen Steuerrecht eingeführt. Bilateral wurde erstmals im Jahr 2000 zwischen Österreich und Deutschland die Aufnahme einer obligatorischen Schiedsklausel in ein DBA vereinbart. Darin wird der EuGH durch eine Schiedsvereinbarung zwischen den Vertragsstaaten Deutschland und Österreich nach Art. 273 AEUV<sup>5</sup> als Entscheidungsorgan ermächtigt, den Besteuerungskonflikt verbindlich zu lösen, sofern das Verständigungsverfahren ergebnislos endet<sup>6</sup>. Auch im DBA zwischen Deutschland und den USA haben beide Vertragsstaaten im Jahr 2006 die bisherige fakultative Schiedsklausel durch eine obligatorische ersetzt<sup>7</sup>. Die OECD hat Anfang 2008 in Art. 25 des OECD Musterabkommens zusätzlich einen 5. Absatz integriert. Dieser sieht nunmehr vor, dass im Anschluss an ein erfolgloses Verständigungsverfahren ein obligatorisches Schiedsverfahren durchgeführt wird.

Die Skepsis vieler Staaten gegenüber obligatorischen Schiedsverfahren zur Lösung abkommensrechtlicher Konflikte und der damit verbundenen Furcht vor einer Abgabe originärer Souveränitätsrechte im Zusammenhang mit den nationalen Steueransprüchen an eine Schiedsstelle ist aber nach wie vor sehr hoch. Durch die Einführung einer obligatorischen Schiedsklausel in das OECD Musterabkommen

---

4 *Verlinden/ Swenson/ Nauheim*, TNI 2008, 655 f.

5 Bis zum 1. Dezember 2009 Art. 239 EGV.

6 Siehe dazu 5. Teil. B.

7 Siehe dazu 5. Teil. A.

könnte sich allerdings ein positiver Trend abzeichnen<sup>8</sup>. So sind die Mitgliedstaaten bereits vereinzelt dazu übergegangen, Schiedsklauseln nach dem OECD Muster in ihre DBA zu übernehmen. So haben Deutschland und Großbritannien Anfang 2011 eine obligatorische Schiedsklausel in ihr Abkommen aufgenommen, die inhaltlich fast vollständig der OECD Schiedsklausel entspricht<sup>9</sup>. Auch das Ende 2011 in Deutschland ratifizierte Änderungsprotokoll zum DBA zwischen Deutschland und der Schweiz enthält eine obligatorische Schiedsklausel<sup>10</sup>. Gleiches gilt für das DBA mit Liechtenstein<sup>11</sup>. Es ist zu erwarten, dass vor allem die Mitgliedstaaten der OECD und die übrigen wirtschaftlich aufstrebenden Staaten im Sinne der Förderung der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit diesen Trend weiter fortsetzen werden.

Diese Arbeit untersucht, ob und inwieweit die in der deutschen DBA Praxis vorhandenen obligatorischen Schiedsklauseln dazu beitragen können, eine abkommenswidrige Besteuerung zu Lasten des Steuerpflichtigen zu vermeiden. In diesem Zusammenhang wird zunächst verdeutlicht, wie eine Doppelbesteuerung entsteht, wie eine solche durch die Existenz von DBA möglichst vermieden werden soll und warum es letztlich trotz eines bestehenden Abkommens zu einer abkommenswidrigen Besteuerung kommen kann<sup>12</sup>. Anschließend wird analysiert, inwiefern eine abkommenswidrige Besteuerung den betroffenen Steuerpflichtigen negativ beeinträchtigen kann. Es wird dargestellt, welche Rechtsschutzmöglichkeiten dem Steuerpflichtigen neben den nationalen Rechtsmitteln zur Verfügung stehen, um diese Nachteile zu beseitigen<sup>13</sup>. Dabei wird ausführlich das Verständigungsverfahren behandelt. Dies ist in zweifacher Hinsicht für das Verständnis des Schiedsverfahrens geboten. Zum einen sind alle abkommensrechtlichen Schiedsverfahren als unselbstständiger zweiter Verfahrensabschnitt des Verständigungsverfahrens ausgestaltet. Zum anderen ergeben sich bereits im Verständigungsverfahren zahlreiche Fragestellungen im Zusammenhang mit dem deutschen innerstaatlichen Recht, welche erneut im nachfolgenden Schiedsverfahren von Bedeutung sind. Im Anschluss daran werden die Schwächen des Verständigungsverfahrens, die unzureichenden Verfahrensrechte des Steuerpflichtigen und der fehlende Einigungszwang verdeutlicht.

---

8 Siehe dazu 4.Teil.

9 Siehe dazu 5.Teil.C.

10 Siehe dazu 5.Teil.D.

11 Siehe dazu 5.Teil.E.

12 Siehe dazu 1.Teil.

13 Siehe dazu 2.Teil.

Im folgenden Teil befasst sich die Arbeit in einer abstrakten Betrachtung mit dem Schiedsverfahren im internationalen Steuerrecht<sup>14</sup>. Dabei werden völkerrechtliche Aspekte des Schiedsverfahrens aufgegriffen, einschließlich der Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen. Um die Unterschiede zwischen beiden Verfahren zu verdeutlichen, werden in einer abstrakten Betrachtung die Grundprinzipien von fakultativem und obligatorischem Schiedsverfahren aufgezeigt. Im weiteren Verlauf wird die neue Regelung des Art. 25 Abs. 5 des OECD Musterabkommens vorgestellt<sup>15</sup>. Aufgrund der „Leitfunktion“ des Musterabkommens für bestehende und zukünftige obligatorische Schiedsklauseln in DBA erfolgt in diesem Zusammenhang auch die Untersuchung der für obligatorische Schiedsverfahren typischen, Fragestellungen. Anschließend werden die zum jetzigen Stand in deutschen DBA enthaltenen obligatorischen Schiedsklauseln dargestellt und die spezifischen Besonderheiten und Unterschiede dieser Regelungen heraus gearbeitet<sup>16</sup>. Da sich im Anwendungsbereich des Art. 25 Abs. 5 DBA mit Österreich die Frage einer Konkurrenz zur EU-Schiedskonvention stellt, wird deren Verfahren kurz dargestellt, beide Regelungen voneinander abgegrenzt und ein eventueller Anwendungsvorhang untersucht. Der abschließende Teil enthält eine Schlussbetrachtung, mit der Bewertung der zuvor dargestellten obligatorischen Schiedsklauseln, die Chancen und Nachteile dieser Bestimmungen aufzeigt und eventuelle Verbesserungsmöglichkeiten vorgeschlägt<sup>17</sup>. Abschließend folgt ein kurzer Ausblick auf mögliche Entwicklungen in der Zukunft.

---

14 Siehe dazu 3. Teil.

15 Siehe dazu 4. Teil.

16 Siehe dazu 5. Teil.

17 Siehe dazu 5. Teil. B.