

Noemi Strotkemper

Das Spannungsverhältnis zwischen Schiedsverfahren in Steuersachen und einem Internationalen Steuergerichtshof

Möglichkeiten zur Verbesserung der Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht



Nomos

Successful Dispute Resolution

edited by

Professor Dr. Dr. h.c. Burkhard Hess,
Max-Planck-Institute Luxembourg for International,
European and Regulatory Procedural Law, Luxembourg

Professor Dr. Dr. h.c. Rüdiger Wolfrum,
Max Planck Institute for Comparative Public Law and
International Law, Heidelberg

Professor Dr. Dr. h.c. Thomas Pfeiffer, Institute of Foreign
and International Private and Economic Law,
University of Heidelberg

Volume 5

Noemi Strotkemper

Das Spannungsverhältnis zwischen
Schiedsverfahren in Steuersachen
und einem Internationalen Steuergerichtshof

Möglichkeiten zur Verbesserung der Streitbeilegung
im Internationalen Steuerrecht



Nomos

Gefördert aus Mitteln der Max Planck Gesellschaft im Rahmen der International Max Planck Research School on Successful Dispute Resolution (IMPRS-SDR)

© **Coverbild:**

links: Max Planck Institut Heidelberg, © Carola Nerbel, Architekturfotografie in Heidelberg

mitte: Institut für internationales Privat- und Wirtschaftsrecht der Universität Heidelberg, © Jens Benninghofen

rechts: Max Planck Institut Luxemburg, © Christian Aschman

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl: Heidelberg, Univ., Diss., 2016

ISBN 978-3-8487-3650-8 (Print)

ISBN 978-3-8452-7987-9 (ePDF)

1. Auflage 2017

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2017. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2016 von der juristischen Fakultät der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg als Dissertation angenommen und ist im Wesentlichen während meiner Angehörigkeit zu der Internationalen Max Planck Research School on Successful Dispute Resolution in den Jahren 2010 bis 2012 entstanden, ehe sie im Jahr 2013 finalisiert wurde. Die zum damaligen Zeitpunkt noch nicht absehbaren internationalen Vorstöße – des BEPS-Projektes der OECD und der G-20 zur Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit in Verständigungs- und Schiedsverfahren sowie der EU-Kommission für eine EU-Richtlinie über prozessuale Grundlagen zur Lösung innereuropäischer Doppelbesteuerungskonflikte – konnten daher in der unternommenen Analyse der in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Verständigungs- und Schiedsregelungen und bei der Ausarbeitung des multilateralen Streitbeilegungsabkommens zur Lösung von Doppelbesteuerungskonflikten noch keine Berücksichtigung finden. Im Zuge der Drucklegung konnten Grundzüge dieser Entwicklungen bis zum Jahreswechsel 2016/17 noch in den im Ersten Teil der Arbeit dargestellten Überblick über die im Internationalen Steuerrecht vorhandene Streitbeilegungslandschaft eingearbeitet werden. Anders als das als Ausfluss des BEPS-Projektes entstandene Multilaterale Instrument hat das in dieser Arbeit konzipierte multilaterale Streitbeilegungsabkommen nicht nur den Versuch unternommen, gesonderte Verfahrensregelungen für abkommensrechtliche Auslegungs- und Gewinnzuweisungsstreitigkeiten zu formulieren, sondern strebt zugleich eine Verzahnung mit dem nationalen gerichtlichen Rechtsschutz der Staaten an.

Während der Entstehung und Fertigstellung der Arbeit haben mich viele Menschen begleitet und unterstützt. Dafür möchte ich Ihnen aufrichtig danken. An erster Stelle möchte ich gegenüber meinem hoch geschätzten Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Ekkehart Reimer, meine große Dankbarkeit für die engagierte Betreuung und Förderung der Arbeit, für den stetigen Zuspruch sowie für bis heute fortwährende wichtige Ratschläge in so vielen Belangen zum Ausdruck bringen. Er hat die Arbeit nicht nur in ihrem Kern ursprünglich angeregt, sondern auch in den weiteren Phasen ihrer Ausarbeitung weder Zeit noch Mühen gescheut, mir für viele hilfreiche Diskussionen und wertvolle Anregungen zur Seite zu stehen. Daneben bin

ich Herrn Prof. Dr. Dres. h.c. Werner F. Ebke für seine mit der Übernahme und Erstellung der Zweitbegutachtung verbundenen Zeit und Arbeit sehr dankbar. Zu besonderem Dank verpflichtet bin ich zudem Herrn Prof. Dr. Dres. h.c. Rüdiger Wolfrum und Herrn Prof. Dr. Dres. h.c. Burkhard Hess für die Förderung, die mir als Mitglied der Internationalen Max Planck Research School on Successful Dispute Resolution in Form eines attraktiven Arbeitsumfeldes, bereichernder Gedankenaustausche mit den Angehörigen des Promotionskollegs ebenso wie mit renommierten Wissenschaftlern und Richtern sowie finanzieller Unterstützungen – bis hin zur Möglichkeit der Veröffentlichung in dieser Schriftenreihe – zuteilwurde. Ohne diese internationale und interdisziplinäre Heimat hätte meine im Internationalen Steuerrecht angesiedelte Dissertation wohl kaum mit einem so ausgeprägten völkerrechtlichen Gewand versehen werden können.

Weiteren Dank möchte ich an meine lieben Weggefährten richten. Im besonderen Maß gilt dies für meine Kolleginnen Frau Dr. Katharina Dielgigor und Frau Dr. Ina Gätzschmann für anregende fachliche Diskurse, aber auch ebenso schöne, jenseits des Instituts verbrachte Stunden. Nicht vergessen möchte ich zudem Herrn MMMag. Dr. Franz Koppensteiner, der mir das Manuskript zu seiner damals gerade erst abgeschlossenen Dissertation ohne Zögern zur Verfügung gestellt hat. Auch meinem werten Kollegen Herrn RA/StB/WP Wolfgang Sonnleitner bin ich für die mir im Zuge des Abschlusses des Prüfungsverfahrens zugestandenen großzügigen Freiräume mit viel Dank verbunden. Herrn Prof. Dr. Harald Goebell, den Eheleuten Herbert und Gudrun Liese, Frau Barbara Allekotte und Frau Yvonne Struppek danke ich für ihre mit der Korrektur der Arbeit aufgenommenen Mühen.

Schließlich trägt meine Familie einen hohen Anteil am Gelingen dieser Arbeit. Meinem lieben Ehemann Michael gebührt mein größter Dank dafür, dass er mir während aller Höhen und Tiefen beigestanden hat. Mit seiner Rücksichtnahme und seinem unentwegten Verständnis, das er mir in dieser herausfordernden Zeit, aber auch während allen juristischen Ausbildungsetappen, stets entgegengebracht hat, war er mir ein nicht wegzudenkender Rückhalt. Am meisten verdanke ich meinen Eltern Reiner und Renate, ohne deren Arbeitseifer und Förderungen ich diesen gesamten Weg nicht hätte einschlagen und verfolgen können. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Essen, April 2017

Noemi Strotkemper

Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis	47
Einleitung	57
A) Problemstellung und Ziel der Untersuchung	57
B) Gang der Untersuchung	60
Erster Teil: Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht: Status quo	63
A) Das Verständigungsverfahren im Sinn des Art. 25 OECD-MA	63
B) Schiedsverfahren zur Ergänzung von Verständigungsverfahren	147
C) Ergänzung durch alternative Streitbeilegungsmethoden	163
D) Konfliktprävention durch strategisches „Pre-Dispute Management“	165
E) Staatlicher Rechtsschutz	194
F) Zusammenfassung	206
Zweiter Teil: Obligatorische Schiedsverfahren zur Lösung von Doppelbesteuerungskonflikten im Einzelnen	213
A) Verfahrensabläufe der in DBA enthaltenen Schiedsklauseln	213
B) Die Wirkkraft der neuen Schiedsverfahrenskultur im Internationalen Steuerrecht	309
C) Fehlender Verfahrensübergang: Überprüfung ausgewählter Schiedsverfahrenselemente auf institutionelle Mängel	341
D) Verbindliche Schiedsklauseln im Internationalen Steuerrecht: Fazit und Prognosen	409
Dritter Teil: Bedürfnis spezialisierter Streitbeilegungsverfahren für die einzelnen Doppelbesteuerungskonflikte	443
A) Unterschiedliche Streitbeilegungserfolge in Regelstreitigkeiten und Gewinnzuweisungskonflikten	444
B) Herausarbeitung der Besonderheiten der einzelnen Kategorien von Doppelbesteuerungskonflikten	449

Vierter Teil: Reformperspektiven der Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht	529
A) Ergebnisoffene internationale Streiterledigungsmittel	531
B) Verrechtlichungsvorgänge im Internationalen Recht: Zunehmende Herausbildung von Eskalationssystemen	539
C) Internationale Drittscheidungsverfahren und ihre Wesensmerkmale	559
D) Das zwischenstaatliche Verständigungsverfahren und Reformoptionen	614
E) Konzeptionsvorschläge zur Lösung abkommensrechtlicher Regelstreitigkeiten	629
F) Konzeptionsvorschläge zur Lösung von Gewinnabgrenzungskonflikten	792
G) Exkurs: Unterstützung von Entwicklungsländern	951
Fünfter Teil: Schlussbetrachtung und Ausblick	961
Annex: Entwurf eines reformierten Streitbeilegungsverfahrens für Doppelbesteuerungsabkommen	967
A) Verständigungs- und Folgeverfahren nach Art. 25 E-OECD-MA	967
B) Entwurf des „Multilateralen Abkommens zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten“	971
C) Übersicht über die vorgeschlagenen Verfahren	1030
Literaturverzeichnis	1031

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	47
Einleitung	57
A) Problemstellung und Ziel der Untersuchung	57
B) Gang der Untersuchung	60
Erster Teil: Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht: Status quo	63
A) Das Verständigungsverfahren im Sinn des Art. 25 OECD-MA	63
I) Rechtsgrundlagen von Verständigungs- und Alternativverfahren	63
1) Verständigungsklauseln in Musterabkommen als Leitlinien	63
2) Nationale Anwendbarkeit von Verständigungsklauseln	66
II) Grundzüge der einzelnen Verständigungsverfahren	68
1) Verständigungsverfahren im engeren Sinn	68
a) Verfahrenseinleitung, Vorprüfungs- und Abhilfeverfahren	69
b) Verfahrensablauf	72
c) Rechtswirkungen und Durchsetzbarkeit	74
2) Verständigungsverfahren im weiteren Sinn	77
III) Abkommensrechtliche Besteuerungskonflikte	80
1) Regelstreitigkeiten	80
a) Exkurs: Auslegung von DBA	81
aa) Abkommensautonome Auslegung	81
(1) Wortlaut und Gesamtzusammenhang des Abkommens	83
(2) Auslegungsbedingter Rückgriff auf innerstaatliches Recht	88
bb) Verweise auf nationales Recht und ihre Folgen	89
cc) Zusammenfassung	89

b)	Kategorisierung der einzelnen Regelstreitigkeiten	90
aa)	Regelstreitigkeiten im weiteren Sinn	92
bb)	Regelstreitigkeiten im engeren Sinn	94
c)	Konfliktvermeidung durch Rückfallklauseln und andere Missbrauchsregelungen	98
2)	Abkommenslücken	103
3)	Zurechnungsstreitigkeiten und Gewinnabgrenzungskonflikte	104
a)	Unterschiedlichen Sachverhaltsermittlungen als Konfliktursache	106
b)	Gewinnabgrenzungskonflikte betreffend verbundene Unternehmen	107
aa)	Hintergrund: Verrechnungspreise und der Fremdvergleichsgrundsatz	107
bb)	Verrechnungspreiskorrekturen	109
(1)	Ablauf von Verrechnungspreiskorrekturen und Folgen	109
(2)	Überblick zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise	112
cc)	Verrechnungspreiskonflikte	116
c)	Gewinnabgrenzungskonflikte betreffend Stammhaus und Betriebstätte	118
d)	Weitere Konflikte über die Zurechnung von Einkünften	121
e)	Sonstige subjektive Zurechnungskonflikte	121
IV)	Befriedungswirkung von Verständigungsverfahren	122
1)	Statistische Streitbelegungsquote	122
2)	Wandel internationaler Wirtschaftsbeziehungen und Folgen für die Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht	129
a)	Vergrößerung des internationalen Wirtschaftsvolumens	129
b)	Neue Herausforderungen in der Streitbeilegung mit Entwicklungsländern	131
3)	Ungelöste Doppelbesteuerungskonflikte als Handelshindernis	133

4) Öffentliche Wahrnehmung des Verständigungsverfahrens	133
a) Black-Box Charakter	134
b) Weitere verfahrensrechtliche Kritikpunkte	138
5) Informelle Verhandlungen	138
V) Das Verständigungsverfahren zwischen Wandel und Reformresistenz	139
1) Aktuelle Bestreben der OECD	139
2) Nationale Bestreben in der DBA-Politik	145
3) Bestreben auf Ebene der Europäischen Union	146
B) Schiedsverfahren zur Ergänzung von Verständigungsverfahren	147
I) Fakultative Schiedsklauseln in der Praxis bilateraler DBA	147
II) Verbindliche Schiedsklauseln in der Praxis bilateraler DBA	149
1) Art. 25 Abs. 5 OECD-MA und daran angelehnte Schiedsklauseln	149
2) Art. 24 Abs. 5 DE-VG	153
3) Die US-Schiedsverfahrenskultur im Internationalen Steuerrecht	154
a) Art. 25 Abs. 5 und 6 des deutsch-amerikanischen DBA	154
b) Art. 24 Abs. 7 und 8 des belgisch-amerikanischen DBA	155
c) Art. 26 Abs. 6 und 7 des kanadisch- amerikanischen DBA	155
d) Art. 26 Abs. 5 und 6 des französisch- amerikanischen DBA	156
e) Art. 25 Abs. 6 und 7 des schweizerisch- amerikanischen DBA	156
f) Art. 26 Abs. 5 bis 7 des deutsch-schweizerischen DBA	157
g) Art. 25 Abs. 5 bis 7 des deutsch- liechtensteinischen DBA	157
4) Art. 25 Abs. 5 des deutsch-österreichischen DBA	158
5) Europäisches Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Fall von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen	158

III) Performanzprüfung	161
1) Fakultative Schiedsklauseln	161
2) Verbindliche Schiedsklauseln	162
C) Ergänzung durch alternative Streitbeilegungsmethoden	163
D) Konfliktprävention durch strategisches „Pre-Dispute Management“	165
I) Internationale „Steuerrulings“	165
1) Tax Rulings und ihre Zulässigkeit aus deutscher Sicht	165
2) Anwendungsfelder von Steuerrulings	168
3) Evaluierung internationaler Steuerrulings	169
a) Vorteile	169
b) Nachteile	169
aa) Diffizile Abgrenzung von Sachverhaltsfeststellungen und Rechtsanwendungen	169
bb) Defizitärer zwischenstaatlicher Informationsaustausch	170
cc) Ermangelung einer länderübergreifenden Bindungswirkung und Folgen	171
4) Fazit	172
II) Prävention von Doppelbesteuerungskonflikten durch informelle bilaterale Absprachen	173
1) Erfahrungsberichte	173
2) Kritische Würdigung des Instruments der informellen Verständigungen	174
III) Zeitlich abgestimmte Außenprüfungen	175
IV) Safe-Harbour-Regelungen	178
V) Vorabverständigungsverfahren zur Bestimmung von Verrechnungspreisen	179
1) Einführende Hinweise	179
2) Performanzprüfung	182
a) Vorteile	182
b) Nachteile: Vorabverständigungen kein Allheilmittel	186
aa) Erheblicher Zeit- und Kostenaufwand	186
bb) Drohende behördliche Weiterverwendung erlangter Informationen	189
cc) Sonstige Besonderheiten	190

3) Prognosen zur Weiterentwicklung von APA- Programmen	191
E) Staatlicher Rechtsschutz	194
I) Zuständigkeit staatlicher Gerichte	194
II) Im Steuerprozess gebotene Beweiserhebungen	194
1) Der allgemeine Regelungsgehalt von § 293 ZPO	195
2) Recht zur Beweiserhebung über Internationales Steuerrecht	196
III) Folgen der Überschneidung der Zuständigkeit staatlicher Gerichte und zwischenstaatlicher Streiterledigungsmittel	197
1) Zulässigkeit der parallelen Durchführung von Verständigungs- und Gerichtsverfahren	197
2) Verständigungsvereinbarungen und ihre Auswirkungen auf parallel verfolgte oder noch einzuleitende staatliche Gerichtsverfahren	198
3) Erlass eines staatlichen Urteils im Vorfeld einer Verständigungsvereinbarung	199
IV) Problempunkte	202
1) Beanspruchung immenser zeitlicher und finanzieller Ressourcen	202
2) Inhaltlich widersprechende Urteile und Konsequenzen	203
3) Unterschiedliche gerichtliche Kompetenzverteilungen für Steuerstreitigkeiten	204
4) Neutralität staatlicher Rechtsschutzverfahren	205
F) Zusammenfassung	206
I) Verständigungs- und Schiedsverfahren	206
II) Pre-Dispute-Management	208
III) Staatlicher Rechtsschutz	210
Zweiter Teil: Obligatorische Schiedsverfahren zur Lösung von Doppelbesteuerungskonflikten im Einzelnen	213
A) Verfahrensabläufe der in DBA enthaltenen Schiedsklauseln	213
I) Voraussetzungen zur Eröffnung eines Schiedsverfahrens	213
1) Maßgebliche Bestimmungen	213
a) Schiedsklauseln nach DBA	213
b) EU-Schiedskonvention	216
c) Art. 25 Abs. 5 des deutsch-österreichischen DBA	217

2) Zuständigkeit von Schiedsgerichten	218
a) Ad hoc zu konzipierende Schiedskommissionen	218
b) EuGH	218
3) Streitgegenstände der Schiedsverfahren	220
a) Anknüpfung an die Gegenstände von Verständigungsverfahren im engeren Sinn	220
b) Anwendungsbereiche der einzelnen Schiedsklauseln	223
aa) Umfassende Anwendungsbereiche	223
(1) Uneingeschränkte Anwendungsbereiche der Schiedsklauseln nach dem OECD- Muster	223
(2) Uneingeschränkte Anwendungsbereiche in US-Schiedsklauseln	223
(3) Uneingeschränkter Anwendungsbereich der deutsch-österreichischen Schiedsklausel	224
bb) Schiedsklauseln mit eingeschränkten Anwendungsbereichen	225
(1) Numerus Clausus einiger US- Schiedsklauseln	225
(2) Beschränkung der EU-Schiedskonvention auf Konflikte über Gewinnberechtigungen	226
cc) Schiedsverfahren über ursprüngliche Anträge zu Vorabverständigungsverfahren	227
dd) Doppelnichtbesteuerungsfälle	229
ee) Autonome Beschränkung des Anwendungsbereichs von Schiedsverfahren	231
ff) Autonome Erweiterung des Anwendungsbereichs von Schiedsverfahren	233
II) Verfahrensbeteiligte der Schiedsverfahren	233
1) Parteien der Schiedsverfahren	233
2) Status der betroffenen Steuerpflichtigen	234
a) Kein Parteienstatus in den Schiedsklauseln	234
b) Begrenzte Mitwirkungsrechte	234
aa) Art. 25 Abs. 5 OECD-MA	235
bb) Von der EU-Schiedskonvention eingeräumte Mitwirkungsmöglichkeiten	236

cc)	Von US-Schiedsklauseln eingeräumte Mitwirkungsmöglichkeiten	237
dd)	Mitwirkungsmöglichkeiten unter der deutsch- österreichischen Schiedsklausel	238
3)	Möglichkeit zum Streitbeitritt	239
a)	Schiedsklauseln in DBA	239
b)	EU-Schiedskonvention	240
c)	Art. 25 Abs. 5 des deutsch-österreichischen DBA	242
III)	Verfahrensbeginn	243
1)	Schiedsklausel des OECD-Musters	243
2)	Schiedsklauseln amerikanischen Vorbilds	245
3)	EU-Schiedskonvention	246
4)	Deutsch-österreichische Schiedsklausel	247
a)	Allgemeine Voraussetzungen	247
b)	Besonderheiten der Verfahrensordnung des EuGH	249
5)	Die Rolle des Steuerpflichtigen für den Verfahrensbeginn	250
a)	Stellung des Antrags auf Verfahrenseinleitung	250
b)	Abgabe einer Verschwiegenheitserklärung nach den US-Schiedsklauseln	251
c)	Die EU-Schiedskonvention	251
IV)	Besetzung der Schiedskommission	252
1)	Notwendige Qualifikationen der Schiedsrichter	252
a)	Vorgaben des OECD-Musterabkommens	252
b)	Vorgaben der US-Abkommen	252
c)	Vorgaben der EU-Schiedskonvention	253
d)	Vorgaben zur Wahl von EuGH-Richtern und Generalanwälten	254
aa)	Einsatz von Richtern und Generalanwälten am EuGH	254
bb)	Notwendige Eigenschaften und Pflichten der Richter	255
2)	Geheimhaltungspflicht	255
3)	Einsatzfähigkeit (ehemaliger) Staatsbediensteter	256
4)	Der Auswahlvorgang der Schiedsrichter	257
a)	Wahlverfahren für EuGH-Richter und Einsetzung von Kammern	257
b)	Bestellung der Schiedskommissionen nach in DBA enthaltenen Schiedsklauseln	258

c)	Bestellung eines Beratenden Ausschusses nach Art. 9 EU-SK	260
5)	Folgen versäumter Ernennungen in US-Schiedsklauseln und in Art. 25 Abs. 5 OECD-MA	262
a)	Auflösung eines Deadlocks	262
b)	Alternative Auflösung eines solchen Deadlocks	263
6)	Folgen der Nichterfüllung der schiedsrichterlichen Aufgaben oder der Befangenheit von Schiedsrichtern	264
V)	Weiterer Ablauf der Schiedsverfahren	265
1)	Öffentlichkeitsvorgaben für die Verhandlungen	265
2)	Schriftliche Prägung des Schiedsverfahrens	265
3)	Vorgaben zu Beweisaufnahmen	268
a)	Schiedsklauseln im Sinn des OECD-Musters	268
b)	US-Schiedsklauseln	268
c)	Art. 10 EU-SK	269
d)	Beweiserhebung im Sinn des deutsch-österreichischen Schiedsverfahrens	270
4)	Entscheidungsfindung	271
a)	Umfang der schiedsrichterlichen Entscheidungsbefugnis	271
aa)	Verfahrensablauf bei Full Arbitration Procedures	272
bb)	Verfahrensablauf bei Final-Offer-Schiedsverfahren	273
(1)	Einleitende Ausführungen	273
(2)	Final-Offer-Schiedsklauseln im Internationalen Steuerrecht	274
(a)	Formulierung und Einreichung der Lösungsvorschläge nach US-Schiedsklauseln	274
(b)	Das beschleunigte Verfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA	276
(3)	Die Versäumnis der Einreichung der Lösungsvorschläge und Folgen	277
(4)	Lösungsvorschlag des Steuerpflichtigen als Besonderheit der US-Abkommen mit Frankreich und der Schweiz	278
cc)	Besonderheiten für Schiedsverfahren über ursprüngliche Vorabverständigungen	280

b) Weiterer Ablauf bis zur Schiedsentscheidung	280
aa) Möglichkeit zur jederzeitigen Beendigung des Schiedsverfahrens	280
bb) Das Ergehen der Schiedsentscheidung	282
(1) Konventionelle Schiedsverfahren	282
(a) Entscheidungsfrist	282
(aa) Schiedsverfahren im Sinn von Art. 25 Abs. 5 OECD-MA	282
(bb) Stellungnahme des Beratenden Ausschusses gem. Art. 11 EU-SK	283
(cc) Schiedsspruch des EuGH gem. Art. 273 AEUV	283
(b) Erforderliche Mehrheiten	284
(c) Form- und Inhaltsvorgaben	284
(2) Final-Offer-Schiedsverfahren	285
(a) Entscheidungsfrist	285
(b) Erforderliche Mehrheiten	285
(c) Form-, Inhalts- und Verhaltensvorgaben	286
cc) Wirkungen der Schiedsentscheidungen	287
(1) Schiedsentscheidungen im Sinn des OECD-Musters	287
(a) Verbindlichkeit	287
(b) Veröffentlichung	289
(2) Schiedsentscheidungen nach US-Schiedsklauseln	289
(a) Verbindlichkeit	289
(b) Veröffentlichung	291
(3) Stellungnahme des Beratenden Ausschuss nach Art. 11 EU-SK	291
(a) Verbindlichkeit	291
(b) Veröffentlichung	292
(4) Entscheidung des EuGH nach dem deutsch-österreichischen Abkommen	292
(a) Verbindlichkeit	292
(b) Veröffentlichung	293
dd) Bemessung von Zinsen und Strafzuschlägen	293

VI) Weitere organisatorische Aspekte von Schiedsverfahren	295
1) Organisationsbefugnis für logistische Vorkehrungen	295
2) Kostentragung des Verfahrens und Vergütung der Schiedsrichter	295
3) Option zur weiteren Konkretisierung der Arbeitsweise der Schiedsstellen	297
VII) Konkurrenzverhältnis zwischen Schiedsklauseln nach DBA und der EU-Schiedskonvention	298
1) Verhältnis der EU-Schiedskonvention zu gewöhnlichen Schiedsverfahren	298
2) Verhältnis der EU-Schiedskonvention zu der deutsch-österreichischen Schiedsklausel	300
VIII) Das Verhältnis zwischen Schieds- und staatlichen Gerichtsverfahren	301
1) Zulässigkeit der parallelen Durchführung von Schieds- und Gerichtsverfahren	301
a) Verhältnis von Schiedsverfahren auf Grundlage von DBA und staatlichen Rechtsschutzverfahren	301
b) Verhältnis von Schlichtungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention und staatlichen Rechtsschutzverfahren	303
2) Der Ausspruch von Schiedssprüchen vor einem staatlichen Gerichtsurteil: Konstellationen und Rechtsfolgen	304
a) Auswirkung eines Schiedsspruchs auf ein parallel verfolgtes staatliches Gerichtsverfahren	304
b) Erwirkung eines staatlichen Gerichtsurteils ungeachtet des Bestehens eines Schiedsspruchs	305
c) Zulässigkeit der nachgelagerten Anfechtung eines angenommenen Schiedsspruchs	306
3) Bestand eines rechtskräftigen staatlichen Urteils im Vorfeld eines Schiedsspruchs	307
B) Die Wirkkraft der neuen Schiedsverfahrenskultur im Internationalen Steuerrecht	309
I) Praktische Erfahrungen mit Schiedsklauseln	309
1) Deutsch-österreichische Schiedsklausel	309
2) Verbindliche amerikanische Schiedsklauseln	310
3) Schiedsklauseln nach dem Muster des Art. 25 Abs. 5 OECD-MA	311

4) EU-Schiedskonvention	312
a) Erläuterungen über Schiedsverfahren des Beratenden Ausschusses	312
b) Eingeschränkte Aussagekraft der abgeschlossenen Schiedsverfahren	314
II) Mit der Existenz der Schiedsklauseln verbundene Veränderungen	315
1) Zunahme von verbindlichen Schiedsklauseln	315
2) Einfluss auf Verständigungsverfahren	316
3) Unzureichender Übergang in Schiedsverfahren	318
4) EU-Schiedskonvention	320
5) Empirisch nicht erfassbare Verhaltensänderungen	322
a) Finanzbehördliche Verhaltensszenarien	322
aa) Korrekturrückgänge	322
(1) Kausalität drohender Drittscheidungen für Korrekturrückgänge	322
(2) Mitursächlichkeit der Finanzmarktkrise für das Korrekturverhalten	323
bb) Verschärfte Richtlinien zur Dokumentation und Prüfung von Verrechnungspreisen und aggressive Prüfungsstrategien	323
cc) Verständigungsvereinbarungen um jeden Preis oder Überleitung in Schiedsverfahren	325
(1) Schnellere Zugeständnisse in Verständigungsverfahren	325
(2) Besorgnis vor einem Line-Up an Schiedsverfahren	327
b) Wirkung auf betroffene Steuersubjekte	328
aa) Gesteigertes Vertrauen	328
bb) Abschreckung durch wachsende Komplexität und Kosten	328
c) Fazit über mögliche Verhaltensänderungen	328
III) Ursachen für die frühere Ablehnung von Schiedsklauseln	330
1) Verlust staatlicher Hoheitsmacht als Ablehnungsgrund	330
2) Die Vorreiterrolle der USA und die verstärkte Durchsetzung von Schiedsklauseln	332
3) Verfassungsrechtliche Probleme	335
a) Allgemeine Ausführungen	335

b) Das Verhältnis zwischen Schiedsklauseln und der Doktrin der administrativen Unabhängigkeit	337
C) Fehlender Verfahrenübergang: Überprüfung ausgewählter Schiedsverfahrenselemente auf institutionelle Mängel	341
I) Schwächen im Rahmen der Einleitung	341
1) Ausschöpfung vorgegebener Verständigungsfristen zur Auslösung von Schiedsverfahren	341
2) Zulässigkeit der Verlängerung oder Verkürzung von Verständigungsverfahren	342
a) Klauseln im Sinn von Art. 25 Abs. 5 OECD-MA und Art. 6 f. EU-SK	342
b) US-Schiedsklauseln und Art. 25 Abs. 5 des deutsch-österreichischen DBA	344
c) Fazit	344
3) Verschärfte Vertraulichkeit in US-Klauseln: Die Verschwiegenheitserklärung	346
4) Keine Überprüfungsmöglichkeit für Verständigungen	347
II) Umfang der Anwendungsbereiche	348
1) Allgemeine Beobachtungen	348
2) Folgen unterschiedlich ausgestalteter Anwendungsbereiche	348
3) Streitbeilegungsverfahren betreffend doppelansässige Gesellschaften	351
a) Exkurs: Doppelansässigkeit und ihre abkommensrechtliche Behandlung	351
b) Bedeutung des Tie-Breaker-Tests für obligatorische Schiedsverfahren	356
c) Bewertung des Ausschlusses von Schiedsverfahren für doppelansässige Gesellschaften	359
4) Erfassung von gescheiterten Vorabverständigungsverhandlungen	360
5) Multilaterale Verfahren: Erfassung von Dreieckskonstellationen	363
III) Ernennungsverfahren für Schiedsrichter	365
1) Anforderungsprofil	365
a) Voraussetzung spezialisierter Befähigungen	365
b) Einsatz von Richtern internationaler Gerichte – am Beispiel des EuGH	366

c)	Schiedsrichter aus Reihen der Finanzbehörden am Beispiel der EU-Schiedskonvention	370
2)	Bewertung der konkreten Benennungsvorgänge	372
a)	Ernennungsmodi	372
b)	Fristvorgaben zur Ernennung der Schiedskommission	373
aa)	Verfahrensstillstand als Folge von Fristmissachtungen nach der EU- Schiedskonvention	373
bb)	Verhinderung eines Deadlocks in den überwiegenden Schiedsklauseln	373
cc)	Opt Outs in Besetzungsverfahren der US- DBA mit Frankreich und der Schweiz	374
IV)	Ablauf der Entscheidungsfindung	376
1)	Unterschiede in Final-Offer-Schiedsverfahren und konventionellen Schiedsverfahren	376
a)	Gegenüberstellung beider Verfahrensabläufe	376
aa)	Konventionelle Schiedsverfahren	376
bb)	Final-Offer-Schiedsverfahren	377
b)	Exkurs: Final-Offer-Schiedsverfahren und strategische Rückschlüsse	378
aa)	Einsetzung hybrider Schiedsverfahrensformen	378
bb)	Praktische Einsatzbereiche von Final-Offer- Schiedsklauseln	381
cc)	Auswirkungen der Final-Offer-Methode auf die Ergebnisfindung	382
(1)	Exemplarische Darstellung der Auswirkungen der Final-Offer-Methode in der Praxis der Major Baseball League	382
(2)	Bewertung der Ergebnisgerechtigkeit von Final-Offer-Verfahren	383
dd)	Verschiedene Ausprägungen der Final-Offer- Methode und ihre Auswirkungen	386
(1)	Beeinflussung des Verfahrensausgangs durch zusätzliche Verhandlungen	386
(2)	Begrenzung des Spektrums der Lösungsvorschläge	388
(a)	Inhaltliche Vorgaben in Final-Offer- Verfahren	388

(b)	Dependenz der Anwendung der Final-Offer-Methode von dem Inhalt der Lösungsvorschläge	389
(c)	Kombination von Final-Offer- und High-Low-Schiedsverfahren	389
(aa)	Allgemeine Ausführungen zum Verfahrensablauf	389
(bb)	Auswirkung des Verfahrens auf die Ergebnisgerechtigkeit	390
(cc)	Verlustrisiko und andere Gefahren	391
(3)	Bewertung der verschiedenen Ansätze	392
c)	Schlussfolgerungen für Doppelbesteuerungskonflikte	393
aa)	Haltung der Staaten zu den einzelnen Schiedsformaten	393
(1)	Preisgabe von Hoheitsbefugnissen	393
(2)	Auswirkungen auf die Verhandlungsstärke von Entwicklungsländern	394
(3)	Die Doktrin der administrativen Unabhängigkeit und Schiedsklauseln	395
bb)	Fazit und Prognosen	395
2)	Verfahrensstillstand mangels eingereicherter Final-Offer: Praxisrelevanz	396
3)	Notwendigkeit der Einbindung betroffener Steuersubjekte in das Verfahren	399
a)	Allgemeine Einschätzungen	399
b)	Unausgewogene Beteiligungsmöglichkeiten in Final-Offer-Klauseln	399
c)	Inhaltsvorgaben an den Schriftsatz des Steuersubjekts	400
d)	Bewertung des Rechts zur Unterbreitung einer Stellungnahme durch Steuerpflichtige	403
aa)	Nutzen für die Schiedskommission	403
bb)	Eigener Nutzen für Steuerpflichtige	403
4)	Mittel zur Sicherung des Erlasses eines Schiedsspruchs	405
5)	Wandlung eines Schiedsspruchs in eine Verständigungsvereinbarung	406

V) Transparenz, Begründung und Präzedenzwirkungen	407
D) Verbindliche Schiedsklauseln im Internationalen Steuerrecht:	
Fazit und Prognosen	409
I) Bilanz über rund 15 Jahre EU-Schiedskonvention	409
1) Erfolgreiche Konfliktbewältigung durch die EU-Schiedskonvention?	409
a) Verfahrenscharakter	410
b) Fehlende Sanktions- und Durchsetzungsmechanismen und Konsequenzen	410
aa) Wirkkraft der strengen Zeitfenster	411
bb) Wirkkraft der Verhaltenskodizes des EU-Joint-Transfer-Pricing-Forums	412
cc) Sicherstellung der Einhaltung der Konventionsvorgaben durch europäische Organe?	413
2) Fazit	414
a) Obligatorisches, aber konsultatives Schiedsverfahren	414
b) Möglichkeiten zur Sicherstellung des Verfahrensfortgangs und -abschlusses	415
3) Vorbildfunktion für Schiedsklauseln nach DBA?	416
a) Tatsächliche Inanspruchnahme des Abänderungsrechts	417
b) Prognosen	418
II) Bilanz über abkommensrechtliche Schiedsverfahren	419
1) Überprüfung der Verbindlichkeit der Schiedsklauseln	419
a) Fehlende Durchsetzungs- und Kontrollmechanismen und Konsequenzen	419
aa) Ausstiegsmöglichkeiten in Schiedsklauseln nach DBA	419
bb) Wirkkraft der Zeitfenster in abkommensrechtlichen Schiedsklauseln	422
cc) Ermangelung durchsetzbarer Verfahrenskonkretisierungen	424
dd) Rückgriff auf Regelwerke internationaler Schiedsverfahrensinstitutionen	424
b) Grad der staatlichen Steuerungsmöglichkeiten	429
c) Einfluss des Steuersubjekts auf die Verbindlichkeit der Schiedsentscheidung	431

2) Leitgedanken zu den Zuständigkeiten internationaler und nationaler Gerichte	433
a) Kompetenzen des IGH	433
b) Kompetenzen des EuGH	436
c) Nationale Rechtsschutzmöglichkeiten	436
III) Weitere Wege zur erfolgreichen Beilegung von Doppelbesteuerungskonflikten	437
1) Konkretisierungen der Verfahrensabläufe in Annexen der DBA	437
2) Überprüfung der Weiterentwicklungsmöglichkeiten der abkommensrechtlichen Streitbelegungsmethoden	440
Dritter Teil: Bedürfnis spezialisierter Streitbelegungsverfahren für die einzelnen Doppelbesteuerungskonflikte	443
A) Unterschiedliche Streitbelegungserfolge in Regelstreitigkeiten und Gewinnzuweisungskonflikten	444
I) Verständigungsverfahren	444
II) Schiedsverfahren	446
1) Keine regelmäßigen Praxiseinsätze bei ungelösten Verständigungsverfahren	446
2) Keine Überlegenheit eines der eingesetzten Schiedsverfahrensformate	447
III) Fazit	448
B) Herausarbeitung der Besonderheiten der einzelnen Kategorien von Doppelbesteuerungskonflikten	449
I) Einführende Erläuterungen	449
II) Regelstreitigkeiten im weiteren und im engeren Sinn	450
1) Konfliktursachen	450
2) Spezifische Wesensmerkmale dieser Konfliktgruppe	451
3) Perspektiven zur Weiterentwicklung der Streitbeilegung in diesem Bereich	455
a) Lösung von Regelstreitigkeiten im weiteren Sinn	457
aa) Bilateraler Ausbau des Abkommensrechts und Vision der abkommensübergreifenden Harmonisierung	457
bb) Überlegungen zur Umsetzung dieser Ziele	459
(1) Legitimation verbindlicher Drittscheidungsverfahren?	459

(2) Mittel zur Erzielung einer rechtsvereinheitlichenden Wirkung	460
(a) Einsatzmöglichkeit für Final-Offer-Schiedsverfahren	461
(b) Uneingeschränkte richterliche Entscheidungsbefugnis	462
(c) Grobe Skizzierung einer einzusetzenden internationalen Spruchinstanz	464
(3) Reduktion der abkommensrechtlichen Rückverweise in innerstaatliches Recht	465
b) Lösung von Regelstreitigkeiten im engeren Sinn	466
aa) Überlegungen zur Legitimität der Einholung internationaler Drittentscheidungen	466
bb) Überlegungen zu der Einholung unverbindlicher Expertengutachten	468
c) Fazit	469
III) Schließung von aufkommenden Abkommenslücken	470
IV) Gewinnabgrenzungsstreitigkeiten	471
1) Konfliktursachen	471
2) Aufeinandertreffen mehrerer Konfliktursachen	472
a) Exemplarische Beispielfälle	473
b) Verfahrensfolgen	476
3) Spezifische Wesensmerkmale dieser Konfliktgruppe	477
a) Unterschiede der maßgeblichen innerstaatlichen Korrekturvorschriften	477
b) Existenz von Beurteilungsspielräumen bei der Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise	481
aa) Fälle mit uneingeschränkt oder eingeschränkt bestehenden Vergleichsdaten	482
(1) Leitlinien zur Bestimmung einer geeigneten Preisermittlungsmethode	482
(a) Risiko- und Funktionsprofile und Ermittlung einsetzbarer Preisermittlungsmethoden	482

(b)	Ermessensspielraum des Steuerpflichtigen, Prüfungsbefugnisse der Finanzbehörden und Ablauf von Drittscheidungsverfahren	488
(c)	Skizzierung der unterschiedlichen Szenarien	489
(aa)	Anwendbarkeit einer einzelnen Preisermittlungsmethode	489
(bb)	Anwendbarkeit unterschiedlicher Preisermittlungsmethoden	491
(2)	Aufkommen von Preisbandbreiten und Beurteilungsspielräumen	492
(3)	Leitlinien zur Festsetzung des konkreten Preises	494
(a)	In der Praxis eingesetzte Methoden zur Bandbreiteneinengung	494
(aa)	Uneingeschränkte Vergleichbarkeit mit Marktgeschäften	494
(bb)	Eingeschränkte Vergleichbarkeit mit Marktgeschäften	497
(b)	Kritische Auseinandersetzung mit den eingesetzten Methoden zur Bandbreiteneinengung	498
(aa)	Verfügbarkeit hinreichend vergleichbarer Werte	499
(bb)	Eingeschränkte Vergleichbarkeit mit Marktwerten	502
bb)	Preisermittlung im Rahmen eines hypothetischen Fremdvergleichs	503
c)	Gewinnberichtigungen: Konfliktvermeidende und -provozierende Szenarien	507
aa)	Positionierung der Verrechnungspreise innerhalb der Preisbandbreiten	507
bb)	Abkommensrechtliche Verpflichtung zur Gegenkorrektur	508
cc)	Missachtung der Pflicht zur Gegenkorrektur	510
dd)	Einsatz von Alternativklauseln	512

ee) Zusammenfassung über mögliche Korrekturszenarien	512
4) Perspektiven zur Weiterentwicklung der Streitbeilegung in diesem Bereich	515
a) Vorbemerkung	515
b) Strategien zur erfolgreichen Konfliktprävention	515
aa) (Konzerninterne) Deeskalationsstrategien	516
bb) Zeitnahe Betriebsprüfungen	518
cc) Freiwillige unilaterale Absprachen mit der Finanzverwaltung	518
dd) Verstärkter Abschluss von Vorabverständigungsvereinbarungen	519
c) Potential zur Optimierung der zwischenstaatlichen Konfliktbewältigung	520
aa) Ausnutzung von Beurteilungsspielräumen und Verhandlungsbereitschaften	520
bb) Schwierigkeiten in der Konfliktausräumung	521
(1) Komplexe Streitigkeiten mit hohen Streitsummen	521
(2) Einfluss von Finanzmarktkrisen auf Betriebsprüfungen	522
(3) Geringere Vergleichbarkeit der Transaktionen mit Marktgeschäften	523
d) Fazit	524
V) Andere Zurechnungskonflikte	524
1) Konflikte über die richtige Sachverhaltswürdigung	524
2) Zurechnungskonflikte	525
 Vierter Teil: Reformperspektiven der Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht	 529
A) Ergebnisoffene internationale Streiterledigungsmittel	531
I) Leistung guter Dienste	532
II) Mediations- und Vermittlungsverfahren	533
III) Einholung unverbindlicher Stellungnahmen neutraler Dritter	534
1) Nichtgerichtliche Untersuchungs- und Vergleichsverfahren	535
2) Gutachterverfahren vor internationalen ständigen Gerichten	537

B) Verrechtlichungsvorgänge im Internationalen Recht:	
Zunehmende Herausbildung von Eskalationssystemen	539
I) Allgemeine Beobachtungen	539
II) Dispute Settlement Understanding der WTO als Beispiel für ein etabliertes internationales Eskalationssystem	541
1) Einführende Hinweise	541
2) Einsatz eines Eskalationsmodells als Kompromiss zwischen konsensualen und juristischen Streitlösungen	542
3) Überblick über zwischenstaatliche Einigungsbereitschaften seit 1995	544
III) Eskalationsmodelle: Reformansätze zur Verbesserung der Konfliktbewältigung im Doppelbesteuerungsrecht	545
1) Historische Bestrebungen zum Umgang mit Internationalen Steuerstreitigkeiten	545
a) Auseinandersetzung mit dem Doppelbesteuerungsproblem	545
b) Erste Vorschläge zu dem Einsatz eines supranationalen Gerichts	549
c) Befürwortung des Einsatzes eines supranationalen Gerichts seit 1951	552
2) Reformperspektive: Schaffung konfliktspezifischer Eskalationssysteme unter Erhalt der Grundstrukturen von Art. 25 OECD-MA	556
C) Internationale Drittscheidungsverfahren und ihre Wesensmerkmale	559
I) Streitabschließende juristische Drittscheidungsverfahren	559
1) Konventionelle Schiedsverfahren im Internationalen Recht	560
a) Kompetenzbereich und anzuwendendes Recht	561
b) Grundzüge des Verfahrensablaufs	562
aa) Festlegung der Verfahrensmodalitäten	562
bb) Bestellung der Schiedsrichter	564
c) Zustandekommen, Form und Publizität von Schiedsentscheidungen	565
d) Entscheidungswirkungen und Umsetzung	566

2)	Internationale Gerichtsverfahren	568
a)	Status internationaler Gerichte	570
b)	Kompetenzbegründung und -bereich	571
c)	Organisation eines internationalen Gerichts – am Beispiel des IGH	572
d)	Einzelheiten zu dem Verfahrensablauf	573
e)	Rechtswirkungen der Entscheidungen und Durchsetzung	574
3)	Angleichungen beider Streitbeilegungsformen	575
a)	Beispiele	575
aa)	Die institutionalisierte Schiedsgerichtsbarkeit	575
(1)	Institutionalisierte Schiedsgerichte	575
(2)	Sachliche spezialisierte Schiedsgerichtsverträge	576
bb)	Das Streitbeilegungssystem der WTO	578
cc)	Ständiger Schiedshof	580
dd)	Internationaler Seegerichtshof	584
b)	Verstärkter Einsatz gemischter Streitbeilegungsforen	588
aa)	Claims Tribunals	588
bb)	Austragung von Investitionsschiedsstreitigkeiten	589
(1)	Allgemeine Erläuterungen	589
(2)	Besondere Merkmale des ICSID- Verfahrens	592
(a)	Institutionalisierung	592
(b)	Grobe Skizzierung des Verfahrensablaufs	593
II)	Herausbildung diverser Mischkonzepte und Hintergründe	596
1)	Annäherung internationaler Schieds- und Gerichtsverfahren: Kernmerkmale und Wandelbarkeiten	597
2)	Veränderungen in der Besetzung internationaler Spruchkörper	598
a)	Traditionelle Zusammensetzung von Spruchkommissionen	598

b)	Veränderungen in der Besetzung von internationalen Schiedsgerichten und ständigen Gerichten	599
aa)	Möglichkeiten internationaler Gerichte zur Spezialisierung der Zusammensetzung ihrer Spruchkörper	599
(1)	Einsatz von ad hoc-Richtern und Bildung von Spezialekammern	599
(2)	Einsatz von Assessoren	602
(3)	Einsatz von ad litem-Richtern	603
(4)	Einsatz eines hybriden Gerichts	605
bb)	Wandelbarkeiten in der Besetzung von Schiedsgerichten: Eine Veranschaulichung am Beispiel des Panelverfahrens der WTO	607
3)	Schlussbetrachtung zur Ausgestaltung der einzelnen Verfahrenskonzepte	609
D)	Das zwischenstaatliche Verständigungsverfahren und Reformoptionen	614
I)	Verbreitung von Konsultationsverfahren im Völkerrecht	615
II)	Möglichkeiten zur Reformierung des Verständigungsverfahrens	615
1)	Umsetzung der Reformansätze im Wege der Begründung eines „Multilateralen Abkommens zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten“	616
2)	Reformanstöße für das Verständigungsverfahren anhand des im Welthandelsrecht eingesetzten Konsultationsverfahrens	618
a)	Überblick über die Konsultationsphase nach Art. 4 DSU	618
b)	Bewertung des Konsultationsverfahrens der WTO	620
3)	Übertragung einzelner Maßnahmen auf das steuerliche Verständigungsverfahren	623
a)	Erhalt der Verfahrensautonomie der Parteien	623
b)	Verrechtlichte Folgeverfahren und Synergieeffekte in Konsultationsverfahren	624
c)	Notifizierung, straffer Fristenplan und Abschlussbericht	625
d)	Absehen von Ausgleichszahlungen	627
e)	Beteiligungsmöglichkeiten für Dritte	628

4) Fazit	629
E) Konzeptionsvorschläge zur Lösung abkommensrechtlicher Regelstreitigkeiten	629
I) Herausarbeitung des Aufgabenprofils und der bevorzugten Verfahrensform	629
1) Konsistente Abkommensinterpretation und Fortentwicklung des DBA-Rechts	629
2) Wahl einer Einrichtung	631
a) Einsatzmöglichkeiten für gemischte Schiedsgerichte	631
b) Einsatzmöglichkeiten für eine allgemeine, umfassende und obligatorische internationale Schiedsgerichtsbarkeit	635
c) Einsatzmöglichkeiten für internationale Schiedsgerichte oder ständige Gerichte	638
aa) Anforderungen für die zu wählende Verfahrensform	638
bb) Einsatzmöglichkeiten bestehender Institutionen	640
(1) Einsatz bestehender internationaler Gerichte	640
(a) IGH	640
(b) EuGH	642
(2) Nutzungsmöglichkeiten des Streitbeilegungssystems der WTO	643
(3) Administration der Verfahren durch den Ständigen Schiedshof	643
(4) Zwischenergebnis: Bedürfnis zur Einrichtung eines internationalen Steuergerichts	646
3) Möglichkeiten zur Durchsetzung der Entscheidungen und zur Begründung der Kompetenz der internationalen Steuerinstanz	646
a) Sicherstellung der Durchsetzung der Entscheidungen von internationalen (Schieds-)Gerichten	646

b) Übertragung von Rechtsprechungsbefugnissen mit Durchgriffswirkung	648
aa) Zielsetzung einer Kompetenzübertragung nach Art. 24 Abs. 1 GG	649
bb) Erfahrungen mit Kompetenzübertragungen nach Art. 24 Abs. 1 GG	649
cc) Anforderungen von Art. 24 Abs. 1 GG	650
(1) Ermächtigungsgrundlage	650
(2) Tatbestandliche Voraussetzungen	651
(3) Schranken des Art. 24 Abs. 1 GG	653
(a) Formelle Verfassungsmäßigkeit der Übertragung	653
(b) Materielle Verfassungsmäßigkeit der Übertragung	653
(c) Verfassungsmäßigkeit einzelner Maßnahmen der zwischenstaatlichen Einrichtung	657
(4) Wahrung verfassungsrechtlicher Vorgaben im konkreten Fall	657
dd) Zwischenfazit	659
c) Verzahnung des internationalen und des nationalen Rechtsschutzes	660
aa) Beispiele für präjudizielle Verfahren zur Auslegung von Völkervertragsrecht	662
bb) Funktionen präjudizieller Verfahren und ihr spezifischer Nutzen im DBA-Recht	664
(1) Interpretation und Vereinheitlichung des spezifischen Völkerrechts	664
(2) Innerstaatliche Anwendung und Durchsetzung der Entscheidungsinhalte	666
(3) Stärkung des Individualrechtsschutzes	667
(4) Zusammenfassende Gewichtung der einzelnen Funktionen	669
cc) Verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Einsatzes präjudizieller internationaler Verfahren	670
dd) Bedürfnis zur Errichtung eines neuen Gerichts oder Nutzung bestehender Institutionen	672

II) Ergebnisoffene Folgeverfahren und ihr Nutzen zur	
Lösung von Regelstreitigkeiten	675
1) Einsatzmöglichkeiten für die Leistung guter Dienste	675
2) Einsatzmöglichkeiten für Mediationsverfahren	675
3) Untersuchungsverfahren	677
4) Unverbindliche Stellungnahmen zur Beurteilung von	
Regelstreitigkeiten: Überprüfung von	
Einsatzmöglichkeiten	678
a) Einholung unverbindlicher Gutachten:	
Schlussfolgerungen für die einzelnen	
Regelstreitigkeiten	679
aa) Regelstreitigkeiten im engeren Sinn und	
Streitigkeiten über Abkommenslücken	680
(1) Wirkkraft ergebnisoffener	
Expertengutachten	680
(2) Form der Einholung unverbindlicher	
Expertengutachten	681
(3) Profil der Gutachterkommissionen	684
(4) Verfahrensfolgen und Auswirkung auf	
andere Rechtsschutzmöglichkeiten	685
bb) Regelstreitigkeiten im weiteren Sinn	685
b) Zusammenfassung	688
III) Konzeption des Vorabentscheidungsverfahrens	688
1) Anwendbares Prozessrecht des multilateralen	
Streitbeilegungsabkommens	688
2) Vorlageberechtigung und -verpflichtung	690
a) Innerstaatliche Gerichte	690
b) Vorlageberechtigung der Parteien des	
Ausgangsverfahrens	692
c) Zuständige Behörden im Abgabenverfahren	696
d) Schiedsgerichte im Sinn des Art. 25 Abs. 5 OECD-	
MA	697
3) Vorlagegegenstände der internationalen Steuerinstanz	700
a) Auslegung des autonomen Abkommensrechts	700

b) Auslegung innerstaatlicher Steuerrechtsvorschriften als Folge der abkommensrechtlich angeordneten Rückkanknüpfung	701
aa) Befugnis zur Erstellung unverbindlicher Expertengutachten	701
bb) Befugnis zur Abgrenzung der einzelnen Streitkategorien	703
cc) Aufeinandertreffen von Regelstreitigkeiten im weiteren und im engeren Sinn	705
c) Gewinnabgrenzungskonflikte	706
d) Aufeinandertreffen von Gewinnabgrenzungs- und Interpretationsfragen	706
4) Vorlage- und Aussetzungsentscheidung und etwaige Rechtsmittel	708
a) Voraussetzungen und Folgen der Vorlage- und Aussetzungsentscheidung	708
b) Folgen für zu unterschiedlichen Zeitpunkten erlassene Besteuerungsbescheide in den Vertragsstaaten	710
c) Rechtsmittel gegen (Nicht-)Vorlagebeschlüsse	712
5) Verhältnis des Vorabentscheidungsverfahrens zum Verständigungsverfahren	715
a) Fortbestand des zwischenstaatlichen Verständigungsverfahrens neben dem Vorabentscheidungsverfahren	716
b) Möglichkeit zur unabhängigen Einleitung des Verständigungsverfahrens	717
c) Folgen der vorrangigen Einleitung von staatlichen Rechtsmitteln	719
d) Keine Präklusion des internationalen Steuerverfahrens	720
6) Einrichtung der Spruchkommission	721
a) Zuschnitt der Steuerkommission	721
aa) Folgen des Rückgriffs auf einen permanenten Spruchkörper	721
bb) Folgen des Rückgriffs auf eine Schiedskommission	723

cc) Folgen des Rückgriffs auf bilaterale Steuerkommissionen	723
dd) Eigener Vorschlag: Einsatz einer (quasi-)ständigen gemischt international-nationalen Spruchkommission	725
(1) Vorbemerkung	725
(2) Konzeption des internationalen Teils der Steuerkommission	726
(3) Konzeption des nationalen Teils der Steuerkommission	727
(a) Konkrete Einsatzform nationaler Richter	727
(b) Weitere Vorgaben für ihre Benennung	728
(4) Weitere Anmerkungen zu der Einrichtung der international-nationalen Steuerkommission	729
b) Anforderungsprofil der einzelnen einzusetzenden Richter	733
c) Ausgestaltung der Wahlverfahren der einzusetzenden Richter	735
aa) Benennungsmodi für die international-nationale Steuerkommission	736
(1) Anzahl der im Einzelfall einzusetzenden internationalen und nationalen Richter	736
(2) Ausgestaltung der konkreten Wahlverfahren	737
(a) Überblick über Wahlverfahren auf der internationalen Ebene	740
(aa) Intergouvernementaler Wahlansatz	740
(bb) Justizräte oder gemischte Ausschüsse als Wahlgremien	741
(cc) Wahlbefugnis eines überstaatlichen Gremiums	742
(dd) Einsatz von Eignungsprüfungsausschüssen	743
(b) Vorgaben für die Wahl der „internationalen“ Richter der Steuerkommission	745

(aa)	Festlegung des Wahltypus	745
(bb)	Nationale Vorauswahlverfahren für „internationale“ Richter	747
(cc)	Ablauf des Wahlverfahrens	753
(dd)	Zusammensetzung der im Einzelfall zuständigen Kommissionen	756
bb)	Vorgaben für die Wahl der „nationalen“ Richter	758
d)	Sonstige Vorgaben für Richter	759
e)	Exkurs: Einrichtung einer Geschäftsstelle	761
7)	Anwendbares Recht	762
8)	Beteiligungsmöglichkeiten	763
a)	Parteien des Ausgangsverfahrens	763
aa)	Mitwirkungsmöglichkeiten	763
bb)	Bestimmung der zuständigen Finanzbehörde	768
b)	Verfahrensstatus zuständiger Behörden anderer Vertragsstaaten	770
c)	Beteiligung von Drittstaaten	771
9)	Vorlageverfahren	772
a)	Entscheidung über die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage	772
b)	Eröffnungsbeschluss	774
c)	Abgrenzung der Regelstreitigkeiten im weiteren Sinn von Regelstreitigkeiten im engeren Sinn	775
d)	Schriftliches Vorlageverfahren	775
e)	Beweisverfahren	776
f)	Mündliches Vorlageverfahren	776
g)	Vertraulichkeit	776
h)	Entscheidung über die Hauptsache	777
i)	Veröffentlichung	778
10)	Revisionsmöglichkeiten gegen die Vorabentscheidung	779
11)	Rechtswirkungen von Vorabentscheidungen der internationalen Steuerinstanz	779
a)	Ausgangsverfahren	780
b)	Staaten als Parteien des präjudiziellen Verfahrens	781
c)	Grad der Selbstbindung	783

d) Rechtswirkungen außerhalb des Ausgangsverfahrens	785
aa) Bindungswirkung in anderen nationalen Gerichtsverfahren	785
bb) Bindungswirkung für nationale Verwaltungsbehörden der Vertragsstaaten	788
12) Kostentragung	789
13) Zinsen	791
F) Konzeptionsvorschläge zur Lösung von Gewinnabgrenzungskonflikten	792
I) Herausarbeitung des Aufgabenprofils und der geeigneten Verfahrensform	792
1) Zielsetzung des Verfahrens	792
a) Bedürfnis zur Streitbeilegung	792
b) Wesentliche Charakteristika von Gewinnzuweisungsstreitigkeiten	794
2) Wahl der Einrichtungsform	796
a) Ständige Gerichtsverfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungskonflikten	796
b) Nicht-institutionalisierte Schiedsverfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungskonflikten	798
c) Institutionalisierte Schiedsverfahren	798
3) Einsatz einer bestehenden Schiedsinstitution oder Etablierung einer neuen Einrichtung	800
a) Einsatzmöglichkeit von im internationalen Recht etablierten Schiedsinstitutionen	801
aa) Nutzungsmöglichkeiten des Streitbeilegungssystems der WTO	801
(1) Gegenwärtige Rechtslage	802
(2) Abschluss von Steuerabkommen als WTO-Abkommen	805
(a) Voraussetzungen zur Realisierbarkeit	805
(b) Hindernisse	805
(aa) Bilateralität der Steuerabkommen	805
(bb) Konfliktursache, Zeitpunkte der Konfliktlösung und Sanktions- und Durchsetzungssystem	806
(3) Fazit	808

bb) Ständiger Schiedshof	810
cc) Vorschlag zum Einsatz einer eigenen Einrichtung zur Administration von Schiedsverfahren zur Lösung von Gewinnabgrenzungskonflikten	812
4) Verfügbarkeit nachgelagerter Rechtsschutzmöglichkeiten	813
a) Internationales Gerichtsverfahren	813
b) Nichtigkeitsverfahren	814
II) Verhältnis zu anderen Rechtsschutzmitteln	815
1) Erhalt des Verständigungsverfahrens auf der ersten Stufe	815
2) Verhältnis des Verständigungs- und Schiedsverfahrens zu staatlichen Rechtsmitteln	817
3) Verhältnis zum Vorabentscheidungsverfahren über Regelstreitigkeiten	821
4) Ergänzung des Verständigungsverfahrens durch daran anschließende ergebnisoffene Streitbeilegungsmethoden	823
a) Einsatzmöglichkeiten für die Leistung guter Dienste	823
b) Einsatzmöglichkeiten für Mediationsverfahren	823
c) Unterstützender Einsatz gutachterlicher Stellungnahmen	825
aa) Berücksichtigung der Komplexität von Gewinnabgrenzungskonflikten	825
bb) Berücksichtigung der Erfahrungswerte der EU-Schiedskonvention	827
(1) Umgang mit unverbindlichen und verbindlichen Verfahrensausgängen in der Praxis	827
(2) Berücksichtigung finanzieller und personeller Engpässe	828
cc) Fazit	830
III) Konzeption des Schiedsverfahrens	830
1) Administration der Schiedsverfahren und maßgebliche Verfahrensvorschriften des multilateralen Streitbeilegungsabkommens	830
2) Zuständigkeitsbereich	831

3) Voraussetzungen zur Eröffnung eines Schiedsverfahrens	834
4) Anzuwendendes Recht	834
5) Einrichtung der Schiedskommissionen	835
a) Anforderungsprofile	835
aa) Allgemeine Vorgaben für die Konstitution internationaler Schiedsgerichte	835
bb) Anforderungsprofile anderer internationaler Schiedsgerichte	836
(1) Anforderungsprofile für im Welthandelsrecht eingesetzte (Schieds-)Richter	837
(a) Anforderungsprofil für Panelrichter nach Art. 8 DSU	837
(b) Anforderungsprofil für Richter des ständigen Appellate Bodies nach Art. 17 DSU	838
(2) Anforderungsprofil für Schiedsrichter gem. Art. 2009 NAFTA und nach dem Annex 1901 NAFTA	839
(3) Anforderungsprofil für Richter von ICSID-Schiedsgerichten	839
(4) Anforderungsprofil für Richter in durch den PCA administrierten Schiedsgerichten	840
(5) Exkurs: Ergänzende Anrufung von Sachverständigengremien in Schiedsverfahren	844
(a) Überblick über im internationalen Recht bekannte Sachverständigengremien	844
(aa) Expertengremium unter dem PCA-Umweltabkommen	844
(bb) Permanent Group of Experts nach Art. 24 SCM-Abkommen	845
(cc) Ad hoc-Expertengremien diverser WTO-Abkommen	847
(dd) Expertengremien nach Art. 2014 f. NAFTA	848

(b) Gegenüberstellung von Sachverständigenräten und individuellen Expertengutachten	848
cc) Beteiligungsnotwendigkeit von Juristen	851
(1) Allgemeine Beobachtungen	851
(2) Verrechtlichung des WTO-Schiedspanels als Folge verstärkter Beteiligungen von Juristen	852
dd) Herkunft von Schiedsrichtern	852
(1) Identität der Nationalität von Parteien und Schiedsrichtern: Hintergründe	852
(2) Regelungen zur regionalen Herkunft von Schiedsrichtern in Schiedsklauseln	853
ee) Konzeption des Schiedspanels zur Beilegung von Gewinnabgrenzungskonflikten	855
(1) Anforderungsprofil für Schiedsrichter	855
(2) Anforderungen zur Herkunft von Schiedsrichtern	857
(3) Anforderungen zum Einsatz von Staatsbediensteten	859
(a) Motive zur Ernennung von Staatsbediensteten	859
(b) Einsatz von Finanzbeamten zur Bewahrung staatlicher Autonomie	860
(c) Vorgaben in Art. 3 b) Abs. 3 des Abkommensentwurfs	861
(4) Einholung ergänzender Sachverständigengutachten und ihre Funktion	863
b) Vorgaben zur Nominierung und Formation des Spruchkörpers	867
aa) Bestehende Formationsvorgaben für Schiedsgerichte im Doppelbesteuerungsrecht	867
bb) Formationsvorgaben anderer internationaler Schiedsgerichte	868
(1) Im Investitionsschutzrecht vorherrschende Formationsvorgaben am Beispiel der ICSID-Konvention	868

(2) Im Welthandelsrecht bestehende Formationsvorgaben	869
(a) Bildung von WTO-Schiedspanels	869
(b) Bildung des ständigen Appellate Bodies	870
(3) Formationsvorgaben für Spruchkörper unter dem NAFTA-Abkommen	871
(4) Formationsvorgaben für durch den PCA administrierte Schiedsgerichte	873
(5) Formationsvorgaben für Schiedskommissionen des CAS	875
cc) Weitere bei der Strukturierung der Panels zu berücksichtigende Besonderheiten	875
(1) Verhältnis freier Auswahlrechte zur Unabhängigkeit der Schiedsrichter	876
(2) Auswahlbefugnis einer internationalen Organisation	878
(3) Erstellung der Liste durch eine Schiedsorganisation oder eine sonstige neutrale Institution	880
(4) Hybride Auswahlverfahren	880
dd) Gegenüberstellung der Konzepte ständiger Gerichte sowie der Unterhaltung von Listen oder der Durchführung von ad hoc-Schiedsverfahren	881
(1) Permanente Schiedsgerichte – Vorzüge und Problempunkte am Beispiel von Reformvorschlägen zu einem quasi-ständigen Panelverfahren der WTO	881
(a) Steigerung der Konsistenz der ergangenen Schiedssprüche	881
(b) Expertise der Spruchkörper, Rekrutierungsengpässe und Dauer der Einsetzung einzelner Spruchkörper	882
(c) Unterschiede in der Finanzierung	883
(2) Ad hoc-Schiedsrichter und drohende Inkonsistenzen der Schiedsurteile	883

(3) Nicht exklusive Expertenpools: Mittelweg zwischen freien Richterwahlen und ständigen Gremien	884
(a) Vorteile für die Schiedsrichterwahl: Erleichterung, Zeitersparnis und Zuschnitt	884
(b) Mit Richterpools einhergehende Besonderheiten	884
(aa) Maßnahmen gegen drohende Listenversteinerungen	884
(bb) Auskünfte über Listenkandidaten: Erläuterung am Beispiel der Einsetzung Beratender Ausschüsse nach Art. 9 EU-SK	885
(cc) Schutz gegen versäumte oder unvollständige Nominierungen	887
(dd) Folgen für die Konsistenz der Schiedsrechtsprechung	889
ee) Konzeption des Auswahlverfahrens für mit Gewinnzuweisungstreitigkeiten zu befassenden Schiedsgerichten	890
(1) Einsatz und Unterhaltung eines Schiedsrichterpools	891
(a) Vorzug von nicht-exklusiven Listen vor ständigen oder reinen ad hoc-Schiedspanels	891
(b) Konkrete Vorgaben für die Erstellung und Unterhaltung der Liste	893
(2) Ablauf des Auswahlverfahrens für die einzelnen Schiedsgerichte	895
(a) Größe eines Schiedspanels	895
(b) Auswahlbefugnis	896
(c) Fristen	899
(d) Versäumte Ernennungen und Vermeidung eines Deadlocks	901
(e) Überprüfungsverfahren	902
(3) Geheimhaltungspflichten	903

6)	Verfahrensbeteiligte der Schiedsverfahren	904
a)	Zuständige Behörden im Sinn des Art. 3 Abs. 1 f) OECD-MA	904
b)	Verfahrensstellung betroffener Steuerpflichtiger	904
aa)	Sog. „amicus curiae“-briefs	905
bb)	Anhörungsrechte	905
cc)	Fazit	906
c)	Beteiligung dritter Staaten	906
aa)	Am Beispiel der EU-Schiedskonvention	907
bb)	Öffnung der Streitbeilegungsverfahren am Beispiel des WTO-Verfahrens	908
cc)	Vorgaben des Abkommensentwurfs für multilaterale Schiedsverfahren	910
d)	Beteiligungsmöglichkeiten für Externe	911
7)	Verfahrensablauf	913
a)	Anpassung des Verfahrensablaufs an Verrechnungspreisstreitigkeiten	913
aa)	Umgang mit unkalkulierbaren Verfahrensausgängen	914
(1)	Ergebnisgerechte Verfahrensausgänge	914
(2)	Final-Offer-Schiedsverfahren	916
(a)	Vorteile aus der Perspektive der Verfahrensbeteiligten	916
(b)	Wertermittlungsprobleme bei Unternehmensbewertungen und der Einsatz der Dual-Final-Offer-Methode	918
(c)	Erreichung ergebnisgerechter Verfahrensausgänge in diesem Bereich	921
(3)	Konzeption des Schiedsverfahrens für Gewinnzuweisungskonflikte im Einzelnen	924
(a)	Einsatz der Final-Offer-Methode und Besonderheiten für einzelne Konfliktkategorien	924
(b)	Verfahrensbeschleunigung	927
(c)	Bevorzugte Verfahrensmodi	927
(d)	Vetorecht gegen den Einsatz der Final- Offer-Methode	929

(4) Spezifische Verfahrensfolgen einzelner Fallkonstellationen	930
(a) Auswertung von Risiko- und Funktionsanalysen und die Festsetzung der Preisermittlungsmethode	930
(b) Fälle mit uneingeschränkt bestehenden Vergleichsdaten	932
(c) Fälle mit nur eingeschränkt bestehenden Vergleichsdaten	934
(d) Hypothetischer Fremdvergleich mangels genügender Vergleichsmomente	936
(e) Kein gemeinsamer Preiskorridor	936
(5) Sekundärberichtigung	937
bb) Zusammenfassung	938
b) Umgang mit fehlenden oder nicht fristgerechten Lösungsvorschlägen	940
c) Grundsatz der Schriftlichkeit	941
d) Beweisverfahren	942
e) Nicht-öffentliche Verfahrensaustragung	942
8) Abschluss des Verfahrens	943
a) Ergehen der Entscheidung	943
b) Verfahrensabbruch vor dem Ergehen des Schiedsspruchs	944
c) Bindungswirkung	944
d) Rechtsmittel und Nichtigkeitsverfahren	945
e) Veröffentlichung und weitere Verfahrensfolgen	946
f) Sicherstellung der Umsetzung einer Schiedsentscheidung	947
aa) Sanktions- und Durchsetzungsmechanismen zur Umsetzung der Entscheidung	947
bb) Fiktion der Schiedsentscheidung als Verständigungsvereinbarung	948
9) Kostentragung	950
10) Zinsen	951
G) Exkurs: Unterstützung von Entwicklungsländern	951
I) Verrechtlichung der Streitbeilegung	952

II) Assistance Center for Dispute Resolution in International Taxation	953
III) Einzelmaßnahmen	957
IV) Fazit	959
Fünfter Teil: Schlussbetrachtung und Ausblick	961
Annex: Entwurf eines reformierten Streitbeilegungsverfahrens für Doppelbesteuerungsabkommen	967
A) Verständigungs- und Folgeverfahren nach Art. 25 E-OECD-MA	967
B) Entwurf des „Multilateralen Abkommens zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten“	971
C) Übersicht über die vorgeschlagenen Verfahren	1030
Literaturverzeichnis	1031

Abkürzungsverzeichnis

a.E.	am Ende
AAA	American Arbitration Association
AB	Berufungsinstanz im Streitbeilegungsverfahren der WTO (engl. Appellate Body)
ABAJ	American Bar Association Journal
Abkommensentwurf	Entwurf eines Multilateralen Abkommens zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten
ABIEU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Accountancy Business and the Public Interest	Journal of the Association for Accountancy & Business Affairs
ACHPR	Afrikanische Gerichtshof für Menschenrechte und die Rechte der Völker (engl. African Commission on Human and Peoples' Rights)
ACHR-Protocol	Protokoll des Amerikanischen Gerichtshofs für Menschenrechte (engl. Protocol to the American Convention on Human Rights)
ACWL	Beratungszentrum für WTO-Recht (engl. Advisory Centre on WTO Law)
Admin. L.J. Am. U.	The Administrative Law Journal of the American University
ADR	Außergerichtliche Streitbeilegung (engl. Alternative Dispute Resolution)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (seit dem 1.12.2009 in Kraft)
AJIL	The American Journal of International Law
AJP	Aktuelle juristische Praxis
Alt.	Alternative
Am. J. of Comp. L.	The American Journal of Comparative Law
Annu. de l'Inst. de Droit Internat.	Annuaire de l'Institut de Droit International
AO	Abgabenordnung (deutsches Gesetz)
APA(s)	Vorabverständigungsvereinbarung(en) (engl. Advance Pricing Agreement(s))
Arb. Int.	Arbitration International
Arb. J.	The Arbitration Journal
Arbitration Rules	ICSID Rules of Procedure for the Arbitration Proceedings
ARIA	The American Review of International Arbitration
Art.	Artikel
Art. 25 E-OECD-MA	Entwurf zu Art. 25 OECD-MA
AT Rev.	Australian Tax Review

Abkürzungsverzeichnis

Aufl.	Auflage
AVR	Archiv des Völkerrechts
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters
BAPA(s)	Bilaterale Vorabverständigungsvereinbarung(en) (engl. Bilateral APA(s))
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BeckOK GG	Beck'scher Online-Kommentar Grundgesetz
begr.	begründet
BEPS-Projekt	Projekt der OECD und der G-20 gegen schädlichen Steuerwettbewerb der Staaten und aggressive Steuerplanungen international tätiger Konzerne (engl. Project of the OECD and G-20 against Base Erosion and Profit Shifting)
BfIT	Bulletin for International Taxation
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	deutscher Bundesgerichtshof
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation
BIT	Bilaterale Investitionsschutzabkommen (engl. Bilateral Investment Treaty)
BMF	deutsches Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BUILJ	Boston University International Law Journal
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
B-VGÖ	Bundes-Verfassungsgesetz-Österreich
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern, deutsche Bundesoberbehörde im Geschäftsbereich des Bundesministeriums der Finanzen
bzw.	beziehungsweise
CACJ	Zentralamerikanische Gerichtshof (engl. Central America Court of Justice)
Cal. L. Rev.	California Law Review
CAN	Gerichtshof der Andengemeinschaft (engl. Court of Justice of the Andean Community)
Carib. L.R.	Caribbean Law Review
CARICOM	Karibische Gemeinschaft (engl. Caribbean Community and Common Market)
CAS	Internationaler Sportgerichtshof (engl. Court of Arbitration for Sport)
CCJ	Karibische Gerichtshof (engl. Caribbean Court of Justice)
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International
CJCR	Cardozo Journal of Conflict Resolution
Clunet	Journal du droit international "Clunet"

COMESA-Gerichtshof	Afrikanische Gerichtshof für den Gemeinsamen Markt für das Östliche und Südliche Afrika (engl. Court of Justice of the Common Market for Eastern and Southern Africa)
CRAMRA	Übereinkommen zur Regelung der Tätigkeiten im Zusammenhang mit mineralischen Ressourcen der Antarktis (engl. 1988 Convention on the Regulation of Antarctic Mineral Resource Activities)
CUSFTA	Freihandelsabkommen zwischen Kanada und den USA (engl. Canada-US Free Trade Agreement)
CYL	Colombian Yearbook of International Law
d.h.	das heißt
DAJV	Zeitschrift der Deutsch-Amerikanischen Juristen-Vereinigung e.V.
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DDA	Doha Development Agenda
ders. / dies.	derselbe / dieselbe
DE-VG	Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen
DSB	Streitschlichtungsorgan der Welthandelsorganisation (engl. Dispute Settlement Body of the WTO)
DStR	Deutsches Steuerrecht
DSU	Streitbeilegungsverfahren der Welthandelsorganisation (engl. Understanding on Rules and Procedures Governing the Settlement of Disputes bzw. Dispute Settlement Understanding)
DTR	Daily Tax Report
DVBl.	Das Deutsche Verwaltungsblatt
ECTR	EC Tax Review
EGKSV	Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl vom 18.4.1951
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (außer Kraft)
Einl.	Einleitung
EL	Ergänzungslieferung
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
engl.	englisch
Erg.Lfg.	Ergänzungslieferung
ET	European Taxation
et al.	und andere (lat. et alii)
etc.	und so weiter (lat. et cetera)
EuG	Europäisches Gericht erster Instanz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGRZ	Europäische Grundrechte-Zeitschrift
EUR	Euro

Abkürzungsverzeichnis

EuR	Zeitschrift Europarecht
Europakonvention	Europäisches Übereinkommen zur friedlichen Beilegung von Streitigkeiten von 1957
EU-Schiedskonvention bzw. EU-SK	Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
F.	Fach
f.	folgende
FDI	Ausländische Direktinvestitionen (engl. Foreign Direct Investment)
ff.	fortfolgende
FGO	deutsche Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau Ertragssteuerrecht
frz.	französisch
FS	Festschrift
FVG	deutsches Finanzverwaltungsgesetz
GA. J. Int'l & Comp. L.	Georgia Journal of International & Comparative Law
GATS	Allgemeines Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (engl. General Agreement on Trade in Services)
GATT	Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen (engl. General Agreement on Tariffs and Trade)
gem.	gemäß
Geo. Mason L. Rev.	George Mason Law Review
GG	deutsches Grundgesetz
GoJIL	Göttingen Journal of International Law
GNP	Bruttonationaleinkommen (engl. Gross National Product)
GPA	Übereinkommen über das öffentliche Beschaffungswesen (engl. Government Procurement Agreement)
Gr.	Gruppe
grds.	grundsätzlich
HKLJ	Hong Kong Law Journal
HRLJ	Human Rights Law Journal
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
I. Haager Abkommen	Haager Abkommen zur friedlichen Erledigung internationaler Streitfälle vom 29.7.1899
i.V.m.	in Verbindung mit
IAGMR	Interamerikanischer Gerichtshof für Menschenrechte
IBRU	International Boundaries Research Unit

ICC	Internationale Handelskammer (engl. International Chamber of Commerce)
ICDR	International Centre for Dispute Resolution
ICLQ	International and Comparative Law Quarterly
ICSID	Internationales Zentrum zur Beilegung von Investitionsstreitigkeiten (engl. International Centre for Settlement of Investment Disputes)
ICSID Rev.: FILJ	ICSID Review: Foreign Investment Law Journal
ICSID-Konvention	Übereinkommen zur Beilegung von Investitionsstreitigkeiten zwischen Staaten und Angehörigen anderer Staaten (engl. Convention on the Settlement of Investment Disputes between States and Nationals of Other States)
ICTR	Internationaler Strafgerichtshof für Ruanda (engl. International Criminal Tribunal for Rwanda)
ICTY	Internationaler Strafgerichtshof für das ehemalige Jugoslawien (engl. International Criminal Tribunal for the former Yugoslavia)
ICTYSt	Statut des Internationalen Strafgerichtshofs für das ehemalige Jugoslawien
IFA	Vereinigung für Internationales Steuerrecht (engl. International Fiscal Association)
IGH	Internationaler Gerichtshof
IGHSt	Statut des Internationalen Gerichtshofs
II. Haager Abkommen	Haager Abkommen zur friedlichen Erledigung internationaler Streitfälle vom 18.10.1907
ILC	Völkerrechtskommission (engl. International Law Commission)
ILM	International Legal Materials
ILR	International Law Reports
ILRR	Industrial and Labor Relations
Ind. Rel. J.	Industrial Relations Journal
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
Institution Rules	ICSID Rules of Procedure for the Institution of Conciliation and Arbitration Proceedings
Int.'l Tax Rev.	International Tax Review
Int'l Rev. L. & Econ.	International Review of Law & Economics
Int'l Tax J.	The International Tax Journal
INTLLAW	International Lawyer
IRS	Bundessteuerbehörde der Vereinigten Staaten (engl. Internal Revenue Service)
ISGH	Internationaler Seegerichtshof
ISGHSt	Statut des Internationalen Seegerichtshofs
Iss.	Issue
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
IStGH	Internationaler Strafgerichtshof
IStGHSt	Römisches Statut des Internationalen Strafgerichtshofs
IStR	Internationales Steuerrecht

Abkürzungsverzeichnis

ITPJ	International Transfer Pricing Journal
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe
J. Collective Negotiations	Journal of Collective Negotiations
J. Int'l Arb.	Journal of International Arbitration
J. Legal. Stud.	The Journal of Legal Studies
JAMS	Judicial Arbitration and Mediation Services
JDS	Journal of Development Studies
JEBO	Journal of Economic Behavior & Organization
JIDS	Journal of International Dispute Settlement
JIEL	Journal of International Economic Law
JILP	New York University Journal of International Law and Politics
Journal of Tax'n	Journal of Taxation
JR	Juristische Rundschau
JStG	Jahressteuergesetz
JTPF	Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum (engl. EU Joint Transfer Pricing Forum)
JWT	Journal of World Trade
JZ	Juristenzeitung
Kap.	Kapitel
KSZE	Konferenz über Sicherheit und Zusammenarbeit in Europa
LDC	am wenigsten entwickelte Länder (engl. Least Developed Countries)
Leg. Hist. Rev.	The Legal History Review
LJIL	Leiden Journal of International Law
LNCA	LexisNexis Zeitschriften Auswertung
LPIC T	Law & Practice of International Courts & Tribunals
m.E.	Meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MAPA(s)	Multilaterale Vorabverständigungsvereinbarung(en) (engl. Multilateral APA(s))
MEMAP	Online Handbuch zum Verständigungsverfahren (engl. Manual on Effective Mutual Agreement Procedure)
Mio.	Millionen
MJIL	Melbourne Journal of International Law
MLI	Multilaterales Instrument
MOU	Absichtserklärung unter künftigen Vertragspartnern (engl. Memorandum of Understanding)
MPEPIL	Max Planck Encyclopedia of Public International Law
MRM	MenschenRechtsMagazin
MVV	Musterverständigungsvereinbarung zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA
n/a	Nicht verfügbar / vorhanden (engl. not available)
NAFTA	Nordamerikanisches Freihandelsabkommen (engl. North American Free Trade Agreement)

neubearb.	neubearbeite
NGO(s)	Nichtregierungsorganisationen (engl. Non-Governmental Organisation)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
No.	Number
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
OARNRE / PCA-Umwelt-Abkommen	Fakultative Verfahrensregelungen des PCA zur Austragung von Schiedsverfahren über den Umgang mit natürlichen Ressourcen und der Umwelt (engl. PCA Optional Arbitration Rules for Natural Resources and / or the Environment)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (engl. Organisation for Economic Co-operation and Development)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar 2010
OECD-VPRL	OECD-Verrechnungspreisrichtlinien
OEEC	Organisation für europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit (engl. Organisation for European Economic Co-operation)
ÖJZ	Österreichische Juristen-Zeitung
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
PCA	Ständiger Schiedshof (engl. Permanent Court of Arbitration)
PGE	Permanent Group of Experts
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
RabelsZ	Rabelszeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RDC	Académie de Droit International: Recueil des Cours
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft
Rev. Crit. de Droit Internat. Privé	Revue Critique de Droit International Privé
RGBL	Reichsgesetzblatt
RIAA	Reports of International Arbitral Awards
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
RJLSC	Regionale Auswahlkommission für Richter für den Karibischen Gerichtshof (engl. Regional Judicial and Legal Services Commission)
Rn.	Randnummer
S.	Seite
S+F	Sicherheit und Frieden
SchiedsVZ	Schiedsverfahrenszeitung
SCM-Abkommen	Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen (engl. Agreement on Subsidies and Countervailing Measures)
Seton Hall J. Sports & Ent. L. sog.	Seton Hall Journal of Sports and Entertainment Law sogenannt(e, s)

Abkürzungsverzeichnis

Sp.	Spalte
SRÜ	Seerechtsübereinkommen (engl.: United Nations Convention on the Law of the Sea)
ST	Der Schweizer Treuhänder
StC	SteuerConsultant
StIGH	Ständiger Internationaler Gerichtshof
StuB	Steuer- und Bilanzpraxis
StuW	Steuer und Wirtschaft
SVN	Satzung der Vereinten Nationen
SWI	Steuer & Wirtschaft International
Syracuse J. Int'l L. & Com.	Syracuse Journal of International Law and Commerce
TAXL	Tax Lawyer
TDM	Transnational Dispute Management
TMINTLJ	Tax Management International Journal
TMTPR	Tax Management Transfer Pricing Report
TNI	Tax Notes International
TNS	Tax News Service
TPITP	Transfer Pricing International Journal (früher: Tax Planning International Transfer Pricing)
TRIPS	Übereinkommen über handelsbezogene Aspekte der Rechte am geistigen Eigentum (engl. Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights)
u.a.	unter anderem
UAbs.	Unterabsatz
Ubg.	Die Unternehmensbesteuerung
UNCITRAL	Kommission der Vereinten Nationen für internationales Handelsrecht (engl. United Nations Commission on International Trade Law)
USD	US-Dollar
v.	von bzw. vom
Va. Tax Rev.	Virginia Tax Review
Var.	Variante
VBS	Völkerbundsatzung
VerfO-EuGH	Verfahrensordnung des EuGH
vgl.	vergleiche
Vill. L. Rev.	Villanova Law Review
VJIL	Virginia Journal of International Law
VN	Vereinte Nationen
Vol.	Jahrgang der Zeitschrift (engl. Volume)
VRÜ	Verfassung und Recht in Übersee
WIPO SchO	Schiedsverfahrensordnung der Weltorganisation für geistiges Eigentum (engl. Arbitration Rules of the World Intellectual Property Organization)

WP-AB	Arbeitsverfahren des Appellate Bodies als Berufungsgremiums (sog. Working Procedure des AB)
WTD	Worldwide Tax Daily
WTO	Welthandelsorganisation (engl. World Trade Organization)
WÜRV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23.5.1969
YJIL	Yale Journal of International Law
z.B.	zum Beispiel
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht
Ziff.	Ziffer
ZPO	deutsche Zivilprozessordnung

Einleitung

A) Problemstellung und Ziel der Untersuchung

Doppelbesteuerungen stellen eine Barriere für eine fortschreitende Entwicklung des internationalen Wirtschaftsverkehrs dar. Sie entstehen insbesondere, wenn eine steuerpflichtige Person im Wohnsitzstaat mit ihrem gesamten Einkommen unbeschränkt steuerpflichtig ist (Welteinkommensprinzip) und mit einem (teilweise) gleichen Steuersubstrat auch im Quellenstaat beschränkt steuerpflichtig ist (Territorialitätsprinzip) oder wenn in beiden Staaten Anhaltspunkte für eine Ansässigkeit, also eine doppelte unbeschränkte Steuerpflicht, gegeben sind. In all diesen Konstellationen sind die gleichen Einkünfte demnach dem Grunde nach in zwei Hoheitsgebieten steuerbar. Ohne bestehende uni- oder bilaterale Abwehrmechanismen wären betroffene Steuerpflichtige damit zweierlei Besteuerungsansprüchen über das gleiche Besteuerungsgut ausgesetzt.

Um derartige finanzielle Mehrfachbelastungen zu vermeiden, stellt die Vereinbarung zweiseitiger völkerrechtlicher Verträge, sog. „Doppelbesteuerungsabkommen“ (DBA), eine stark verbreitete Praxis unter den Staaten dar.¹ In DBA werden die Besteuerungsrechte in eigens dazu ge-

1 Die Verantwortlichkeit der Staaten zur Ausräumung bzw. zumindest zur Abmilderung der Doppelbesteuerung wird mit ihrer Fürsorgepflicht, die aus ihrer Stellung als Wohnsitzstaat gegenüber unbeschränkt steuerpflichtigen Steuersubjekten erwächst, begründet. Die Beseitigung der Doppelbesteuerung lässt sich jedoch nicht nur durch die Begründung bilateraler Steuerabkommen erzielen, sondern gelingt auch durch unilaterale, multilaterale oder supranationale Maßnahmen der betroffenen Staaten. Einen Überblick über insoweit zur Verfügung stehende Maßnahmen verschafft bspw. *Wilke*, Internationales Steuerrecht (2014), Rn. 54 ff. Während unilateralen Maßnahmen – etwa durch entsprechende gesetzliche Begünstigungen, die rein auf innerstaatlichen Gesetzen eines Staates beruhen – entgegen gehalten werden kann, dass sie nicht zwingend von allen Staaten in einem vergleichbaren Maß gewährt werden, erweist es sich für multi- oder supranationale Maßnahmen regelmäßig als schwierig, die Interessen und Vorstellungen aller beteiligten Staaten auf einen gemeinsamen Nenner zu bringen. Vor diesem Hintergrund überrascht es kaum, dass die Begründung bilateraler DBA zur Bekämpfung der internationalen Doppelbesteuerung gut angenommen wird und sich seit dem Abschluss erster Verträge zu Ende des 19. Jahrhunderts bewährt hat. Zu weiteren Nachweisen über erste

schaffenen Verteilungsartikeln so zwischen den beiden Vertragsstaaten aufgeteilt, dass nur ein Staat die konkreten Einkünfte besteuern darf und der andere Staat insoweit wechselseitig auf sein Besteuerungsrecht verzichtet oder es wird beiden Staaten ein anteiliges Besteuerungsrecht an den betroffenen Einkünften zugesprochen.² Die Zielsetzung der Abkommen liegt somit darin, diejenigen Steuerpflichtigen, denen im Fall von grenzüberschreitenden Sachverhalten eine doppelte Besteuerung ihrer Einkünfte droht, lediglich dem Steuerzugriff nur eines Staates auszusetzen.

Fraglich ist jedoch was geschieht, wenn das DBA über Regelungslücken verfügt, wenn beide Staaten im Rahmen der Abkommensanwendung von anderen Tatsachengrundlagen ausgehen oder sie das Abkommensrecht abweichend interpretieren bzw. anwenden oder wenn sie zur Abkommensauslegung auf ihre nationalen Begriffsverständnisse zurückgreifen. Entgegen der Zielsetzung der DBA bergen diese Fallkonstellationen die Gefahr des Fortbestands der Doppelbesteuerung. Weil aus der unmittelbaren Anwendbarkeit der DBA-Regelungen eine Überlagerung der innerstaatlichen Steuerrechte folgt,³ treten Abkommenskonflikte auch auf der internationalen Ebene auf und betreffen keine Widersprüche zwischen nationalem und internationalem Recht. Zur Vermeidung unterschiedlicher Auslegungen oder Anwendungen des Abkommensrechts durch die Vertragsstaaten enthalten die einzelnen DBA einerseits eigene Begriffsbestimmungen und ge-

zweiseitige Abkommen dieser Art siehe *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen* (6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 32 ff.

- 2 In DBA erfolgen systematische Steuerverzichte. Versagt ein DBA nun einem der beiden Staaten die Ausübung seines Besteuerungsrechts, kann sich der Verzicht technisch auf zwei Weisen vollziehen: Entweder rechnet der betroffene Staat die Steuer, die der Steuerpflichtige im anderen Staat entrichtet hat, bis zur Höhe der Steuer, die er selbst veranschlagen würde, an oder einer der Staaten stellt die Einkünfte zur Gänze von seiner Besteuerung frei (in der Regel unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes, sodass die Einkünfte zwar bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage außer Betracht bleiben, aber zur Ermittlung des Steuersatzes weiterhin ihre Berücksichtigung finden). Angelsächsisch geprägte DBA sehen regelmäßig die Anrechnungsmethode vor. Vgl. *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen* (6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 68, 76, 80, 83, 87; *Ismer*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen* (6. Aufl., 2014), Art. 23A Rn. 63, 121, 215; *Weichenrieder*, *Besteuerung und Direktinvestition* (1995), S. 29 in Bezug auf die Behandlung von Dividenden.
- 3 Siehe dazu etwa *Reimer*, in: Lehner (Hrsg.), *Reden zum Andenken an Klaus Vogel* (2010), S. 89, 123.

ben andererseits spezielle Auslegungsregelungen vor,⁴ sodass die Beseitigung der Doppelbesteuerung auf diese Weise im Idealfall verhindert werden sollte.

Allerdings gelingt es den Staaten in der Praxis trotz dieses ausgeklügelten Systems zur Prävention von Doppelbesteuerungen nicht, auf Auslegungs- und Anwendungskonflikte zurückzuführende, grenzüberschreitende Mehrfachbesteuerungen erschöpfend zu vermeiden. Dies beruht auf diversen Ursachen:

Zunächst erlauben DBA in manchen Fallkonstellationen die Rückanknüpfung an ein oder sogar beide nationalen Steuerrechte.

Zudem erweist sich das eigens in den DBA vorgesehene Schlichtungsverfahren, das sog. „Verständigungsverfahren“⁵, nicht als obligatorisch und kann den betroffenen Steuersubjekten Rechtssicherheit nicht in einem hinreichenden Maße verleihen. Dieses Verständigungsverfahren hält die zuständigen Behörden der beteiligten Vertragsstaaten lediglich dazu an, aus der Anwendung der DBA resultierende Doppelbesteuerungskonflikte im gegenseitigen Einvernehmen zu beheben. Problematisch ist dabei allerdings, dass keine Verpflichtung der Behörden besteht, dieses Verfahren erfolgreich zu beenden. Somit kann eine Doppelbesteuerung zu Lasten des betroffenen Steuerpflichtigen selbst nach durchgeführten zwischenstaatlichen Verständigungen fortbestehen. Zur Sicherstellung der Ausräumung möglichst aller auf DBA zurückzuführenden zwischenstaatlichen Besteuerungskonflikte bedienen sich die Staaten daher zunehmend eines an das Verständigungsverfahren anschließenden zusätzlichen Schiedsverfahrens.⁶ Letztlich zielt dieses zusätzliche Verfahren darauf ab, Steuersubjekte, die von der drohenden Mehrfachbesteuerung durch die beteiligten Staaten unmittelbar betroffen sind, trotz eines fehlenden Einigungsvermögens der Staaten in dem vorgelagerten Verständigungsverfahren, von der Last der Doppelbesteuerung ihrer Einkünfte zu verschonen.

4 Einen guten Überblick über dem den DBA insoweit inhärenten Regelungsgehalt verschaffen etwa *Schmidt, u.a.*, Internationale Steuerlehre (2005), Gliederungspunkt 8.4.

5 Vgl. dazu bspw. das von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (englisch: Organisation for Economic Co-operation and Development; „OECD“) in Art. 25 des Musterabkommens („OECD-MA“) vorgesehene Verfahrensmuster.

6 Als Beispiel wird auf die im OECD-MA enthaltene Schiedsklausel – Art. 25 Abs. 5 OECD-MA – verwiesen.

Außerdem besteht zwischen dem von DBA gewährten Rechtsschutz und den Rechtsmitteln, die Steuersubjekte innerstaatlich ergreifen können, kein Ausschließlichkeitsverhältnis. Insofern sind Inkonsistenzen zwischen Verständigungs- und Schiedslösungen, die aus DBA folgen, und nationalen Gerichtsentscheidungen vorprogrammiert.

Ausgehend von diesen Beobachtungen verfolgt diese Arbeit die Zielsetzung, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bestehenden Rechtsschutzmöglichkeiten so zu reformieren, dass Doppelbesteuerungsfälle noch erschöpfender beseitigt werden können. Dabei sollen nach Möglichkeit Strategien erarbeitet werden, die aufzeigen, inwiefern eine weitere Internationalisierung der Streitbeilegungsmittel – oder zumindest eine Verflechtung nationaler und internationaler Konfliktlösungsmechanismen – möglich und erstrebenswert ist. Die Untersuchung ist darauf angelegt, darzulegen, welche Reformmaßnahmen zu ergreifen sind, um den Rechtsschutz im Internationalen Steuerrecht nachhaltig verbessern zu können.

Die Hauptaufgabe dieser Arbeit besteht folglich darin, Regeln für ein steuerliches Streitbeilegungsverfahren zu konzipieren, das auf die Besonderheiten des Steuerrechts zugeschnitten ist. Anzustreben ist dabei die Entwicklung eines auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts hoch spezialisierten Streitbeilegungsverfahrens. Dies kann ein Schiedsverfahren, aber durchaus auch ein internationales Gerichtsverfahren sein, das nicht nur einen Beitrag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung leisten kann, sondern das zugleich in der Lage ist, das Verhältnis zwischen dem zwischenstaatlichen Verfahren und den nationalen Rechtsschutzmitteln zu optimieren.

B) Gang der Untersuchung

Um im Nachfolgenden untersuchen zu können, inwiefern die momentan zur Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht eingesetzten Rechtsschutzverfahren überhaupt Veränderungen zugänglich sind, die eine Steigerung der erfolgreichen Beseitigung von Doppelbesteuerung ebenso erwarten lassen wie eine generelle Erhöhung der Rechtssicherheit, werden im Ersten Teil dieser Arbeit die Grundlagen der Streitbeilegung im Doppelbesteuerungsrecht dargestellt. Bezugnehmend auf das den DBA inhärente Verständigungsverfahren wird dabei in einem ersten Schritt erläutert, welche Wirkungen, welchen Anwendungsbereich und welche Schwächen

dieses Verfahren aufweist.⁷ Vor dem Hintergrund des fehlenden Ausschließlichkeitscharakters dieses Verfahrens schließt ein umfassender Überblick über andere gegenwärtig verfügbaren Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung an. Dabei wird die Wirkkraft der einzelnen Methode jeweils näher untersucht.⁸

Über die Bestandsaufnahme der Strategien oder Rechtsschutzmittel hinaus, die aktuell zur Beseitigung der Doppelbesteuerung ergriffen werden können, wird bereits in den ersten beiden Teilen der Arbeit eine Bewertung darüber vorgenommen, ob die einzelnen Streiterledigungsmöglichkeiten für sich betrachtet oder in ihrer Gesamtheit der Aufgabe der umfassenden Beseitigung der Doppelbesteuerung und der Erzeugung von Rechtssicherheit gerecht werden können. Das Hauptaugenmerk wird dabei auf die an ergebnislose Verständigungsverfahren anschließenden Schiedsklauseln gerichtet. Da Schiedsklauseln seit einigen Jahren verstärkt in DBA integriert werden, um die Verständigungsverfahren zu ergänzen und sie wesentlich zu der Reduzierung der fortbestehenden Doppelbesteuerung beitragen sollen, wird in dem Zweiten Teil der Arbeit zunächst die Funktionsweise der Schiedsklauseln detailliert beschrieben, bevor in einem weiteren Schritt näher analysiert wird, ob die Klauseln in ihrer jetzigen Fassung schon die ihnen beigemessene Erwartungshaltung erfüllen können.

Nachdem zu Beginn der Arbeit ein Überblick über zur Verfügung stehende Streiterledigungsmittel ebenso wie über ihre Effizienz gegeben wird, nimmt der Dritte Teil dieser Arbeit eine Unterscheidung zwischen den verschiedenen Kategorien von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten vor.⁹ In diesem Zusammenhang wird insbesondere der Frage nachgegangen, ob die den jeweiligen Streitgegenständen beizumessenden Charakteristika Aufschluss über eine für jede Konfliktkategorie vornehmlich anzuwendende Streitbeilegungsmethode geben können. Dieser typologische Untersuchungsansatz empfiehlt sich insofern, als dass seit jeher unterschiedliche Streitbeilegungsquoten der verschiedenen, aus DBA resultierenden materiellen Streitgruppen auffallen.

7 S. 63 ff. (1. Teil A)).

8 Vgl. zu abkommensrechtlichen Schiedsklauseln S. 146 ff. (1. Teil A)V3)) sowie im Detail S. 213 ff. (2. Teil), zu weiteren ergebnisoffenen Streitbeilegungsmitteln S. 163 f. (1. Teil C)), zu Strategien des Pre-Dispute-Managements S. 165 ff. (1. Teil D)) und zum staatlichen Rechtsschutz S. 194 ff. (1. Teil E)).

9 S. 443 ff. (3. Teil).

Aufbauend auf den Ergebnissen des Dritten Teils und den im Ersten Teil dieser Arbeit herausgearbeiteten Stärken und Schwächen der momentan zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung zur Verfügung stehenden Streiterledigungsmittel,¹⁰ wird im abschließenden Vierten Teil dieser Arbeit versucht, Reformansätze zu konzipieren, die eine Verbesserung der Streitbeilegung und damit eine Verringerung von Doppelbesteuerungssituationen, die Steuerpflichtige nicht vermeiden können, erwarten lassen.¹¹ Zur Entwicklung und Ausarbeitung der neuen Reformansätze werden die meisten der derzeit im Völkerrecht bewährten Streiterledigungsmethoden in Betracht gezogen und auf ihre Eignung zum Einsatz im Doppelbesteuerungsrecht hin überprüft. Je nach dem Ausgang dieser Überprüfung kann sich dabei folgendes empfehlen,

- die abkommensrechtlich schon bekannten Verständigungs- und Schiedsverfahren beizubehalten, aber punktuell zu verbessern;
- eine weitere internationale Streitbeilegungsmethode in DBA aufzunehmen;
- die Kompetenz zur Beilegung von Doppelbesteuerungskonflikten teilweise oder ausschließlich auf eine bestehende internationale Einrichtung zu übertragen oder
- ein Verfahren zu schaffen, das eigens zur Beilegung von Doppelbesteuerungskonflikten konzipiert wird und vor einer gesondert einzurichtenden nationalen oder internationalen Einrichtung ausgetragen wird.

Schließlich wird der Annex dieser Arbeit mit einem Entwurf versehen, der die im Rahmen dieser Arbeit erarbeiteten Reformvorschläge erfasst.¹²

10 Auch *Diete*, Das obligatorische Schiedsverfahren in der deutschen DBA-Praxis (2014), S. 15 ff. untersucht in seiner Dissertation über obligatorische Schiedsverfahren im DBA-Recht, ob die Verständigungs- und Schiedsklauseln in ihrer aktuellen Fassung dazu imstande sind, abkommenswidrige Besteuerungen zu vermeiden, sowie welchen Einfluss sie auf die Rechtsschutzsituation von betroffenen Steuerpflichtigen nehmen. Allerdings beschränkt sich die Untersuchung auf die Analyse der Stärken und Schwächen und schlägt im Unterschied zu der vorliegenden Arbeit keine ausgearbeiteten Reformvorschläge vor.

11 S. 527 ff. (4. Teil).

12 S. 967 ff. (Annex).

Erster Teil: Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht: Status quo

A) Das Verständigungsverfahren im Sinn des Art. 25 OECD-MA

Das Verständigungsverfahren, für dessen Durchführung die meisten DBA eine eigene Klausel enthalten,¹³ findet seine Grundlage auch in Art. 25 OECD-MA. Das Verfahren strebt die Erzielung einer einvernehmlichen Konfliktlösung zwischen den zuständigen Behörden der jeweiligen Vertragspartner an. Damit verleiht es Rechtsschutz gegen eine nicht dem Abkommen entsprechende Besteuerung. Das Verständigungsverfahren kann aus verschiedenen Ausgangssituationen heraus eingeleitet werden. Während im Fall einer konkreten abkommenswidrigen Besteuerung das Verständigungsverfahren im engeren Sinn nach Art. 25 Abs. 1 OECD-MA einzuleiten ist, sieht Art. 25 Abs. 3 OECD-MA mit den dort vorgesehenen Konsultationsverfahren zur Lösung genereller Auslegungs- oder Anwendungsprobleme Verständigungsverfahren im weiteren Sinn vor.¹⁴

I) Rechtsgrundlagen von Verständigungs- und Alternativverfahren

1) Verständigungsklauseln in Musterabkommen als Leitlinien

Im Rahmen der Aushandlung von DBA orientieren sich die jeweiligen Vertragsstaaten vielfach an Musterabkommen und Verhandlungsgrundlagen. Besonders hervorzuheben ist dabei die Bedeutung des OECD-Musterabkommens. Speziell für westlich geprägte Industrienationen fungiert

13 Vgl. etwa *Park*, in: *Park* (Hrsg.), *Arbitration of International Business Disputes* (2006), S. 609, 611; *Kraft*, *Die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen* (1991), S. 121; *Strobl*, in: *International Fiscal Association* (Hrsg.), *CDFI*, Vol. 66a (1981), S. 171 f.; *Tittel*, *Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen* (1964), S. 51.

14 Siehe *Mülhausen*, *Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht* (1976), S. 30; *Strobl*, in: *International Fiscal Association* (Hrsg.), *CDFI*, Vol. 66a (1981), S. 171, 172; *Lehner*, *Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages* (1982), S. 13 f.

das OECD-Muster nebst dem dazugehörigen Musterkommentar als Grundlage für die einzelnen DBA.¹⁵ Rechtsdogmatisch handelt es sich hierbei lediglich um Empfehlungen des Fiskalausschusses der OECD.¹⁶ Dabei unterliegen Abkommen und Kommentar der OECD turnusmäßigen Revisionen, werden also stetig aktualisiert und ergänzt. Daneben verfügen sowohl die Vereinten Nationen („VN“) als auch die Staaten der Anden jeweils über ein eigenes DBA-Muster. Anders als im OECD-MA der Fall wird in diesen Musterabkommen ein Fokus auf die Durchsetzung der Interessen von Quellenstaaten bzw. generell von Schwellen- und Entwicklungsländern gelegt.¹⁷

Neuerdings geben einige Staaten auch nationale Verhandlungsgrundlagen vor. Während die erste österreichische Verhandlungsgrundlage bereits im Jahr 1998 erlassen wurde, folgten die USA im Jahr 2006 und Belgien im Jahr 2010.¹⁸ Mittlerweile hat auch Deutschland am 17.4.2013 eine Verhandlungsgrundlage für deutsche DBA („DE-VG“) erlassen, die gewissermaßen als Leitlinie im Rahmen der bilateralen Aushandlung deutscher

15 Im Interesse der Industrienationen wird in diesen Musterwerken bezweckt, das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates möglichst weitgehend durchzusetzen – etwa wenn sie als Ansässigkeitsstaat fungieren und das DBA die Regelung der Besteuerung im Ausland erzielter Einkünfte zum Gegenstand hat. Vgl. statt vieler bspw. *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2014), § 5 Rn. 564.

16 Es handelt sich damit weder um formelle Gesetze mit einer Bindungswirkung nach Art. 20 Abs. 3 GG noch um völkervertragliche Bestimmungen noch um verbindliche Verwaltungsabkommen. So m.w.N. *Wassermeyer*, in: Wassermeyer, et al. (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (135. EL, Stand: 2016), Vor Art. 1 MA Vorbemerkung, Rn. 34; *Mellinghoff*, in: Kaeser (Hrsg.), FS Wassermeyer (2015), S. 35, Rn. 3-6.

17 Das VN-Musterabkommen stammt aus dem Jahr 1980. Es entfaltet ebenfalls keine verbindliche Wirkung, sondern ist lediglich als „veröffentlichte Expertenmeinung“ anzusehen. So *Dietsch*, Das obligatorische Schiedsverfahren in der deutschen DBA-Praxis (2014), S. 97 f. Auch die Anden-Pakt-Staaten Venezuela, Kolumbien, Bolivien, Ecuador und Peru sind nach ihrem multilateralen DBA von 1971 untereinander dazu verpflichtet, das Territorialitätsprinzip anzuwenden. Zu der Besteuerung im Rahmen des Anden-Paktes siehe *Ramírez Guerrero*, in: International Fiscal Association (Hrsg.), CDFI, Vol. 67a (1982), S. 375, 384. Auch weist *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2014), § 5 Rn. 564 darauf hin, dass Entwicklungsländer bspw. durch die Anrechnung fiktiver Steuern, die letztlich zu einer Reduzierung der Bemessungsgrundlage in dem jeweils anderen Staat führt, gestärkt werden.

18 Vgl. m.w.N. dazu *Lüdicke*, in: Brunsbach, et al. (Hrsg.), Ifst-Schrift Nr. 492 (2013), S. 97, 98.

DBA fungieren soll, aber von Seiten des deutschen Bundesministeriums für Finanzen („BMF“) keineswegs als Muster-DBA angesehen wird.¹⁹ Die Staaten versprechen sich von solchen Verhandlungsgrundlagen auf lange Sicht nicht nur eine Konsistenz in den Inhalten der eigenen DBA zu erreichen sowie die nationalen steuerpolitischen Vorstellungen leichter umsetzen zu können, sondern auch eine Stärkung der wirtschaftlichen Beziehungen und Zusammenarbeit der jeweiligen Länder.²⁰ Letztlich ist aber auch festzuhalten, dass solche Musterentwürfe in DBA-Verhandlungen eines Landes bloße Ausgangspunkte bilden. Das Verhandlungsergebnis können sie keineswegs allein vorgeben, sondern allenfalls etwas vorhersehbarer machen.²¹ Steuerpflichtige selbst können keine direkten Rechte aus sol-

-
- 19 Die DE-VG besteht aus einem Abkommenstext und einem ergänzenden Protokoll. Mit Datum v. 23.8.2013 wurde bereits eine aktualisierte Fassung der DE-VG von Seiten des BMF erlassen. Die Aktualisierung betraf die Angleichung von Abweichungen zwischen der englischsprachigen und der deutschsprachigen Fassung der DE-VG. Dazu *Bundesministerium für Finanzen*, Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen mit Stand v. 22.8.2013 (IV B 2 – S 1301/ 13/10009). Inhaltlich orientiert sich die DE-VG bis auf wenige Abweichungen stark an dem OECD-MA. Vgl. m.w.N., insbes. zu den einzelnen Abweichungen von dem OECD-MA, statt vieler *Lüdicke*, in: Brunsbach, et al. (Hrsg.), *Ifst-Schrift Nr. 492* (2013), S. 97, 98 ff., 102 ff.). Sie entspricht inhaltlich im Wesentlichen auch den DBA, die Deutschland zuletzt mit den Niederlanden, mit Luxemburg und mit Großbritannien, ausgehandelt hat. So *Ditz/Schönfeld*, DB 2013, 1437.
- 20 Diese Zielsetzung bestätigen etwa *Richter/Welling*, Tagungsbericht "DBA-Politik der Bundesregierung", 40. Berliner Steuergespräche, v. 26.9.2011, die auf S. 10 des Tagungsberichts Herrn Ministerialrat *Wichmann* vom BMF sowie *Rotter/Welz*, *IWB* 2013, 628 zitieren. Von Seiten des deutschen BMF wird der DE-VG vor allem der Zweck beigemessen, als eine legislative Legitimation und damit als eine Rückendeckung in DBA-Verhandlungen zu fungieren. Denn im Rahmen der Verabschiedung eines neuen DBA beschränkt sich der legislative Einfluss lediglich auf eine vollständige Annahme oder Ablehnung. D.h. inhaltliche Abänderungen können Bundestag und Länder nicht erreichen. Nun aber ist eine frühzeitige legislative Einbindung sichergestellt. So *Lüdicke*, in: Brunsbach, et al. (Hrsg.), *Ifst-Schrift Nr. 492* (2013), S. 97, 100. Zu den konkreten mit der DE-VG verfolgten politischen Ziele vgl. ferner nachfolgende Ausführungen auf S. 145 (I. Teil A)V2).
- 21 Die Delegation des anderen Staates ist nämlich nicht verpflichtet, sich auf die an die DE-VG angelehnte Ausgestaltung einzulassen. Ausgehandelte DBA können und werden daher in Zukunft auch weiterhin regelmäßig von der DE-VG abweichen. Denn die endgültige Fassung hängt fraglos wesentlich von der Haltung des anderen Staates bzw. dem Geben und Nehmen von beiden Staaten ab.

chen Verhandlungsmustern ableiten. Die Muster entfalten verbindliche und direkte Rechtswirkungen also weder gegenüber anderen Vertragsstaaten noch gegenüber Steuerpflichtigen, sondern fungieren als behördeninterne Verwaltungsvorschrift.²² Allerdings kann und soll die VG-DBA bei der Auslegung deutscher DBA heranzuziehen sein, soweit die völkerrechtlichen Auslegungsregelungen dies verlangen.²³

2) Nationale Anwendbarkeit von Verständigungsklauseln

Bei der Anwendung der durch nationale Zustimmungsgesetze als nationales Recht anzusehenden DBA-Vorschriften²⁴ ist das Aufkommen von Mei-

22 Insofern ist festzuhalten, dass ein solches nationales DBA-Muster lediglich zu behördeninternen Befolgungspflichten zu führen vermag. Hierbei handelt es sich um bloße Verwaltungsvorschriften, die dazu dienen, Verwaltungsbeamte intern zu binden. D.h. die deutsche Verhandlungsdelegation ist dazu angehalten, dem anderen Staat zur Ausgestaltung des zu verabschiedenden DBA ein Angebot basierend auf der DE-VG zu machen. Die konkrete Abfassung des Textes als Ergebnis der bilateralen Verhandlungen ist dann wieder frei.

23 Zu der nationalen Verhandlungsgrundlagen im Rahmen der Auslegung von DBA beizumessenden Bedeutung vgl. m.w.N. nachfolgend unter S. 81 (1. Teil A)III)1a)).

24 Nachdem die Vertragsverhandlungen für einen völkerrechtlichen Vertrag abgeschlossen wurden und eine Paraphierung des ausgehandelten Abkommenstextes in Protokollen und Notenwechseln stattgefunden hat, bedarf es zusätzlich eines legislativen Zustimmungsgesetzes. Für Deutschland folgt die Pflicht der parlamentarischen Zustimmung durch den Bundestag aus Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG und durch den Bundesrat aus Art. 78, 105 Abs. 3 GG. Infolge von Art. 82 GG wird das Zustimmungsgesetz sodann durch den Bundespräsidenten ausgefertigt und im Bundesgesetzblatt verkündet. Den Abschluss des Verfahrens bildet die Ratifikation des DBA durch den Bundespräsidenten, die die völkerrechtliche Bindungswirkung herstellt, und dem Austausch der Ratifikationsurkunden, der ebenfalls im Bundesgesetzblatt bekannt zu geben ist (vgl. für Deutschland dazu Art. 59 Abs. 1 GG). Das Inkrafttreten muss dabei nicht unmittelbar mit dem Austausch der Ratifikationsurkunden erfolgen. Abweichende Vereinbarungen sind durchaus üblich. Zu diesem Ablauf vgl. statt vieler allein *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.20 f. Ob die völkerrechtlichen Bestimmungen allerdings durch das Zustimmungsgesetz in nationales Recht transformiert werden, inkorporiert werden oder ob lediglich die innerstaatliche Anwendbarkeit der DBA erfolgt, wird weder in Rechtsprechung noch in der Literatur übereinstimmend beantwortet. Letztlich führen alle Lehren, also die Transformations-, die Inkorporations- und die Vollzugslehre dazu, dass DBA innerstaatlich anwendbar sind – sei es als vom Völkerrecht in das nationale Recht transferiertes Recht, als inkorporiertes nationales

nungsverschiedenheiten zwischen den jeweiligen Vertragsstaaten über die richtige Auslegung oder Anwendung der Abkommensbestimmungen ebenso unvermeidbar wie das Aufkommen einer Abkommenslücke.

In diesen Situationen erweist sich die Verfügbarkeit von Rechtsschuttmitteln als unerlässlich. Sofern die Regelungen eines DBA eine Spezialität gegenüber nationalen Steuergesetzen aufweisen und die Bestimmungen des DBA über eine hinreichende Bestimmtheit verfügen, ordnet § 2 AO den Vorrang der völkerrechtlichen Bestimmungen vor einfachgesetzlichen innerstaatlichen Vorschriften an.²⁵ Etwas anderes gilt nur dann, wenn es sich um einen verfassungsrechtlich zulässigen sog. „treaty override“ handelt.²⁶ Gegen eine (vermeintlich) abkommenswidrige Besteuerungsmaßnahme eines Vertragsstaates stehen Steuerpflichtigen neben den aus der

Recht, das aber seinen völkerrechtlichen Status beibehält, oder als Völkerrecht, dessen Anwendbarkeit durch das nationale Recht gestattet wird. Auswirkungen der unterschiedlichen Ansätze können etwa bei der Auslegung der DBA aufkommen. Strenggenommen sind für in nationales Recht transformiertes Recht nationale Auslegungsregelungen anzuwenden, nicht aber für jenes Recht, das seinen völkerrechtlichen Status beibehält. Insoweit bleibt es bei den völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen. Allerdings dürfte auch die Transformationslehre durch den Rückgriff auf das Gebot der völkerrechtsfreundlichen Auslegung gleichwohl auf diese Regeln zurückgreifen und damit zu gleichen Auslegungsergebnissen gelangen. Vgl. dazu *Rotter, u.a.*, Kommentar zur Verhandlungsgrundlage für DBA (2014), S. 26 ff.

- 25 Art. 25 GG setzt für einen Vorrang von allgemeinen Regeln des Völkerrechts vor nationalen Gesetzen ein verfassungsänderndes Gesetz voraus. Handelt es sich indes um das Verhältnis ranggleicher Regelungen aus DBA zum nationalen einfachen Gesetzesrecht bestimmt § 2 Abs. 1 AO, dass die Regelungen eines DBA ranggleichen innerstaatlichen Regelungen prinzipiell als *lex specialis* vorgehen. Bei Normenkollisionen zwischen den Regelungen in Verträgen mit anderen Staaten und den innerstaatlichen Steuergesetzen sind daher die allgemeinen Grundsätze anzuwenden, die auch bei der Kollision innerstaatlicher Gesetze gelten. Es gelten insbes. die Regeln der zeitlichen Reihenfolge (*lex posterior*-Regel) und der Spezialität (*lex specialis*-Regel). Zu der zwischen dem DBA-Recht und dem nationalen Recht bestehenden Normenkonkurrenz siehe *Drüen*, in: *Tipke/Kruse* (Hrsg.), Kommentar zur AO und FGO (Stand: 146. EL, 2016), § 2 AO Rn. 1a f., 6a ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.37 ff.
- 26 Für Deutschland hat Bundesverfassungsgericht (BVerfG) die Zulässigkeit von *treaty overrides*, für die ein gesetzgeberischer Wille zur Abkommensverdrängung feststellbar ist, mit *Beschl. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, DStR 2016, 359* festgestellt. Liegen die daran zu stellenden Voraussetzungen hingegen nicht vollständig vor, bleibt es bei dem Vorrang der Regelungen des DBA. Insgesamt kommt § 2 Abs. 1 AO letzten Endes ein nur eher deklaratorischer Charakter zu, der hori-

Anwendung des DBA-Rechts resultierenden zwischenstaatlichen Streiterledigungsmitteln auch die herkömmlichen nationalen außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsmittel zur Verfügung.

Die Zuständigkeit nationaler Rechtsmittelbehörden über die Beurteilung der Rechtmäßigkeit von Besteuerungsmaßnahmen,²⁷ die auf ein DBA zurückzuführen sind, resultiert aus der Transformation des DBA-Rechts bzw. der Anwendbarkeit des völkerrechtlichen DBA-Rechts als einfachgesetzliches innerstaatliches Recht.²⁸ Dieser Vorrang ist von nationalen Rechtsschutzbehörden auch bei der Streitbeilegung zu beachten. Insofern können von der abkommenswidrigen Situation betroffene Steuerpflichtige neben nationalen (außer-)gerichtlichen Rechtsbehelfen bei der zuständigen nationalen Steuerbehörde auch die Einleitung eines Verständigungsverfahrens als zwischenstaatliches Verfahren beantragen. Dies erfolgt, um gewissermaßen einen „Kompromiss ähnlich [einer] tatsächliche[n] Verständigung im innerstaatlichen Besteuerungsverfahren“ zu finden.²⁹ Die entsprechenden Regelungen sind regelmäßig normativ an Art. 25 OECD-MA angelehnt. Das Verständigungsverfahren ist ein rein zwischenstaatlich angelegtes diplomatisches Verfahren.³⁰

II) Grundzüge der einzelnen Verständigungsverfahren

1) Verständigungsverfahren im engeren Sinn

Das Verständigungsverfahren im engeren Sinn betrifft konkrete abkommenswidrige Besteuerungsmaßnahmen und erweist sich in der Praxis als relevanteste Verfahrenskategorie. Für von einer (sich abzeichnenden) Doppelbesteuerung betroffene Steuerpflichtige stellt es neben den her-

zontale Konflikte Normen gleichen Ranges klarstellend löst. Zustimmung wohl auch *Drüen*, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), Kommentar zur AO und FGO (Stand: 146. EL, 2016), § 2 AO Rn. 6a ff.

27 Zu den konkreten Rechtsschutzmöglichkeiten vgl. nachfolgende Ausführungen ab S. 194 (1. Teil E)).

28 Vgl. zur Umwandlung von Völkerrecht in nationales Recht schon vorstehend Fn. 24.

29 So *Drüen*, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), Kommentar zur AO und FGO (Stand: 146. EL, 2016), § 2 AO Rn. 43.

30 Siehe etwa *Ismer*, in: Rust (Hrsg.), Double Taxation Within the European Union (2011), S. 211, 214.

kömmlichen nationalen Rechtsbehelfen eine zusätzliche Rechtsschutzmöglichkeit dar.³¹

a) Verfahrenseinleitung, Vorprüfungs- und Abhilfeverfahren

Sobald ein Steuerpflichtiger in einem grenzüberschreitenden Sachverhalt eine abkommenswidrige Besteuerung bzw. konkrete Anzeichen für eine künftige Doppelbesteuerung aufgrund von Besteuerungsmaßnahmen zweier Staaten feststellt,³² kann er die Einleitung des Verständigungsverfahrens gem. Art. 25 Abs. 1 S. 1 OECD-MA direkt bei der zuständigen Behörde seines Ansässigkeitsstaates³³ – in Deutschland ist dies das Bundeszentral-

31 *Ismar*, in: Rust (Hrsg.), *Double Taxation Within the European Union* (2011), S. 211, 215 hebt insoweit hervor, dass die zusätzliche, vom nationalen Rechtsschutz unabhängige Rechtsbehelfsmöglichkeit gerade kein strukturelles Defizit des Verfahrens darstellt – so wie etwa von *Altman*, *Dispute Resolution under Tax Treaties* (2005), S. 66 kritisiert – sondern der zusätzliche Schutz vielmehr positiv verstanden werden sollte.

32 Laut Art. 25 Abs. 1 S. 1 OECD-MA müssen „Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten für [das betroffene Steuersubjekt] zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die [dem konkreten Abkommen] nicht entspricht“. Aus dieser Formulierung folgt, dass die Doppelbesteuerung bei Verfahrenseinleitung noch nicht zwingend vorliegen muss. Dies können laut *Becker*, in: Achatz (Hrsg.), 37. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, IStR, 11. und 12.9.2012 (2013), S. 167, 170 „Handlungen oder Entscheidungen legislativer oder administrativer Art sein“.

33 Bei einer doppelten Ansässigkeit bestimmt sich der Wohnsitz nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA. Ist keine überwiegende Bindung des Steuerpflichtigen an den ein oder den anderen Staat festzustellen, haben die beiden zuständigen Behörden den Wohnsitz nach Art. 4 Abs. 2 d) OECD-MA im Einvernehmen zu bestimmen. Bei welcher der beiden Behörden der Steuerpflichtige aber die Einleitung von Verständigungen beantragt, steht ihm frei. So *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen* (6. Aufl., 2014), Art. 25 Rn. 35. Betreffen die abkommenswidrigen Maßnahmen Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, folgt aus Art. 9 OECD-MA, dass jedes der Unternehmen einen Antrag bei der zuständigen Behörde in dem Ansässigkeitsstaat stellen darf. Vgl. dazu *Lüthi*, in: Gosch, et al. (Hrsg.), *DBA-Kommentar* (20. EL, 2008), Teil 2, OECD-MA, Art. 25 Rn. 28. Aus Art. 25 Abs. 1 S. 1 OECD-MA folgt darüber hinaus, dass das Verständigungsverfahren bei der Einschlägigkeit von Art. 24 Abs. 1 OECD-MA (Grundsatz des Diskriminierungsverbotes aufgrund der Staatsangehörigkeit) auch durch einen Staatsangehörigen vor derjenigen zuständigen Behörde eingeleitet werden kann, dessen Staatsangehöriger er ist.

amt für Steuern („BZSt“) mit Sitz in Bonn³⁴ – geltend machen. In Deutschland wird der Antrag aber regelmäßig bei dem jeweils zuständigen Wohnsitzfinanzamt gestellt, das das Anliegen sodann von Amts wegen an das BZSt weiterleitet.³⁵ Während gewisse inhaltliche Mindestanforderungen an die Anträge gestellt werden, verzichten die Staaten vornehmlich auf die Vorgabe spezieller Formvorgaben.³⁶ Zur Beantragung der Verfahrenseinleitung sieht das OECD-MA ab der ersten Mitteilung über die betreffende Besteuerungsmaßnahme in Art. 25 Abs. 2 OECD-MA eine Höchstfrist von drei Jahren vor.³⁷ Steuerpflichtige können die Einleitung dieses Verfahrens gem. Art. 25 Abs. 1 OECD-MA „unbeschadet der nach

34 De facto ist das BMF die zuständige Behörde. Durch eine Übertragung der Aufgaben durch das BMF fungiert das BZSt aber als zuständige Behörde im Sinn des Art. 3 Abs. 1 f) OECD-MA. Dies folgt aus § 5 Abs. 1 Nr. 5 Finanzverwaltungsgesetz („FVG“) in Verbindung mit dem Erlass des BMF v. 20.6.2011 (*Bundesministerium für Finanzen*, BStBl. I 2011, 674). Lediglich für Qualifikationskonflikte nach Art. 25 Abs. 3 OECD-MA (ausgenommen Vorabverständigungsverfahren) nimmt das BMF die Kompetenz weiterhin selbst wahr. Vgl. BMF, Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen v. 13.7.2006 – IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl. I 2006, 461, Ziff. 1.4.

35 Vgl. etwa BMF, Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen v. 13.7.2006 – IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl. I 2006, 461, Ziff. 2.1.3 f.; *Wilke*, Internationales Steuerrecht (2014), Rn. 1104.

36 Es empfiehlt sich jedoch eine schriftliche Beantragung. Inhaltlich sollte der Antrag den Sachverhalt schildern und die notwendigen Unterlagen und Beweismittel enthalten. Vgl. m.w.N. *Becker*, in: Haase (Hrsg.), AStG/DBA (3. Aufl., 2016), II Art. 25 Rn. 22, die auf die jeweiligen Voraussetzungen des innerstaatlichen Rechts verweist. Für Deutschland nimmt sie bspw. Bezug auf § 357 AO.

37 Im Jahr 2016 hat das FG Köln zu entsprechenden Klauseln aus DBA Deutschlands mit der Schweiz, mit Spanien und mit Frankreich Stellung genommen. Soweit ein DBA, wie das DBA mit der Schweiz, über keine entsprechende Einleitungsfrist vorsieht, hat das FG Köln mit inzwischen rechtskräftiger Entscheidung angenommen, dass dann keine Frist laufe, erst Recht sei von keiner Maßgeblichkeit einer in einer Verwaltungsvorschrift festgelegten Frist auszugehen. Diese seien nicht dazu geeignet, DBA-Recht zu durchbrechen. Vgl. FG Köln, Urt. v. 14.4.2016 – 2 K 1205/15, EFG 2016, 1151. Soweit hingegen zwischenzeitlich ein neues DBA in Kraft getreten ist und anders als das Vorgängerabkommen nun eine Einleitungsfrist im Sinn des Art. 25 OECD-MA vorsieht, wie das DBA Spanien, und darin die rückwirkende Anwendung auch von der Verständigungsklausel geregelt sei, sei die Ablehnung der Einleitung des Verständigungsverfahrens ermessensfehlerfrei erfolgt. Der Steuerpflichtige habe auch mit dieser Folge rechnen müssen. So FG Köln, Urt. v. 14.4.2016 – 2 K 2809/13, EFG 2016, 1216. Enthält das neue Abkom-

dem innerstaatlichen Recht [der Vertragsstaaten] vorgesehenen Rechtsmittel“ beantragen.

Die tatsächliche Durchführung eines Verständigungsverfahrens hängt im weiteren Verlauf von der Annahme des Verfahrens durch die Behörde ab. Ob betroffenen Steuerpflichtigen ein Anspruch auf die Einleitung des Verfahrens zusteht, bedarf einer differenzierten Betrachtung: Hinsichtlich der Überprüfung der Begründetheit der Abkommenswidrigkeit der Maßnahme(n) durch die angerufene innerstaatliche Behörde im Sinn des Art. 25 Abs. 2 S. 1 HS. 1 OECD-MA steht dieser zunächst kein Ermessensspielraum zu.³⁸ Sieht die zuständige Behörde bei Begründetheit der Einwendungen des Steuerpflichtigen allerdings keine innerstaatliche Abhilfemöglichkeit im Sinn von Art. 25 Abs. 2 S. 1 HS. 2 OECD-MA,³⁹ so ist umstritten, ob sie durch Vorschriften wie Art. 25 Abs. 2 S. 1 a.E. OECD-MA dazu verpflichtet ist, ein Verständigungsverfahren einzuleiten, also die andere Behörde über den Antrag zu informieren.⁴⁰ Sofern hinge-

men, wie das DBA Frankreich, das ebenfalls erstmal eine Einleitungsfrist regelt, indes keine echte Rückwirkungsklausel, so stellt die Entscheidung der Behörde zur Ablehnung des Verfahrens eine reine Ermessensentscheidung dar, die nach allgemeinen Grundsätzen zu überprüfen ist. Im entschiedenen Fall beruhte die Ablehnung auf einer ermessensfehlerfreien Entscheidung. Vgl. FG Köln, Urt. v. 14.4.2016 – 2 K 2402/13, EFG 2016, 1218. Alle drei Entscheidungen sind rechtskräftig.

- 38 Da die Frage eines Abkommensverstoßes eine Tatbestandsvoraussetzung zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens darstellt (vgl. Art. 25 Abs. 1 S. 1 OECD-MA), verbietet sich insoweit die Ausübung von Ermessen. An die Auffassung des Steuerpflichtigen ist die Behörde bei der Subsumtion allerdings nicht gebunden. Vgl. dazu *Leising*, IStR 2002, 114, 117 f.
- 39 Vgl. dazu bspw. *Stiewe*, Die verfahrensrechtliche Umsetzung internationaler Verständigungsvereinbarungen (2011), S. 57 f.; *Hendricks*, Internationale Informationshilfe im Steuerverfahren (2004), S. 29; *Strobl*, in: International Fiscal Association (Hrsg.), CDFI, Vol. 66a (1981), S. 171, 176 f.; *Titel*, Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen (1964), S. 54; *Studer*, BIFD 1971, 81, 85; *Risse*, BB 1975, 684.
- 40 Zu dem Streitstand vgl. m.w.N. *Leising*, IStR 2002, 114, 118 f. Die maßgeblichen Vorschriften sind mehrheitlich nicht als „Kann- oder Soll-Vorschrift“ abgefasst, sondern bedienen sich vielmehr der Formulierung „[...] wird sie sich bemühen [...]“ (Art. 25 Abs. 2 OECD-MA). Die Interpretation nach dem Wortlaut führt somit dazu, dass den zuständigen Behörden ein Ermessensspielraum zusteht, wenn sie beurteilen müssen, ob sie ein Verfahren einleiten bzw. welche zwischenstaatlichen Maßnahmen zu ergreifen sind. Die Einleitung des Verfahrens scheint damit nicht nur von der Abkommenswidrigkeit der Maßnahme abzuhängen, sondern es

gen von einem behördlichen Ermessen ausgegangen wird,⁴¹ darf der Ablehnungsbescheid in einem gegen die Behörde eingeleiteten innerstaatlichen Gerichtsverfahren nur auf eine fehlerfreie Ermessensausübung hin überprüft werden.⁴² Unabhängig von der Beantwortung der Streitfrage besteht aber eine volle gerichtliche Überprüfbarkeit der behördlichen Einschätzung der Begründetheit der Einwendung eines Steuerpflichtigen.

b) Verfahrensablauf

In den nichtförmlichen Verhandlungen des Verständigungsverfahrens – diese können schriftlich oder mündlich ausgetragen werden⁴³ – sind die zuständigen Behörden lediglich dazu verpflichtet, eine Einigung anzustre-

werden regelmäßig auch Zweckmäßigkeitserwägungen (wie etwa der Rechtsstandpunkt des eigenen Staates, die Bereitschaft der anderen Behörde für Zugeständnisse, das Gebot der internationalen Rücksichtnahme etc.) einbezogen. Nach anderer Auffassung folgt bei Vorliegen der Abkommenswidrigkeit aus dem Sinn und Zweck des Verständigungsverfahrens eine Verpflichtung der zuständigen Behörde zur Einleitung des Verfahrens bei der zuständigen Behörde des Vertragspartners. Vgl. m.w.N. zu dieser Argumentation *Lüthi*, in: Gosch, et al. (Hrsg.), DBA-Kommentar (20. EL, 2008), Teil 2, OECD-MA, Art. 25 Rn. 59.

41 Für Ermessen spricht sich die deutsche Rechtsprechung aus, vgl. dazu *Dietsch*, Das obligatorische Schiedsverfahren in der deutschen DBA-Praxis (2014), S. 68 f. In Deutschland wäre gegen einen Ablehnungsbescheid zunächst ein Einspruch und im Fall von fehlender Abhilfe ein Verfahren vor dem Finanzgericht Köln (§ 38 Abs. 1 FGO) gegen das BZSt einzuleiten. Dabei spricht viel für die Wahl der Leistungsklage als richtiger Klageart. Die Überprüfbarkeit beschränkt sich jedoch auf die Rechtmäßigkeit, Zweckmäßigkeitserwägungen dürfen nicht geprüft werden. Vgl. m.w.N. *Leising*, IStR 2002, 114, 115 ff. Schließt sich entsprechend Art. 25 OECD-MA ein obligatorisches Schiedsverfahren an ergebnislose Verständigungen an, so reduziert sich das Ermessen. Vgl. m.w.N. *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Art. 25 Rn. 90 a.E., 208, 303; *Hardt*, in: Wassermeyer, et al. (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (135. EL, Stand: 2016), Bd. V, Art. 26 DBA-CH Rn. 36.

42 Wird indes von einer Verpflichtung zur Verfahrenseinleitung ausgegangen, ist diese Entscheidung gerichtlich überprüfbar.

43 Lediglich eine schriftliche Beantragung der Verfahrensdurchführung bei der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates durch die Behörde, bei der der Steuerpflichtige die Verfahrenseinleitung beantragt hat, wird verlangt. Dies erleichtert die Darstellung des Sachverhalts und der rechtlichen Problematik. Vgl. hierzu etwa *Lüthi*, in: Gosch, et al. (Hrsg.), DBA-Kommentar (20. EL, 2008), Teil 2, OECD-MA, Art. 25 Rn. 64 ff.

ben. In Art. 25 Abs. 4 OECD-MA wird dazu ein unmittelbares miteinander Verkehren der zuständigen Behörden empfohlen, um ein gegenseitiges Einvernehmen herbeizuführen – vorzugsweise durch die Einrichtung einer gemeinsamen Kommission. Dominierend erweist sich jedoch nach wie vor die schriftliche Verfahrensführung durch Briefwechsel und Positionspapire.⁴⁴ Zuletzt nehmen aber auch turnusmäßige Treffen zweier Finanzbehörden zu.⁴⁵

Da DBA eine einheitliche Abkommensanwendung suggerieren, steht den zuständigen Behörden im Rahmen der Konsenssuche grundsätzlich kein Beurteilungsspielraum zu. Es gebietet sich vielmehr eine strenge Anwendung des geltenden Rechts. Wenn die Anwendung der maßgeblichen Rechtsvorschriften das Erzielen einer Einigung jedoch in Einzelfällen verhindert, dürfen die Behörden ausnahmsweise Billigkeitserwägungen einfließen lassen, um einer Mehrfachbesteuerung entgegenzuwirken.⁴⁶ Zur Austragung des Verfahrens bedarf es jedenfalls keiner Hinzuziehung diplomatischer Vertretungen.

Wenn beide Behörden jeweils auf ihren unterschiedlichen Standpunkten beharren, ist ein Konsens nicht zwingend zu suchen.

Obwohl Steuerpflichtige die Adressaten und damit die Belasteten der staatlichen Maßnahmen, die die Doppelbesteuerung provozieren, sind und sogar der Erfolg der Verständigungen maßgeblich von der Informationsausstattung der Behörden durch sie abhängt,⁴⁷ partizipieren sie nicht aktiv an dem Verfahren.⁴⁸

44 Für den Austausch der Positionspapiere verzichtet Art. 25 OECD-MA auf die Konkretisierung von Fristvorgaben. Insofern ist dieser Umstand durchaus ein Einfallstor für lange Verfahrensdauern. Manche Staaten haben – sei es bilateral oder unilateral – Fristen in gesonderten Verständigungsvereinbarungen oder durch Erlasse vorgegeben. Auch gibt das Manual der OECD eine Frist vor. So *Becker*, in: *Achatz* (Hrsg.), 37. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, *IStR*, 11. und 12.9.2012 (2013), S. 167, 175.

45 Vgl. zu den Praxen etwa *Krabbe*, *IStR* 2002, 548 ff. Solche Beziehungen pflegt Deutschland bspw. mit der Schweiz, Österreich und den Niederlanden.

46 Hierzu siehe *Lüthi*, in: *Gosch*, et al. (Hrsg.), *DBA-Kommentar* (20. EL, 2008), Teil 2, OECD-MA, Art. 25 Rn. 68.

47 So *Runge*, *ITPJ* 2002, 17, 19; *Schmid*, *ST* 2002, 1159, 1160.

48 Sie werden vielmehr lediglich über den Stand und den Fortgang der Verfahren unterrichtet und haben in den Verfahren das Recht, Anträge zu stellen. Vgl. dazu etwa Art. 25 Ziff. 60 (vormals Ziff. 42) OECD-Musterkommentar 2010 („OECD-MK“) sowie BMF, Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen

Im Normalfall hemmt das Stellen des Antrags auf Durchführung des Verständigungsverfahrens nicht die Vollstreckbarkeit der Besteuerungsbescheide der beiden Staaten. Unabhängig von der Einleitung des Verfahrens kommt auf Steuerpflichtige demnach zumindest bis zum Abschluss des Verständigungsverfahrens die Last der doppelten Steuerzahlung zu.⁴⁹ Für einen von einer abkommenswidrigen Besteuerung betroffenen Steuerpflichtigen empfiehlt es sich daher – insbesondere zur Vermeidung von großen Zinsbelastungen – innerstaatlich Einspruch gegen die konkrete Besteuerungsmaßnahme einzulegen und eine Aussetzung der Vollziehung der Besteuerungsmaßnahme zu beantragen.⁵⁰ Sofern eher die ausländische Besteuerungsmaßnahme als fehlerhaft angesehen wird, könnte innerstaatlich auch ein Antrag auf Stundung der innerstaatlichen Steuer beantragt werden.⁵¹

c) Rechtswirkungen und Durchsetzbarkeit

Wurde zwischen den Staaten ein gegenseitiges Einvernehmen erreicht, wird die Verständigungsvereinbarung regelmäßig in einem Briefwechsel oder in einem gemeinsamen Protokoll niedergeschrieben.⁵² Verständigungsvereinbarungen stellen einen zwischen den beiden Vertragsstaaten geschlossenen völkerrechtlichen Vertrag, ein sog. „Verwaltungsabkom-

v. 13.7.2006 – IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl. I 2006, 461, Ziff. 3.3.1. Ein eingeleitetes Verfahren kann sogar „[...] gegen den Willen des Steuerpflichtigen fortgesetzt werden“. So *Diete*, Das obligatorische Schiedsverfahren in der deutschen DBA-Praxis (2014), S. 43.

49 Eine automatische Aussetzung der Steuerzahlungslasten ist somit nicht vorgesehen.

50 Dies regeln §§ 347, 361 AO in Deutschland. Vgl. *Becker*, in: Achatz (Hrsg.), 37. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, IStR, 11. und 12.9.2012 (2013), S. 167, 173.

51 Dies regelt § 222 AO in Deutschland. Dies zeigen etwa *Carl/Klos*, RIW 1995, 493, 498 auf.

52 In Deutschland sollen die betroffenen Steuerpflichtigen sowie das zuständige Finanzamt durch das BZSt über den Verfahrensausgang unterrichtet werden. So BMF, Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen v. 13.7.2006 – IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl. I 2006, 461, Ziff. 3.3.2. Vgl. auch *Carl/Klos*, RIW 1995, 493, 498.

men⁵³ im Sinn des Art. 59 Abs. 2 GG, dar, dessen Rechtsgrundlage in den entsprechenden Regelungen der Vorschriften im Sinn des Art. 25 OECD-MA liegt.⁵⁴ Zunächst entfalten erfolgreiche Verständigungen damit lediglich eine völkerrechtliche Bindungswirkung für die beteiligten Behörden der Vertragsstaaten.⁵⁵ Damit die völkerrechtliche Übereinkunft auch Wirkung für den von den Besteuerungsmaßnahmen betroffenen, aber am Verfahren unbeteiligten Steuerpflichtigen entfaltet, ist dessen Zustimmung und die Rücknahme anhängiger innerstaatlicher Rechtsmittel erforderlich.⁵⁶ Die Verständigungsvereinbarung kann nur im Ganzen, also nicht nur partiell angenommen werden. Zur Annahme der Verständigungsvereinbarung enthält weder Art. 25 OECD-MA noch Ziff. 45 des dazugehörigen Kommentars eine Fristvorgabe. Auch sehen die nationalen Steuervorschriften der Staaten keine diesbezüglichen Regelungsvorkehrungen vor. Lediglich Annex I des Manuals on Effective Mutual Agreement Procedures der OECD empfiehlt die Gewährung einer einmonatigen Entscheidungsfrist. Inwiefern Steuerpflichtige die Umsetzung der Verständigungsvereinbarung daher auf diese Weise torpedieren können, ist ebenso unge-

53 Vgl. m.w.N. *Glaser*, Internationale Verwaltungsbeziehungen (2010), S. 112, der klarstellt, dass mangels einer in Art. 25 OECD-MA enthaltenen Verordnungsermächtigung keine normativen, sondern lediglich administrative bzw. schlichte Verwaltungsabkommen vorliegen. Vgl. auch *Lüthi*, in: Gosch, et al. (Hrsg.), DBA-Kommentar (20. EL, 2008), Teil 2, OECD-MA, Art. 25 Rn. 72; *Carl/Klos*, RIW 1995, 493, 498.

54 So *Drüen*, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), Kommentar zur AO und FGO (Stand: 146. EL, 2016), § 2 AO Rn. 43.

55 Vgl. *Lüthi*, in: Gosch, et al. (Hrsg.), DBA-Kommentar (20. EL, 2008), Teil 2, OECD-MA, Art. 25 Rn. 72. Allerdings sind die zuständigen Behörden üblicherweise nicht selbst zur Abänderung der Steuerbescheide befugt, sondern die für die einkommensteuerliche Veranlagung sachlich und örtlich zuständige Finanzverwaltung.

56 Obwohl Art. 25 OECD-MA dazu keine eigenständige Regelung enthält, setzen sowohl Art. 25 Ziff. 45 OECD-MK als auch die maßgebliches deutsche Verwaltungsvorschrift (vgl. BMF, Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen v. 13.7.2006 – IV B 6 – S 1300 – 340/06, BStBl. I 2006, 461, Ziff. 4.2) eine solche Zustimmung voraus. Vgl. zu den insoweit bestehenden Voraussetzungen zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Art. 25 Rn. 101; *Becker*, in: Haase (Hrsg.), ASStG/DBA (3. Aufl., 2016), II Art. 25 Rn. 38.

klärt, wie die Frage, ob in diesen Situationen der nationale Rechtsweg weiter beschritten werden kann.⁵⁷

Die Durchsetzung einer Verständigung, das heißt ihre Umsetzung in innerstaatliches Recht, richtet sich in Deutschland nach § 175a AO, wenn zuvor schon ein (bestandskräftiger) Steuerbescheid erlassen wurde. Aus der Vorschrift folgt die Berechtigung zur Änderungen von Steuerbescheiden für Fälle, in denen Art. 25 Abs. 2 OECD-MA eine Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts anordnet.⁵⁸ Die Ablaufhemmung in § 175a S. 2 AO ermöglicht dies selbst bei einem formell bestandskräftigen Steuerbescheid. Sofern ein die Verständigung umsetzender Erstbescheid oder ein nach § 175a AO korrigierter Steuerbescheid die Verständigung inhaltlich falsch umsetzt, stehen

57 Fraglos entstehen durch eine solche Nichterklärung zahlreiche Probleme in der Praxis. Wünschenswert wäre insoweit eine Klarstellung in den Verständigungsklauseln, dem OECD-MK oder zumindest in den bilateralen Anwendungsbestimmungen. Bei einer nicht fristgerechten Erklärung wäre bspw. an die Fiktion der Nichtannahme der Vereinbarung zu denken. Vgl. dazu auch nachfolgend S. 198 (Fn. 455). Auf diese Weise verfahren schon momentan die amerikanischen Schiedsklauseln, vgl. dazu nachfolgend S. 289 (2. Teil A)V4)b)cc)(2)(a)). Zu der gleichgelagerten Problematik bzgl. der Nichtannahme von Schiedsentscheidungen nach Schiedsverfahren im Sinn von Art. 25 OECD-MA vgl. unten S. 304 (Fn. 771).

58 Umstritten ist insoweit allerdings, ob die Berichtigung des Steuerbescheids infolge einer Verständigung auf der Grundlage von § 175a AO noch zulässig ist, wenn die nationale Festsetzungsfrist – in Deutschland bestimmt sich diese nach § 169 AO – schon vor Einleitung des Verständigungsverfahrens abgelaufen war. Die Frage stellt sich, weil Art. 25 Abs. 2 S. 2 OECD-MA die Durchführung von Verständigungsverfahren ungeachtet der Fristen des nationalen Rechts anordnet. Insofern ist unklar, wie dieses Spannungsverhältnis aufzulösen ist. Während die wohl h.M. in diesen Fällen eine Umsetzung mit Verweis darauf, dass § 175a AO eine Ablauf- und keine Anlaufhemmung enthalte negiert, lässt die Gegenposition auch hier eine Umsetzung nach § 175a AO zu, um dem aus § 2 AO folgenden Vorrang von DBA gerecht zu werden. Eine vermittelnde Ansicht versagt mit der h.M. grundsätzlich eine Änderung, lässt sie aber zu, wenn der Steuerpflichtige erst nach Ablauf der deutschen Festsetzungsfrist Kenntnis, von der ausländischen, die Doppelbesteuerung herbeiführenden Maßnahme erlangt, um Härtefälle zu vermeiden. Vgl. m.w.N. zu dem Streitstand und den steuerpolitischen Hintergründen der einzelnen Ansichten *Dieter*, Das obligatorische Schiedsverfahren in der deutschen DBA-Praxis (2014), S. 63 ff.

Steuerpflichtigen die herkömmlichen nationalen Rechtsbehelfe zu.⁵⁹ Würde hingegen bis zum Zeitpunkt der Umsetzung der Verständigung noch kein Steuerbescheid erlassen, bereitet die Umsetzung des Inhaltes der Vereinbarung in nationales Recht keine Probleme und erfolgt schlicht durch den Erlass eines steuerlichen Erstbescheids.

Ob Verständigungsvereinbarungen eine Bindungswirkung für die innerstaatlichen Gerichte entfalten, ist streitig und eher zweifelhaft.⁶⁰

2) Verständigungsverfahren im weiteren Sinn

In Verständigungsverfahren im weiteren Sinn, den sog. „Konsultationsverfahren“, erfolgt die Eröffnung des Verfahrens, wenn allgemeine Auslegungs- oder Anwendungsdiskrepanzen (Art. 25 Abs. 3 S. 1 OECD-MA) bestehen oder wenn eine Regelungslücke (Art. 25 Abs. 3 S. 2 OECD-MA) zu schließen ist. In diesen abstrakten Verfahren steht den zuständigen Behörden die alleinige Einleitungsbefugnis zu. Es bedarf keines Antrags des Steuersubjekts.

Das abstrakte Konsultationsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 S. 1 OECD-MA dient dazu, eine generelle Verständigungslösung für verbreitet auftretende ungeklärte Fallkonstellationen zu erzielen. Auf diese Weise entlasten sich die Behörden selbst und vermeiden die Durchführung zahlreicher, langwieriger und ähnlich gelagerter Verständigungsverfahren im engeren Sinn.⁶¹

59 Dies sind in Deutschland das Einspruchs- und notfalls ein Klageverfahren (in Form der Anfechtungsklage nach §§ 40 Abs. 1 Alt. 1, 100 FGO bzw. im Fall der Unterlassung der Umsetzung eine Verpflichtungsklage nach §§ 40 Abs. 1 Alt. 2, 101 FGO). Vgl. auch *Diete*, Das obligatorische Schiedsverfahren in der deutschen DBA-Praxis (2014), S. 68.

60 Vgl. zu möglichen Argumentationssträngen einerseits *Tittel*, Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen (1964), S. 103 f. und andererseits *Kerath*, Maßstäbe zur Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des Verständigungsverfahrens (1995), S. 289. Vgl. auch nachfolgend S. 198 (1. Teil E)III)2)).

61 Soweit nachfolgend keine Spezifika dieses Verfahrens hervorgehoben werden, besteht ein Gleichlauf mit dem schon vorgestellten Verfahrensablauf im Sinn des Art. 25 Abs. 1 OECD-MA. Als Beispiel verweist *Driën*, in: *Tipke/Kruse* (Hrsg.), Kommentar zur AO und FGO (Stand: 146. EL, 2016), § 2 AO Rn. 43 a etwa auf Entlassungsabfindungen für Arbeitnehmer.

Anders als Verständigungsvereinbarungen, die auf einem Verfahren im Sinn von Art. 25 Abs. 1 OECD-MA beruhen, werden erfolgreiche Konsultationsvereinbarungen grundsätzlich als BMF-Schreiben veröffentlicht und im Bundessteuerblatt abgedruckt.⁶² Damit ist die Bindung der Finanzbehörde und der ihnen nachgeordneten Behörden an die konkreten Verständigungsinhalte zu begründen.⁶³ Als bloße Verwaltungsabkommen entfalten sie im Ausgangspunkt aber keine Bindungswirkung für die Steuerpflichtigen oder für nationale Gerichte.⁶⁴ Insoweit liegt auch kein eigenes Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG vor. Daher kann eine Bindungswirkung im Sinn des Art. 20 Abs. 3 GG für Finanzgerichte allein im Wege einer vom BMF zu erlassenden Rechtsverordnung, aufgrund derer Konsultationsvereinbarungen in nationales Recht transformiert werden, erzielt werden. Allerdings ersetzen oder bilden Rechtsverordnungen innerstaatliches Recht nicht: Sie verkörpern keine Gesetze im formellen Sinn, sondern stellen rangniedere Vorschriften dar, für die den Fachgerichten im Zweifelsfall eine Verwerfungskompetenz zusteht.⁶⁵ In Deutschland wurde jedenfalls durch das JStG 2010 vom 8.12.2010 eine derartige Verordnungsermächtigung in § 2 Abs. 2 AO aufgenommen.⁶⁶ Auf dieser Grund-

62 So *Drüen*, IWB 2011, 360, 362.

63 Vgl. m.w.N. hierzu *Drüen*, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), Kommentar zur AO und FGO (Stand: 146. EL, 2016), § 2 AO Rn. 43 a.

64 Die Finanzverwaltung indes bejaht eine Bindungswirkung der Gerichte. Dies lehnt der BFH unter Verweis auf den bloßen Rang der Vereinbarungen als Verwaltungsvorschrift aber in ständiger Rechtsprechung ab. Diese Haltung hat er zuletzt mit Ur. v. 10.5.2015 – I R 79/13, BFH/NV 2015, 1630 bestätigt. Siehe auch *BT-Drs.*, 17/2249 (Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010), v. 21.6.2010, S. 86; *Anger*, IStR 2016, 57; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.109; *Mülhausen*, Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht (1976), S. 208; *Koops/Kossmann*, DB 2010, 40.

65 Während für den Erlass einer Rechtsverordnung hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen eine uneingeschränkte gerichtliche Überprüfungscompetenz besteht, gilt hinsichtlich des Verordnungsermessens ein lediglich eingeschränkter Prüfungsmaßstab. Hierzu siehe *Drüen*, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), Kommentar zur AO und FGO (Stand: 146. EL, 2016), § 2 Rn. 43 ff.

Aus den Ausführungen folgt, dass es die einheitliche Anwendung und Auslegung eines DBA gebietet, Verständigungsverfahren nachträglich durch den Gesetzgeber zu verabschieden.

66 Das Modell des § 2 Abs. 2 AO, das die Transformation von Verständigungsvereinbarungen nach Art. 25 Abs. 3 S. 1 OECD-MA gestützt auf eine Rechtsverordnung, zu deren Erlass das BMF gem. § 80 GG ermächtigt wird, vorsieht, ist auf *Ismer*, IStR 2009, 366 ff. zurückzuführen. Vgl. dazu auch BGBl. I 1768, 1792.

lage basiert nunmehr die Ermächtigung des BMF zum Erlass einer Rechtsverordnung, aus der die Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen im Sinn von Art. 25 Abs. 3 OECD-MA in nationales Recht folgt. Das Zustimmungsgesetz zum DBA selbst kann die via Rechtsverordnung umzusetzenden Verständigungsergebnisse materiell noch nicht umfassen, da das DBA – für Fälle im Sinn des Art. 25 Abs. 3 S. 2 OECD-MA gilt dies speziell – gerade keine inhaltlichen Regelungen für die sich später stellenden abstrakten Abkommensfragen enthält. Im Schrifttum sind schon Zweifel an der Einhaltung der verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 80 GG aufgekommen.⁶⁷

Vorausgesetzt die Verordnungsermächtigung wird den Vorgaben des Art. 80 GG – insbesondere den Anforderungen an die Bestimmtheit – gerecht, so lässt sich auf diese Weise eine grundsätzliche Bindung der Judikative an Konsultationsvereinbarungen in Gestalt einer Rechtsverordnung nach Art. 25 Abs. 3 OECD-MA in Verbindung mit § 2 Abs. 2 AO, Art. 80 GG erreichen.⁶⁸

Die Verordnungsermächtigung des § 2 Abs. 2 S. 2 AO tangiert aber keine Konsultationsvereinbarungen, die Abkommenslücken schließen. Dieser Kompetenzbereich steht allein dem Gesetzgeber zu.⁶⁹

67 Gem. Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG muss das Ermächtigungsgesetz Inhalt, Zweck und Ausmaß der Ermächtigung bestimmen. Inhalt ist die Umsetzung in innerstaatliches Recht. Der Zweck der Ermächtigung liegt in der Sicherung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie in der Vermeidung der Doppel- und Doppelnichtbesteuerung. Die Regelung ist vor allem insofern nicht unumstritten, als dass berechnete Zweifel an ihrer Vereinbarkeit mit dem Bestimmtheitsgebot des Art. 80 GG bestehen (zumindest für Vereinbarungen, die die Doppelnichtbesteuerung beheben, da sich diese zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt) und damit die von ihnen auf die Judikative und Legislative entfaltete Bindungswirkung fraglich ist. Allerdings wird der jeweilige Verständigungsrahmen durch die Verständigungsklausel und das Zustimmungsgesetz zum DBA mittelbar bestimmt. Als Ermächtigungsgrundlagen im Sinn des Art. 80 Abs. 1 S. 3 GG könnte neben § 2 Abs. 2 AO daher auch das Zustimmungsgesetz zum DBA fungieren. Dazu siehe *Drüen*, in: *Tipke/Kruse* (Hrsg.), *Kommentar zur AO und FGO* (Stand: 146. EL, 2016), § 2 AO Rn. 43 e. Vgl. zu dem Streitstand auch *Lehner*, *IStr* 2011, 733 ff.

68 Den Finanzgerichten steht aber bloß ein eingeschränkter Prüfungsumfang zu. Formell dürfen Finanzgerichte allein überprüfen, ob die Veröffentlichungsform ordnungsgemäß erfolgt ist und ob die Zuständigkeitserfordernisse beachtet wurden. Materiell darf lediglich überprüft werden, ob die Tatbestandsvoraussetzungen der Ermächtigungsgrundlage, also Auslegungsschwierigkeiten oder eine Abkommenslücke vorlagen. So schon *Ismer*, *IStr* 2009, 366, 370.

69 So *Benecke/Schnitger*, *IStr* 2010, 432, 439.

III) Abkommensrechtliche Besteuerungskonflikte

Das Aufkommen von Doppelbesteuerungskonflikten ist trotz bestehender DBA unvermeidlich. Unabhängig davon, wie minutiös und durchdacht sie begründet werden, lassen sich weder materielle Regelungslücken noch unterschiedliche Auslegungen oder Anwendungen der Abkommensbestimmungen durch die Staaten vermeiden.

Obwohl die Existenz einer Doppelbesteuerungssituation nicht per se als völkerrechtswidrig einzustufen ist,⁷⁰ verfügen die bestehenden DBA allesamt über die vorstehend umrissenen Klauseln zur Durchführung zwischenstaatlicher Verständigungsverfahren, um etwaigen Streitigkeiten zu begegnen. Die Aufgabe des in DBA integrierten Verständigungsverfahrens besteht somit in der erfolgreichen Beilegung der aufkommenden Konflikte, um die Regelungssouveränität des DBA wieder herstellen zu können.⁷¹ Das Hauptziel des Verständigungsverfahrens liegt demnach in der Auflösung sich abzeichnender abkommenswidriger Besteuerungen. Im Folgenden werden die einzelnen Arten aufkommender Streitigkeiten in unterschiedliche Konfliktkategorien unterteilt.

1) Regelstreitigkeiten

Bei der Anwendung des Abkommensrechts durch die Vertragsstaaten können sich Doppelbesteuerungen aus unterschiedlichen Auslegungen oder Anwendungen des Internationalen Steuerrechts ergeben. Im Rahmen der Anwendung der DBA erweist sich ihre Auslegung durch die Vertragsstaaten bzw. durch die zuständigen innerstaatlichen Gerichte⁷² grundsätzlich

70 So *Gustafson*, Vill. L. Rev. 2011, 475, 478. Zu dieser Diskussion vgl. auch S. 547 (Fn. 1498).

71 Auf diese Zielsetzung weist etwa *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.52 f., 16.79 hin.

72 Wegen der völkerrechtlichen Natur des Vertrags kann aber auch der Internationale Gerichtshof (IGH) zur Auslegung befugt sein, sofern sich die Staaten seiner Gerichtsbarkeit unterworfen haben. Anderenfalls wird die Kompetenz zur Auslegung einer abkommensrechtlichen Bestimmung von nationalen Behörden oder Gerichten wahrgenommen. Aber auch die innerstaatlichen Kompetenzträger sind an die für den völkerrechtlichen Vertrag maßgebliche Auslegungsordnung gebunden. Vgl. *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl.,

als unerlässlich.⁷³ Das Aufkommen von Regelstreitigkeiten, die auf der unterschiedlichen Auslegung des DBA-Rechts beruhen, ist nicht nur auf der Ebene der abkommensautonomen Auslegung möglich, sondern auch dann, wenn sich die Auslegung auf nationales Recht stützt.⁷⁴

a) Exkurs: Auslegung von DBA

Insgesamt besteht der Regelungsgehalt von DBA darin, die nach den Steuerordnungen beider Staaten jeweils steuerbaren Einkünfte so zu verteilen, dass nur ein Staat das Besteuerungsrecht ausübt. Um zwischen den Staaten aufkommende Auslegungs- und Anwendungsunterschiede möglichst auszuschließen, haben die Staaten das Abkommen gleichermaßen anzuwenden. Insofern ist der abkommensautonomen Auslegung von DBA gegenüber der Heranziehung innerstaatlichen Rechts eine vorrangige Bedeutung beizumessen.⁷⁵ Es entspricht der allgemeinen Meinung, dass die Staaten im Ergebnis diejenige Auslegung zu wählen haben, die die größte Aussicht auf Anerkennung in beiden Staaten hat. Diese im Rahmen der Auslegung von DBA zu beachtende Maxime wird als Gebot der Entscheidungsharmonie bezeichnet.⁷⁶

aa) Abkommensautonome Auslegung

Die abkommensautonome Auslegung von DBA findet ihre Grundlage in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA. Als Auslegungskanon ist allgemein anerkannt,

2014), Grundl. Rn. 96; *Vogel*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (5. Aufl., 2008), Einl. Rn. 96, 100.

73 Siehe z.B. *Park*, Geo. Mason L. Rev. 2002, 803; *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 96.

74 Einen guten Überblick über denkbare Konstellationen von Regelstreitigkeiten gibt *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.79 ff.

75 Dieses Stufenverhältnis bringt schon Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zum Ausdruck. So *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.55 f., 16.64. Siehe dazu auch *Rek, u.a.*, IStR in Praxis (2008), § 3 Rn. 67 ff. und insb. Rn. 71; *Reimer*, ET 1999, 458, 471.

76 Vgl. m.w.N. zu dem Gebot der Entscheidungsharmonie *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16, 52 f.; *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 115 ff. sowie *Rotter, u.a.*, Kommentar zur Verhandlungsgrundlage für DBA (2014), S. 25.

dass zunächst der Wortlaut des Abkommens, sodann der gesamte abkommensrechtliche Sinn- und Vorschriftenzusammenhang und nur subsidiär die Begriffswelt der innerstaatlichen Rechte die zur Auslegung maßgebenden Determinanten bilden.⁷⁷ Die explizite Grundlage für dieses Stufenverhältnis findet sich in der in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA enthaltenen Formulierung „[...] wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, [hat] jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck jederzeit die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates für die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt [...]“.⁷⁸

„Soweit die allgemeinen und speziellen Auslegungsregeln der [DBA] nicht entgegenstehen [...]“,⁷⁹ ist die Auslegung von DBA ferner ergänzend an Art. 31 ff. Wiener Vertragsrechtskonvention zur Auslegung völkerrechtlicher Verträge (WÜRV), die im Internationalen Recht die allgemeinen Auslegungsregelungen für völkerrechtliche Verträge statuieren, auszurichten.⁸⁰

Da DBA von ihrer Grundidee her auf eigenständig definierte Begrifflichkeiten zurückgreifen, also grundsätzlich einen eigenen Regelungsgehalt haben und nicht stets auf den in innerstaatlichen Rechten – manchmal sogar in der Wortwahl kongruenten – verwendeten Begrifflichkeiten basieren,⁸¹ deren Heranziehung im internationalen Kontext vielfach zu unterschiedlichen Auslegungsergebnissen führen würde, ist die Vorrangigkeit

77 Siehe hierzu auch Art. 3 Ziff. 11 ff. OECD-MK. Zu einer Auflistung der Auslegungsreihenfolge siehe etwa *Rek, u.a.*, IStR in Praxis (2008), § 3 Rn. 68.

78 Die in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verwendete Formulierung „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“ verdeutlicht, dass zunächst allein die abkommensautonome Auslegung (Begriffsdefinitionen und Sinnzusammenhang eines DBA) maßgebend ist und der Rückgriff auf das jeweilige innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten nur in Fällen, in denen die Auslegung auf diese Weise zu keinen eindeutigen Ergebnissen führt, als „erforderlich“ angesehen wird.

79 So *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.67.

80 Zu dem Verhältnis der autonomen DBA-Auslegung und den Art. 31 ff. WÜRV, deren Regelungen schon vor ihrer Kodifikation Völkergewohnheitsrecht dargestellt haben, siehe *Lang*, IWB 8/2011, 281; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2014), § 5 Rn. 580.

81 Der völkerrechtliche Charakter der Begrifflichkeiten ist zum einen auf Art. 3 Abs. 1 OECD-MA, der zahlreiche Legaldefinitionen vorgibt, und zum anderen auf die in einigen Abkommensvorschriften eigens enthaltenen Definitionsvorgaben, die bei einer Überschneidung mit Art. 3 Abs. 1 OECD-MA als *leges speciales* vorgehen, zurückzuführen. Hierzu siehe *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.58 f.

der abkommensautonomen Auslegung auch folgerichtig. Die lediglich zweitrangig gebotene Heranziehung von innerstaatlichem Recht als Auslegungshilfe erklärt sich daher von selbst.⁸² Das dennoch bestehende Bedürfnis des subsidiären Rekurrerens auf das innerstaatliche Rechtsverständnis ist unumgänglich, wenn berücksichtigt wird, dass DBA gerade keine gesonderten Besteuerungsrechte begründen, sondern lediglich dazu geschaffen sind, miteinander konfligierende, unabhängig voneinander bestehende, nationale Besteuerungsansprüche in Einklang zu bringen. Zulässig ist ein Rückgriff auf nationales Recht zur Ermittlung des Inhalts einer auslegungsbedürftigen Abkommensvorschrift demnach allein dann, wenn eine Erschließung der Bedeutung durch die vorrangig anzuwendenden abkommensspezifischen Regelungsgehalte – gegebenenfalls nach einer abkommensautonomen Auslegung – zu keinen befriedigenden Ergebnissen geführt hat.

(1) Wortlaut und Gesamtzusammenhang des Abkommens

Auslegungsergebnisse eines DBA lassen sich gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA durch eine primäre Heranziehung der Inhalte, die sich aus einer unter Umständen gebotenen Auslegung des gesamten DBA und der dazu ergänzend ergangenen, zwischenstaatlichen Übereinkünfte ergeben, erzielen. Auch nach Art. 31 Abs. 1 WÜRV ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Ebenso wie aus den eigenen Auslegungsregelungen der DBA folgt aus Art. 31 ff. WÜRV damit, dass die Vertragsstaaten, wenn weder in DBA enthaltene Begriffsdefinitionen Aufschluss über die richtige Interpretation der fraglichen Vorschrift geben, noch der Vertragstext einen direkten Rückverweis in ein nationales Recht enthält, ersatzweise den Sinnzusammenhang des Abkommens in der Gesamtschau für Auslegungszwecke heranzuziehen haben.⁸³ Art. 31 Abs. 2

82 Vgl. bspw. *Vogel/Prokisch*, in: International Fiscal Association (Hrsg.), CDFI, Vol. 78a (1993), S. 17, 26 ff., 44. Siehe auch *Pöllath*, in: Blumenwitz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht (1995), S. 29, der dies sehr anschaulich erläutert.

83 Vgl. hierzu *Rek, u.a.*, IStR in Praxis (2008), § 3 Rn. 68 f. In Bezug zu Art. 31 WÜRV siehe *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen

und 3 WÜRV präzisieren überdies, dass neben dem Vertragstext jede später von den Vertragsstaaten getroffene Übereinkunft über die Auslegung oder Anwendung des Abkommens für Auslegungszwecke maßgeblich ist.⁸⁴ Zudem folgt aus Art. 33 WÜRV, dass im Fall des mehrsprachigen Abschlusses eines völkerrechtlichen Vertrags beiden Sprachen eine gleichrangige Verbindlichkeit zukommt bzw. eine dritte Sprache den Ausschlag geben soll, wenn sich aus der Anwendung beider Sprachen Unklarheiten ergeben.

Weitere Aufschlüsse über die Auslegung von DBA können auch die im Rahmen der jeweiligen Ausarbeitung und Verhandlung gefertigten zusätzlichen Materialien liefern.⁸⁵ Vor allem sieht Art. 31 Abs. 3 WÜRV bilaterale Verständigungsvereinbarungen im Sinn des Art. 25 OECD-MA als spätere Übereinkünfte oder Übungen an, die im Rahmen der Auslegung des DBA-Rechts zu berücksichtigen sind, sofern hieraus eine gemeinsame Praxis der Staaten abzuleiten ist.⁸⁶ Da eine gemeinsame Übung allerdings eine Ableitung aus dem Wortlaut voraussetzt, können Verständigungsver-

(6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 109. Da DBA nur über eine begrenzte Anzahl eigenständiger Legaldefinitionen verfügen und zu Gunsten der Entscheidungsharmonie lediglich nachrangig auf nationales Recht zurückzugreifen ist, liegt der Schwerpunkt der Auslegung von DBA in der Gesamtbetrachtung eines jeden Abkommens. So sieht dies auch *Lang*, IWB 8/2011, 281, 287 f. Die Heranziehung innerstaatlichen Rechts, bei der die Gefahr unterschiedlicher Auslegungsergebnisse durch die Staaten auf der Hand liegt, wird damit auf Ausnahmekonstellationen begrenzt.

- 84 Die Niederlegung von Vorgaben für die Auslegung durch die Vertragsparteien in gemeinsamen oder übereinstimmenden Erklärungen wird auch als authentische Abkommensauslegung bezeichnet und stellt eine Form der abkommensautonomen Auslegung dar. Siehe m.w.N. *Pohl*, RIW 2012, 677. Bei der Auslegung ist zu beachten, dass ein subjektiver Wille der Vertragsstaaten einen schriftlichen Niederschlag in dem Abkommen oder in den das DBA ergänzenden Materialien bzw. Übereinkünften gefunden haben muss, wenn dieser Gedanke das Ziel oder einen Zweck des Abkommens formuliert.
- 85 Dies folgt aus der abkommensautonomen Auslegung. Vgl. dazu Art. 32 WÜRV. Solche Materialien können bspw. „Ausarbeitungen, Unterlagen, Positionspapiere usw., die im Zusammenhang der Vertragsverhandlungen vorgelegt oder hergestellt worden sind“ sein. Vgl. *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 110 f.; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2014), § 5 Rn. 579.
- 86 Siehe hierzu *Loukota*, SWI 2000, 299, der sich intensivst mit dieser Thematik befasst. Vgl. auch *Lindencrona/Mattsson*, Arbitration in Taxation (1981), S. 73; *Chebounov*, Die Qualifikationsproblematik im deutschen Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002), S. 51 f.

einbarungen über den Wortlaut des DBA hinaus nur dann weitere Interpretationsansätze liefern, wenn der Wortlaut ambivalent ist.⁸⁷

Auch liefern das OECD-Musterabkommen, der dazu erlassene Kommentar und die Berichte der OECD wertvolle Auslegungshilfen.⁸⁸ Sofern das Musterabkommen den bilateralen Verhandlungen zum Abschluss eines DBA zugrunde gelegt wurde, verlangt der Zusammenhang des Abkommens jedenfalls bei Auslegungsschwierigkeiten auch eine Berücksichtigung des Musterabkommens sowie des dazu erlassenen Kommentars, soweit der jeweilige Vertragsstaat keinen ausdrücklichen Vorbehalt zu der konkreten Bestimmung im Musterabkommen bzw. -kommentar erklärt hat. Das Bedürfnis der Berücksichtigung der OECD-Werke folgt auch aus den Regelungen der Wiener Vertragsrechtskonvention.⁸⁹ Stellenweise erfolgt eine Anlehnung an das OECD-Muster sogar bei DBA-Verhandlungen

87 Verfügt der Wortlaut indessen über eigene feste Interpretationsstränge, kann eine diesem Wortlaut widersprechende Verständigungsvereinbarung das Auslegungsergebnis nicht modifizieren. Diese Auslegungsgrundsätze entsprechen auch der Rechtsprechung des deutschen BFH. Vgl. dazu BFH, Urt. v. 2.9.2009 – I R 111/08, BStBl. II 2010, 387; v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394. Dies erläutern auch *Lühn*, PIStB 2010, 8, 9; *Merz/Sajogo*, PIStB 2010, 44, 47 f.

88 Sofern die jeweiligen DBA Bezug auf das OECD-Musterabkommen oder den Kommentar nehmen, stellen die in diesen Materialien enthaltenen Regelungen allein Orientierungshilfen für die Verwaltung dar, die weder die Gerichte noch die Steuerpflichtigen binden. Vgl. dazu *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Grund. Rn. 124.

89 Obwohl die Heranziehung der OECD-Werke zur Auslegung von DBA dem Grunde nach unstreitig ist, herrscht Uneinigkeit über die genaue Rechtsgrundlage. Neben einer Berufung auf Art. 32 WÜRV, der lediglich zu einer subsidiären Heranziehung der OECD-Materialien führt, wird die Berufung auf die OECD-Materialien als primäre Auslegungsmittel von DBA auch vielfach auf Art. 31 WÜRV gestützt. Obwohl nach Art. 31 WÜRV weder von dem OECD-Musterabkommen noch von dem Musterkommentar strenge Verbindlichkeiten ausgehen (im Einzelnen ist die Wirkung dieser Werke umstritten), wird ihre Wirkung vielfach als eingeschränkt verbindlich eingestuft. Als Grundlagen dafür werden entweder Art. 31 Abs. 3 c) oder Art. 31 Abs. 4 WÜRV herangezogen. Nach Art. 31 Abs. 4 WÜRV soll bei Auslegungsschwierigkeiten auf diejenige Auslegung rekuriert werden, die die Staaten der jeweiligen Klausel beimessen wollten. Die Auslegungsrelevanz der OECD-Werke nach Art. 31 Abs. 4 WÜRV soll vor allem darin liegen, historische Absichten aufzuklären und objektive Erklärungswerte aus den Abkommen abzuleiten. Dazu vgl. *Vogel/Prokisch*, in: International Fiscal Association (Hrsg.), CDFI, Vol. 78a (1993), S. 17, 30 f.; *E. Reimer*, ET 1999, 458, 468; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.76; *Pohl*, RIW 2012, 677, 678 f.

gen zwischen Nichtmitgliedstaaten der OECD oder bei Verträgen zwischen einem OECD-Mitglied und einem Nichtmitgliedstaat.⁹⁰

Im Rahmen der abkommensautonomen Auslegung ist zudem der Berücksichtigung von behördlichen und gerichtlichen Entscheidungen anderer Staaten ein besonderer Stellenwert zuzuschreiben. Der Grundsatz der Entscheidungsharmonie hält die Staaten gewissermaßen dazu an, auch ergangene Entscheidungen der Gerichte und Behörden des anderen Staates im Rahmen der Auslegung eines DBA zur Kenntnis zu nehmen und sich damit zu befassen.⁹¹ Da die Gerichte und Verwaltungen die DBA dabei jedoch insoweit einseitig und nicht authentisch – wie dies etwa in gemeinsamen Erklärungen erfolgt – auslegen, wenn für gewisse Regelungsbereiche in DBA noch keine selbstständigen Legaldefinitionen oder klarstellenden Übereinkünfte bestehen, geht damit aber keineswegs eine Pflicht zur ungeprüften Heranziehung des Rechts oder der Rechtsprechung aus dem anderen Staat einher.⁹²

Obwohl sich DBA-Verhandlungen bekanntlich allein auf die beiden teilnehmenden Vertragsstaaten beziehen und dabei oftmals widerstreitende Interessen zum Ausgleich zu bringen sind,⁹³ muss die fragliche gewöhnliche Bedeutung nicht unbedingt allein durch eine Interpretation der Bestimmungen dieses bilateralen DBA ermittelt werden, sondern leitet sich nicht selten auch aus von den Staaten erlassenen Verhandlungsgrundlagen

90 Vgl. *Czakert*, IStR 2012, 703, 705.

91 Siehe dazu *Sada Garibay*, BIT 2011, Online-Dokument. Eine tiefgründige Auseinandersetzung mit der Berücksichtigung ausländischer Entscheidungen findet sich auch bei *Vogel/Prokisch*, in: International Fiscal Association (Hrsg.), CDFI, Vol. 78a (1993), S. 17, 28 f.

92 Vgl. insoweit die Darstellung von *Pohl*, RIW 2012, 677 f., der auch anmerkt, dass es sogar umstritten ist, ob die authentische Auslegung von DBA überhaupt die Gerichte der Vertragsstaaten zu binden vermag. Siehe hierzu zudem *Reimer*, ET 1999, 458, 462. Weitere Nachweise zu den Problemen, die in der Praxis bei der Berücksichtigung ausländischer Entscheidungen aufkommen, finden sich unten auf S. 458 (Fn. 1242). Zu der authentischen Auslegung von DBA vgl. vorstehend S. 84 (Fn. 84).

93 In der Vergangenheit wurden manche Verhandlungsergebnisse erst durch den von einem unmittelbar bevorstehenden Rückflug ausgehenden Zeitdruck oder durch eine Langatmigkeit, die keine Gelegenheiten zur zwischenzeitlichen Nahrungsaufnahme gestattete, bestimmt. Diese Beispiele verdeutlichen, dass manche Zugeständnisse in den DBA durchaus auf einem atypischen Weg zustande kommen können und demnach einen individuellen Charakter aufweisen. Zu solchen Erfahrungsberichten vgl. *Vogel*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen* (5. Aufl., 2008), Einl. Rn. 142.

für DBA,⁹⁴ Parallelabkommen oder international gebräuchlichen Standardformulierungen ab. Wenngleich die DBA eines Staates regelmäßig eine inhaltliche Kontinuität aufweisen und sich insofern eine Bezugnahme auf Parallelabkommen für Auslegungszwecke gebietet, sollte nicht Gefahr gelaufen werden, den einzelnen Charakter eines jeden Abkommens unzureichend zu berücksichtigen.⁹⁵ Da Art. 31 Abs. 4 WÜRV ausdrücklich die Zulässigkeit der Abweichung von gewöhnlichen Bedeutungen statuiert, ist offensichtlich, dass Staaten, die von der Standardbedeutung abweichen wollen, dies positiv in dem Abkommenstext zum Ausdruck bringen sollten.⁹⁶

Über die erwähnten Parallelabkommen und die gebotene Berücksichtigung der Auslegungen durch staatliche Gerichte hinaus hat sich im Laufe der Zeit zunehmend ein „international einheitlicher oder in den Vertragsstaaten übereinstimmender juristischer Sprachgebrauch, auf Sondergebieten wie dem Steuerrecht auch ein spezieller Fachgebrauch entwickelt [...]“, der nunmehr als gewöhnlich im Sinn des Art. 31 Abs. 1 WÜRV gilt

94 Vgl. m.w.N. zu nationalen Verhandlungsgrundlagen vorstehend S. 63 (1. Teil A)I)1)). Auf solche nationale Verhandlungsgrundlagen ist im Rahmen der Auslegung von DBA in einer ähnlichen Weise wie auf das OECD-Musterabkommen bzw. den Kommentar zu rekurrieren: Wurde die DE-VG bei den Vertragsverhandlungen berücksichtigt, können ihr Text und das Protokoll ergänzend herangezogen werden, um Auslegungszweifel auszuräumen. Wenn das DBA inhaltlich z.B. der DE-VG entspricht und von Seiten der Staaten auch kein Vorbehalt erklärt wurde, kann die DE-VG also bei der Wahl einer möglichen Auslegungsvarianten den Ausschlag geben. Vgl. zu der Bedeutung der DE-VG bei der Auslegung etwa *Rotter, u.a.*, Kommentar zur Verhandlungsgrundlage für DBA (2014), S. 23 ff.

95 Die Abkommen kennzeichnen sich grundsätzlich regelmäßig durch entgegengesetzte Interessen der jeweiligen Vertragsstaaten. Insbesondere kristallisieren sich bei den Abkommen nur eines Staates mit Industriestaaten, Entwicklungsländern und kommunistischen Staaten Abkommenstypen mit unterschiedlichen Charakteristika heraus. Zu der Bedeutung von Parallelabkommen im Rahmen der DBA-Auslegung siehe *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 113i, 115a, 141 f., 145. Weicht eine Behörde oder ein Gericht von einer zu der gleichen Fragestellung ergangenen Entscheidungen in Bezug zu anderen DBA der Staaten ab, ist dies durchaus legitim, bedarf aber einer Begründung. Dieses Gebot erkennt auch der deutsche BFH an. Siehe BFH, Urt. v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, Rn. 43.

96 Aus einer unterschiedlichen Wortwahl resultiert wiederum nicht stets eine bewusste inhaltliche Abweichung. So *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 143.

und durchaus als „international tax language“ bezeichnet werden kann.⁹⁷ Die sich insoweit abzeichnende Angleichung und Fortentwicklung des internationalen Steuerrechts ist in einem beträchtlichen Umfang auf das OECD-Musterabkommen und den dazugehörigen Kommentar zurückzuführen.⁹⁸

(2) Auslegungsbedingter Rückgriff auf innerstaatliches Recht

Die Fälle, in denen weder der Wortlaut noch der Zusammenhang des Abkommens eine Lösung mit sich bringen und die demzufolge gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA als ultima ratio der abkommensautonomen Auslegung der Heranziehung innerstaatlichen Rechts bedürfen,⁹⁹ betreffen häufig Situationen, in denen die Abkommensbestimmungen „in persönlicher und sachlicher Hinsicht an das innerstaatliche Recht anknüpfen“, aber nicht direkt darauf verweisen.¹⁰⁰

97 So *Vogel*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen* (5. Aufl., 2008), Einl. Rn. 108, 163. Siehe dazu ferner *Lehner*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen* (6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 108. Die sich abzeichnende Fortentwicklung einer internationalen Steuersprache ist unverkennbar. Sie betrifft vor allem die Abgrenzung der Einkunfts- und Vermögensarten. Auch innerstaatliche Gerichte – durch internationale Gerichte findet eine judizielle Auslegung von DBA gegenwärtig kaum statt – erkennen die Inhalte der überstaatlichen Steuersprache an. Vgl. auch *Vogel/Prokisch*, in: *International Fiscal Association* (Hrsg.), *CDFI*, Vol. 78a (1993), S. 17, 27; *Avi-Yonah*, in: *Sauvant/Sachs* (Hrsg.), *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment* (2009), S. 99.

98 Hierzu siehe *Vogel/Prokisch*, in: *International Fiscal Association* (Hrsg.), *CDFI*, Vol. 78a (1993), S. 17, 27, 30 f. Zu 75 % weist der in allen weltweit bestehenden DBA verwendete Sprachgebrauch aktuell bereits eine Identität auf. So *Avi-Yonah*, in: *Sauvant/Sachs* (Hrsg.), *The Effect of Treaties on Foreign Direct Investment* (2009), S. 99, der in diesem Kontext sogar alle DBA, also sowohl die, die an das OECD-Muster angelehnt sind, als auch diejenigen DBA, die sich am UN-Muster orientieren, meint.

99 Auf diesen im Rahmen der Abkommensauslegung gebotenen Rückgriff weist auch *Chebounov*, *Die Qualifikationsproblematik im deutschen Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2002), S. 93, 128 ff. hin.

100 Begriffe, zu deren Auslegung nationales Recht trotz eines bestehenden DBA als ultima ratio heranzuziehen ist, sind bspw. „ansässige Person“, „Gewinne“, „Einkünfte“ und „Vermögen“. Vgl. *Lang*, in: *Burmester/Endres* (Hrsg.), *Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (1997), S. 283, 297, 302.

bb) Verweise auf nationales Recht und ihre Folgen

Unabhängig von der Auslegung eines DBA bedarf es eines direkten Rückgriffs auf das rangniedere innerstaatliche Recht dann, wenn das DBA unmittelbar auf innerstaatliches Recht verweist.¹⁰¹ Obwohl solche Verweise in beide Rechte erfolgen können, knüpfen DBA mittlerweile vermehrt lediglich an nur ein Recht an, sodass also entweder allein das Recht des Ansässigkeitsstaates oder dasjenige des Quellenstaates heranzuziehen ist. Dieses Recht entfaltet sodann eine unmittelbare Geltungskraft für beide Vertragsstaaten.¹⁰² Solche Verweise finden sich überwiegend in speziellen Abkommensartikeln.

Ansonsten bildet der allgemeine lex fori-Rückverweis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA, der an beide nationalen Rechte anknüpft, die Rechtsgrundlage für die Anknüpfung an beide nationalen Rechte.

cc) Zusammenfassung

Insgesamt zeigt sich, dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA das Gebot der Entscheidungsharmonie verkörpert und sich die darüber hinausgehende normative Bedeutung dieser Bestimmung in Grenzen hält. Die im Rahmen der Abkommensauslegung gebotene Heranziehung innerstaatlichen Rechts, die sich direkt auf den Verweis des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA stützt, betrifft daher eher selten aufkommende Konstellationen. Dies ist nur dann der Fall, wenn weder die Abkommensbestimmungen eine normative Aussage enthalten noch der Sinnzusammenhang des DBA weiter hilft noch die einzelnen Abkommensnormen über einen direkten Verweis in nationales Recht verfügen.¹⁰³

101 Vgl. *Lang*, IWB 8/2011, 281, 289; *Chebounov*, Die Qualifikationsproblematik im deutschen Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002), S. 130.

102 So *Lang*, in: *Burmester/Endres* (Hrsg.), Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (1997), S. 283, 298. Zu der Bindungswirkung siehe ferner *Vogel/Prokisch*, in: *International Fiscal Association* (Hrsg.), CDFI, Vol. 78a (1993), S. 17, 42.

103 Zu der sich im Rahmen der abkommensautonomen Auslegung der DBA gebietenden Heranziehung innerstaatlichen Rechts siehe *Lang*, in: *Burmester/Endres* (Hrsg.), Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA (1997), S. 283,

b) Kategorisierung der einzelnen Regelstreitigkeiten

Auch wenn Doppelbesteuerungskonflikte für gewöhnlich in Auslegungs- und Qualifikationskonflikte¹⁰⁴ unterteilt werden, typisiert diese Arbeit Doppelbesteuerungskonflikte in einem ersten Schritt generell als Regelstreitigkeiten.¹⁰⁵ Die Bezeichnung als Regelstreitigkeit fungiert dabei als ein Oberbegriff, hinter dem sich einige Subkategorien, deren zentralste Charakteristika im Folgenden näher erläutert werden, verbergen. Allen Konflikttypen ist gemein, dass entweder eine doppelte Besteuerung (positiver Qualifikations- bzw. Regelkonflikt)¹⁰⁶ oder eine doppelte Nichtbesteuerung (negativer Qualifikations- bzw. Regelkonflikt)¹⁰⁷ vorliegt.

297 f., 302. Zum Ausnahmecharakter der Rückanknüpfung an die nationalen Rechte vgl. *Lang*, IWB 8/2011, 281, 288 f.

- 104 Der Unterschied zwischen beiden Konflikttypen besteht darin, dass sich Auslegungskonflikte aus Interpretationsschwierigkeiten des eigenständigen DBA-Rechts ergeben, während ein Qualifikationskonflikt vorliegt, „wenn [einander widersprechende] Ausdrücke aus dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten [übernommen werden]“. So *Poser und Groß-Naedlitz*, Der Qualifikationskonflikt bei Doppelbesteuerungsabkommen (1972), S. 104 ff., 111 f.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.79. Im Internationalen Steuerrecht kommen damit sowohl auf der „[...] Ebene der Auslegung autonomer Abkommensbegriffe [als auch] auf der Ebene der lex fori-Anwendung ungewollte verbleibende Doppelbesteuerungen und doppelte Freistellungen [auf].“ Der Ursprung der Konflikte ist somit vergleichbar, die Konflikte unterscheiden sich allein in der Rechtsfolge.
- 105 Es wird also angenommen, dass alle Regelstreitigkeiten das Ergebnis von unterschiedlichen Auslegungen des Abkommensrechts oder von der abkommensrechtlich erlaubten Heranziehung innerstaatlichen Rechts sind. Zu ähnlichen Einstufungen vgl. auch *Piltz*, Die Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland (1981), S. 107 ff.; *Hannes*, Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht (1992), S. 168.
- 106 Während sich in ersterer Konstellation beide Staaten jeweils als besteuersberechtigter betrachten, vermuten die Staaten bei negativen Qualifikationskonflikten jeweils eine Besteuerungsberechtigung des anderen Staates und verzichten ihrerseits auf die Ausübung ihres Besteuerungsrechts.
- 107 Da die Einkünfte im Fall des Aufkommens eines negativen Qualifikationskonflikts von keinem Staat besteuert werden, werden diese Einkünfte auch als sog. „weiße Einkünfte“ bezeichnet. Vgl. *Rupp, u.a.*, Internationales Steuerrecht (2014), Kap. II, Teil A, S. 200 f.; *Kraft*, Die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen (1991), S. 10 f.; *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 96e; *Menck*, Intertax 1982, 417. Streng genommen führt eine Doppelnichtbesteuerung allerdings nur dann zu einer durch das Verständigungsverfahren zu behebbenden abkommenswidrigen Besteuerung, wenn sie sich nicht aus der Heranziehung inner-

Um die einzelnen Konflikttypen deutlicher voneinander abgrenzen zu können, werden die sich auf die unmittelbare Abkommensauslegung beziehenden Regelstreitigkeiten als Regelstreitigkeiten im weiteren Sinn und die Konflikte, die sich erst aus der durch ein DBA vorgesehenen Heranziehung der innerstaatlichen Rechte ergeben, als Regelstreitigkeiten im engeren Sinn bezeichnet.¹⁰⁸ Beide Konfliktgruppen können allerdings auch generell als Auslegungskonflikte angesehen werden. Diese Bezeichnung wird im Rahmen dieser Arbeit etwa dann gewählt, wenn die spezifische Unterscheidung zwischen den einzelnen Regelstreitigkeiten nicht von Bedeutung ist.

Schließlich sind jene Konflikte, die sich strenggenommen nicht aus dem Regelungsbereich eines DBA ergeben, sondern die vielmehr im Vorfeld der Abkommensanwendung aufkommen, als Zurechnungskonflikte einzustufen. In der Literatur werden sie auch als „unechte Qualifikationskonflikte“ bezeichnet.¹⁰⁹ Diese Begriffswahl ist darauf zurückzuführen, dass bei diesen Streitigkeiten unterschiedliche Sachverhaltsverständnisse konfliktursächlich sind und sich der Meinungsunterschied der Staaten nicht aus einer abkommenswidrigen Anwendung des DBA-Rechts ergibt. Folglich kommen die konfligierenden Auslegungsergebnisse hier schon im Vorfeld der Abkommensanwendung auf. Für die Zwecke dieser Arbeit werden diese Konflikte als unechte Regelstreitigkeiten bezeichnet.

staatlichen Rechts ergibt. Ergibt sie sich indes allein aus der richtigen Anwendung der *lex fori*, liegt im Prinzip kein unmittelbarer Abkommensverstoß vor, sondern ein hinzunehmender allgemeiner Verstoß gegen die Abkommenspolitik. So *Lehner*, IStR 2011, 733, 736. Vgl. m.w.N. zu negativen Qualifikations- bzw. Regelkonflikten im weiteren Sinn S. 94 (Fn. 115) und im engeren Sinn S. 97 (Fn. 128). Besonders anschaulich ist auch die Beschreibung bei *Kluge*, Das internationale Steuerrecht (2000), R Rn. 65 ff., insb. Rn. 67 f., 71.

108 Diese Einteilung ist angelehnt an die von *Hannes*, Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht (1992), S. 168, 181 vorgenommene Kategorisierung, der die hier als Regelstreitigkeiten im engeren und im weiteren Sinn bezeichneten Konflikt als echte Qualifikationskonflikte im engeren bzw. im weiteren Sinn bezeichnet. Auch *Züger*, in: Lang/Züger (Hrsg.), Settlement of Disputes in Tax Treaty Law (2002), S. 15, 17 erläutert, dass nur jene Auslegungsstreitigkeiten, die auf nationales Recht zurückzuführen sind, tatsächlich als echte Qualifikations- bzw. Regelkonflikte darstellen.

109 So *Hannes*, Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht (1992), S. 168 ff. Vgl. m.w.N. zu dieser Konfliktgruppe S. 103 (1. Teil A)III2)).

aa) Regelstreitigkeiten im weiteren Sinn

Regelstreitigkeiten können zunächst auf der direkten Auslegungsebene der DBA aufkommen. Die Konfliktsache betrifft Meinungsverschiedenheiten der Vertragsstaaten über die Interpretation des DBA als besonderen Teil des Völkerrechts, also über den unmittelbaren Regelungsgehalt der DBA.¹¹⁰ Es handelt sich um konfligierende Verständnisse der beiden Staaten über die autonome Begriffswelt eines DBA, also über Legaldefinitionen – sei es durch unrichtige Auslegungen des Wortlautes oder durch die Ermittlung verschiedener Sinnzusammenhänge des konkreten DBA – oder über gemeinsame Übungen der Vertragsstaaten. Als Beispiel für eine Meinungsverschiedenheit über die korrekte Auslegung von Lizenzgebühren sei auf ein ergebnisloses Verständigungsverfahren zwischen den USA und Deutschland hingewiesen. Obwohl das DBA in seinem Art. VIII Abs. 3 DBA-USA 1964/65 Lizenzgebühren eigenständig definierte, kamen beide Staaten zu sich widersprechenden Auslegungsergebnissen, die selbst in einem Verständigungsverfahren nicht ausgeräumt werden konnten.¹¹¹ Weitere Beispiele für sich auf der Abkommensebene abspielende Regelstreitigkeiten stellen auch unterschiedliche Beurteilungen über die Ansässigkeit des Steuerpflichtigen, über den Bestand einer Betriebstätte oder über

110 Definitionskonflikte resultieren regelmäßig aus falschen Auslegungen oder Rechtsanwendungen des bestehenden Abkommensrechts. So *Loukota*, SWI 1999, 70, 72. Siehe m.w.N. zu dieser Konfliktkategorie *Schmitz*, in: Strunk, et al. (Hrsg.), AStG/DBA (39. EL, Stand: 2014), Art. 25 Rn. 14 f.; *van Raad*, Intertax 2001, 212, 214; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.80. Falsche Auslegungsergebnisse werden bspw. verursacht, wenn die Staaten – bewusst oder unbewusst – innerstaatliche Begriffsverständnisse zur Auslegung des spezifischen Abkommensrechts heranziehen. Speziell die einseitige Auslegung des DBA-Rechts durch Gerichte oder die Verwaltung eines Vertragsstaates (dazu siehe schon vorstehend S. 86 (Fn. 92) birgt insoweit eine erhöhte Gefahr für das Aufkommen von unterschiedlichen Auslegungsergebnissen in beiden Vertragsstaaten. Diese Gefahr sieht auch *Pohl*, RIW 2012, 677.

111 Vgl. dazu U. S. Tax Court, Urt. v. 16. 10. 84 (*Boulez v. Commissioner*), 83 TC 1984, 584, 588, Doc. 84-7027, zit. nach 62 *Taxes International Dec.* 1984, 68; *Z. D. Altman*, *Dispute Resolution under Tax Treaties* (2005), S. 289. Während es sich nach US-Recht nur um Lizenzgebühren handeln soll, wenn der Inhaber das Wirtschaftsgut durch eigene selbst Tätigkeit geschaffen hat, kommt es nach deutschem Recht auf diese Unterscheidung nicht an.

die richtige Qualifikation von Einkünften dar.¹¹² Eine Hauptkonfliktursache soll vor allem darin bestehen, dass manche Verteilungsnormen über einander überlappende Anwendungsbereiche verfügen, sie aber nicht immer Regelungen über die Auflösung enthalten.¹¹³

Im Rahmen der Konfliktbewältigung geht es demnach primär darum, diejenige Auslegungsvariante zu ermitteln, die dem Begriffsverständnis und dem Sinnzusammenhang des jeweiligen DBA gerecht wird. Infolge des eigenständigen Regelungsgehalts der DBA hat sich ein Ergebnis dabei „denknotwendig“ als unrichtige Abkommensinterpretation erweisen, das heißt nur ein Auslegungsergebnis darf sich letztlich als zutreffend erweisen.¹¹⁴ In diesen Situationen ist die Eröffnung des Anwendungsbereichs des Verständigungsverfahrens offensichtlich. In der Regel stellen Doppelbesteuerungen abkommenswidrige Besteuerungen dar. Anlass zur Durchführung eines Verständigungsverfahrens kann aber auch ein Doppelnichtbesteuerungskonflikt sein. Sollten sich Verständigungsverfahren zur Lösung dieser Streitigkeiten nicht als zielführend erweisen, folgt aus dem Status des DBA-Rechts als besonderes Völkervertragsrecht die anschließende Zuhilfenahme verbindlicher Drittentscheidungsverfahren.

Folgt die Doppelnichtbesteuerung aus einer falschen Anwendung oder Auslegung einer Abkommensvorschrift, bildet der Verstoß gegen die Vorschrift(en) des DBA die Grundlage für das Verständigungsverfahren. Es handelt sich dann um keinen allgemeinen Verstoß gegen die Zielsetzung

112 Zu Beispielen siehe *Desax/Veit*, Arb. Int. 2007, 405, 406; *Lombardo*, in: Schilcher/Weninger (Hrsg.), *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation* (2008), S. 457, 461 f.; *Park*, Geo. Mason L. Rev. 2002, 803, 807; *Ault*, FLTR 2005, 137, 138; *Burnett*, AT Rev. 2007, 173, 175; *Tillinghast*, in: *Alpert/van Raad* (Hrsg.), *Essays on International Taxation* (1993), S. 349, 356 ff.; *van Raad*, Intertax 2001, 212, 213 ff.

113 So *van Raad*, Intertax 2001, 212, 213 ff.

114 Hierzu vgl. *Poser und Groß-Naedlitz*, *Der Qualifikationskonflikt bei Doppelbesteuerungsabkommen* (1972), S. 105, 111 sowie *Loukota*, SWI 1999, 70, 72, 77, der zur Illustration auf ein Beispiel verweist, in dem fraglich war, ob das DBA Zinseinkünfte als Mietnebenerträge im Sinn des Art. 6 OECD-MA zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählt oder ob die Zinseinkünfte vielmehr eigenständige Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen. Vgl. auch *Debatin*, DStR, Beihefter zu Heft 23 1992, 1, 7; *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht* (2011), Rn. 16.80.

eines DBA.¹¹⁵ Im Unterschied dazu ist das Auftreten nicht miteinander korrespondierender Ergebnisse bei Regelstreitigkeiten im engeren Sinn wenig überraschend. Hier ist im Ergebnis nicht auszuschließen, dass die Doppelbesteuerung Folge der Anwendung der beiden heranzuziehenden Rechtsordnungen ist.¹¹⁶

bb) Regelstreitigkeiten im engeren Sinn

Wenn sich das Abkommensrecht zur eigenen Begriffsbildung hingegen an innerstaatlichem Recht bedient oder wenn das innerstaatliche Recht als letzte Auslegungsinstanz fungiert – diese unterschiedlichen Bezugspunkte hebt auch Art. 23 Ziff. 32.5 OECD-MK hervor – bezeichnet diese Arbeit sich ergebende Auslegungsunterschiede als Regelstreitigkeiten im engeren Sinn oder ebenfalls schlicht als Auslegungskonflikte. Häufig widersprechen sich die aus den jeweils erfolgenden Anwendungen der innerstaatlichen Rechte ergebenden Auslegungsergebnisse, sodass sich positive oder negative Regelstreitigkeiten im engeren Sinn ergeben.¹¹⁷ Wenn die Unterschiede die Abkommensberechtigung der Besteuerungssubjekte betreffen – das positive Vorliegen der Merkmale, die in Art. 4 OECD-MA an die Ansässigkeit gestellt werden, hängt maßgeblich vom nationalen Recht ab¹¹⁸ – liegt eine subjektive Regelstreitigkeit (im engeren Sinn) vor und wenn die Staaten hingegen das Besteuerungsobjekt, also die Einkünfte,

115 Die Vermeidung von Doppelnichtbesteuerungen zählt – auch wenn ihre Verhinderung international grundsätzlich angestrebt wird – nicht als allgemeine Vorgabe der DBA. Ihre Vermeidung wird aber dann unmittelbar in einem DBA angestrebt, wenn gesonderte Regelungsvorschriften dies zum Inhalt haben. Hierzu vgl. *Lehner*, IStR 2011, 733, 735 f. und dort Fn. 55. Vgl. dazu auch schon vorstehend S. 90 (Fn. 106).

116 Vgl. m.w.N. zu dieser Problematik und der fraglichen Eignung dieser Konflikte für ein Verständigungsverfahren unten S. 94 (1. Teil A)III)1)b)bb)). Siehe zu dieser Aussage auch die im Zusammenhang von Subsumtionskonflikten zu ziehende gleichgelagerte Schlussfolgerung unten auf S. 107 (Fn. 154).

117 Zu der Begriffsbestimmung vgl. schon oben S. 90 (Fn. 106).

118 So auch *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Art. 4 Rn. 2.

unterschiedlich qualifizieren, dann handelt es sich um eine objektive Regelstreitigkeit (im engeren Sinn).¹¹⁹

Die Regelstreitigkeiten im engeren Sinn können die Folge einer in dem Abkommen ausdrücklich angeordneten Heranziehung des innerstaatlichen Begriffsverständnisses sein, aber auch aus einem bei der abkommensautonomen Auslegung als ultima ratio anerkanntem allgemeinen Rückgriff auf nationale Rechtsvorschriften resultieren.¹²⁰ Während sich die Auslegungskonflikte über die richtige Interpretation des DBA-Rechts für eine Streitbeilegung durch das Verständigungsverfahren im Sinn von Art. 25 Abs. 1 oder Abs. 3 S. 1 OECD-MA gut eignen,¹²¹ liegt – obwohl eine Doppel(nicht)besteuerung bestehen bleiben kann – kein unmittelbarer Abkommensverstoß vor, wenn die Staaten bei Regelstreitigkeiten im engeren Sinn ihre nationalen Steuerrechte zum Zwecke der Auslegung direkt heranziehen und Unterschiede bestehen.¹²² Diese Regelstreitigkeiten im engeren Sinn betreffen insofern von den DBA nicht umfasste Doppelbesteuerungsszenarien, aber keine Abkommensverstöße. Da die Abkommen als ultima ratio auf die nationalen Rechte rekurren, ist ein sich ergebendes unterschiedliches Ergebnis grundsätzlich als nicht zu vermeidender Verstoß gegen die Maxime der Entscheidungsharmonie hinzunehmen.

Letztlich sind Verständigungsverfahren damit von ihrer Grundidee her nicht dazu geschaffen, Regelstreitigkeiten zu lösen, die aus einer abkom-

119 Vgl. zu dieser weiteren Typisierung auch *Wehrße*, Grenzüberschreitende Besteuerung von Personengesellschaften im internationalen Vergleich (2011), S. 78; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.82.

120 So *Chebounov*, Die Qualifikationsproblematik im deutschen Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002), S. 93, 128 ff.; *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 150 ff. Zu der mit der Heranziehung innerstaatlichen Rechts verbundenen Gefahr des Aufkommens von Regelstreitigkeiten vgl. auch *Reimer*, ET 1999, 458, 462.

121 Hier liegt es nahe, dass von einem Staat ein nicht mit dem DBA übereinstimmendes Ergebnis propagiert wird.

122 So auch *Debatin*, DSStR, Beihefter zu Heft 23 1992, 1, 7 f., der anmerkt, dass der Normzweck erfüllt wird, wenn die Staaten jeweils ihr innerstaatliches Recht anwenden, soweit die Bezugnahme des DBA auf innerstaatliches Recht reicht. Für die Auflösung dabei auftretender widerstreitender Besteuerungsvorgänge besteht dann keine rechtliche Grundlage. Auch *Chebounov*, Die Qualifikationsproblematik im deutschen Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002), S. 129, 145 f. lehnt es ab, den Vertragsstaaten hier den Vorwurf der unrichtigen Abkommensanwendung zu machen. Vgl. auch *Hannes*, Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht (1992), S. 227.

menskonformen Anwendung der innerstaatlichen Rechte resultieren. Bei der Unterstellung der richtigen Anwendung des nationalen Rechts wäre es in einem Verständigungsverfahren geradezu fernliegend darüber übereinzukommen, dass eines der beiden sich aus bestehenden innerstaatlichen Steuerrechten ergebenden Ergebnisse zurücktreten muss und die Folgen des anderen Steuerrechts für den konkreten Fall als „die Besseren“ betrachtet werden.¹²³ Betroffenen Steuerpflichtigen verbleibt daher nur die Anstrengung nationaler Rechtsschutzmittel, wenn nicht ausnahmsweise eine einseitige staatliche Billigkeitsmaßnahme zu ihren Gunsten ergriffen wird.¹²⁴

Allerdings erweist sich die Einleitung von Verständigungsverfahren auch in diesen Fällen als hilfreich, wenn der Verdacht besteht, dass einem Staat bei der Subsumtion oder Auslegung seines eigenen Rechts ein Fehler unterlaufen ist, also kurzum wegen einer falschen Anwendung des innerstaatlichen Rechts.¹²⁵ Darüber hinaus führen die Vertragsstaaten sogar freiwillige Konsultationsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 OECD-MA – also ohne Bezug auf einen konkreten Steuerpflichtigen – durch, um manche dieser Regelstreitigkeiten zu lösen und den Sinnzusammenhang des DBA

123 Schon *Poser und Groß-Naedlitz*, Der Qualifikationskonflikt bei Doppelbesteuerungsabkommen (1972), S. 111 f. verweist darauf, dass hier weder im Sinn von Art. 25 Abs. 1 OECD-MA eine dem Abkommen **widersprechende** Auslegung vorliegt noch Schwierigkeiten oder Zweifel bei der Auslegung oder Anwendung **des Abkommens** im Sinn von Art. 25 Abs. 3 S. 1 OECD-MA bestehen. Bedarf ein DBA zur Begriffsbestimmung der partiellen Konkretisierung durch innerstaatliches Recht und sieht es nicht nur die Anwendung entweder des Rechts des Quellenstaates oder des Ansässigkeitsstaates vor, gehört es damit nicht zu dem Aufgabenbereich des DBA, dem Recht eines Staates den Vorzug zu gewähren. Ausdrücklich auch *Debatin*, DStR, Beihefter zu Heft 23 1992, 1, 8; *Loukota*, SWI 1999, 70, 73 f.

124 Vgl. hierzu *van Randenborgh/Seidenfus*, INF 1996, 481, 485. Steuerpflichtige haben keinen Anspruch auf einen Billigkeitserlass. Der Übergang auf eine solche Maßnahme liegt allein im Ermessen der jeweiligen Staaten. Anderenfalls würde „dies auch den Gedanken des Verständigungsverfahrens ad absurdum führen.“ Denn, wenn offensichtlich wäre, dass ein Staat letzten Endes – ohne die Beteiligung des anderen Staates – aus Gründen der Billigkeit gegenüber Steuerpflichtigen auf sein Besteuerungsrecht verzichtet, würden die Staaten im Verständigungsverfahren keine Kompromisse mehr eingehen.

125 So *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.94.

insoweit erweitern zu können.¹²⁶ Hinzunehmen ist dabei jedoch, dass der Verfahrensausgang für Steuerpflichtige und Gerichte zu keiner Bindungswirkung führt.¹²⁷

Auch bei negativen Qualifikations- bzw. Regelkonflikten, die sich nach Anwendung der *lex fori*-Regel ergeben, stellt die Nichtbesteuerung in beiden Staaten keine dem Abkommen widersprechende (Nicht-)Besteuerung dar, wenn ein allgemeiner Verstoß gegen die Zielsetzung des DBA vorliegt und gerade keine „Schwierigkeiten oder Zweifel bei der Anwendung des Abkommens“ bestehen.¹²⁸ Obwohl solche Konflikte von ihrer Konzeption her ebenfalls nicht den originären Geltungsbereich des Verständigungsverfahrens betreffen, werden in der Praxis auch hierzu regelmäßig Konsultationsverfahren durchgeführt.¹²⁹

-
- 126 So *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.109. Siehe zu Verständigungsverfahren diesen Hintergrunds auch die Ausführungen von *Chebounov*, Die Qualifikationsproblematik im deutschen Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002), S. 147, 154, der „ein Verständigungsverfahren [sogar] als optimale[s] Lösungsmittel für diejenigen [Regelstreitigkeiten], welche nicht durch die Anwendung der Auslegungsrichtlinie des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA beseitigt werden können“, einstuft, da ein Konsultationsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 S. 1 OECD-MA allgemein zu der ergänzenden oder abändernden Rechtsfindung beitragen soll.
- 127 Konsultationsverfahren, die selbst ohne einen Abkommensverstoß durchgeführt werden, sind daher gewissermaßen als staatliche Billigkeitsmaßnahme anzusehen. Da allerdings eine Konsultationsvereinbarung nach Art. 25 Abs. 3 S. 2 OECD-MA, die eine Abkommenslücke schließt, einen rechtsetzenden Charakter einnimmt, entfalten diese Verständigungen – mangels der entsprechenden Bestätigung durch das zuständige Legislativorgan – in der Regel nur eine Verbindlichkeit auf internationaler Ebene bzw. führen zu einer Selbstbindung der Verwaltung. Ohne einen legislativen Umsetzungsakt können solche Verständigungsvereinbarungen allein dann eine Verbindlichkeit aufweisen, wenn die Verwaltung dazu ermächtigt worden wäre, die Verständigungsvereinbarungen als Rechtsverordnung zu erlassen. Zu dieser Thematik siehe schon obige Ausführungen auf S. 77 (1. Teil A)II2)). Vgl. dazu *Lombardo*, in: Schilcher/Weninger (Hrsg.), *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation* (2008), S. 457, 465. Vgl. zu dieser Beobachtung auch *Debatin*, DB Beilage 23 zu Heft 39 1985, 1, 8.
- 128 Zu dem Unterschied der konkret von einem DBA anvisierten Vermeidung der Doppelnichtbesteuerung und der allgemeinen Zielsetzung von DBA vgl. schon oben S. 90 (Fn. 106) sowie S. 94 (Fn. 115).
- 129 Die Verhandlungen sind dann wieder eher als Billigkeitsmaßnahmen einzustufen. Vgl. hierzu *Drien*, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), *Kommentar zur AO und FGO*

c) Konfliktvermeidung durch Rückfallklauseln und andere Missbrauchsregelungen

Das Aufkommen von Doppelbesteuerungen (oder auch Doppelnichtbesteuerungen) lässt sich durch das abkommensrechtliche Zugeständnis von Qualifikationsvorrechten (sog. „Qualifikationsverkettungen“) erheblich eindämmen. Hierbei ist jedoch zwischen zwei die Verteilungsnormen betreffenden Szenarien zu differenzieren: Während DBA einerseits Verteilungsnormen vorsehen, die sich der Formulierung „können **nur** in ... besteuert werden“ bedienen, bestehen daneben zahlreiche Verteilungsartikel, die sich in der Zuweisung des Besteuerungsrechts gegenüber den Staaten als offener erweisen, da ihr Wortlaut „können in ... besteuert werden“ lautet.¹³⁰ Grundsätzlich halten die Methodenartikel den Staat, der nach dem DBA auf das Besteuerungsrecht verzichten muss, zur Freistellung der Einkünfte unter Beachtung des Progressionsvorbehaltes¹³¹ an. Etwas anderes gilt nur, wenn eine Anrechnung auf die eigene Besteuerung ausdrücklich angeordnet wird. Um in manchen Fällen aber auch dem Drohen einer doppelten Nichtbesteuerung entgegenwirken zu können, verfügen die DBA zunehmend über diverse Arten von Missbrauchsklauseln, die dieser Gefahr entgegenwirken, indem sie eine Steueranrechnung statt eine Steuerfreistellung zur Folge haben.

Wenn die Rechtsfolge bei den meisten Verteilungsnormen für den Ansässigkeitsstaat offen (sog. „Verteilungsnormen mit offener Rechtsfolge“) bleibt, adressieren diese Verteilungsartikel die Quellenstaaten, d.h. die Ansässigkeitsstaaten tragen die Last der Vermeidung der Doppelbesteuerung.¹³² Die Vermeidung durch Freistellung oder Anrechnung folgt dabei

(Stand: 146. EL, 2016), § 2 AO Rn. 43 c; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.84, 16.159.

130 Siehe *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 82 ff.; *Dürschmidt*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Vor Art. 6-22 Rn. 4, 6 f. sowie *Ismer*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Art. 23 A Rn. 40.

131 D.h. allein für den Zweck der Ermittlung des progressiven Steuertarifs werden die faktisch freizustellenden ausländischen Einkünfte in das zu steuernde Einkommen einbezogen. Vgl. dazu schon vorstehend S. 58 (Fn. 2).

132 Bei Verteilungsnormen mit offener Rechtsfolge („können in ... besteuert werden“) ist der Ansässigkeitsstaat also dazu angehalten – auch wenn ihm nach seinem Recht ein Besteuerungsrecht zustehen würde – vorrangig die Auslegung des Quellenstaates zu übernehmen, wenn dieser nach Anwendung seines innerstaatli-

erst nach der Anwendung der Methodenartikel Art. 23 A bzw. Art. 23 B OECD-MA mittels der Technik einer sog. „Rückfallklausel“.¹³³ Der Wortlaut von Art. 23 Abs. 1 OECD-MA „können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden“ soll nach überwiegender Ansicht zum Ausdruck bringen, dass, wenn dem Nichtansässigkeitsstaat als anderem Vertragsstaat nach seinem Recht ein Besteuerungsrecht zukommt, der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte ohne Rücksicht auf sein nationales Recht entweder freizustellen oder anzurechnen hat. Umgekehrt bedeutet dies zugleich, dass der Ansässigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht aber dann ausüben darf, wenn dem Quellenstaat für die fraglichen Einkünfte nach seinem Recht keine Besteuerungsbefugnis zukommt.¹³⁴ Dann fällt das dem Ansässigkeitsstaat originär zustehende Besteuerungsrecht an ihn zurück. Dies gilt wegen der durch die Fiktion des Anfallens der Einkünfte in dem Ansässigkeitsstaat selbst dann, wenn der Ansässigkeitsstaat nach der Anwendung seines Rechts gleichermaßen zu einer Negation seines Besteuerungsrechts gelangen würde. Wenn Verteilungsnormen mit offener Rechtsfolge zur Bestimmung des Besteuerungsrechts also nur auf das Recht des Quellenstaates rekurrieren, wird der Ansässigkeitsstaat unweigerlich an dieses Qualifikationsvorrecht des Quellenstaates gebunden. Folgerichtig belassen diese Rückfallklauseln (sog. „Qualifikationsverkettungen“¹³⁵), also direkte Verweise in das innerstaatliche Recht des Nichtansässigkeitsstaates, keinen

chen Rechts sein Besteuerungsrecht tatsächlich ausübt. Siehe auch *Loukota*, SWI 1999, 70, 74 f.

133 Auch Art. 22 Abs. 1 e) bb) DE-VG enthält eine solche Rückfallklausel.

134 Die in den Methodenartikeln verankerten Rückfallklauseln erlauben dem Ansässigkeitsstaat also im Fall der Nichtausübung des Besteuerungsrechts durch den Quellenstaat – dem durch die Methodenartikeln für Verteilungsnormen mit offener Rechtsfolge grundsätzlich ein Qualifikationsvorrecht gewährt wird – von der Freistellungs- zu der Anrechnungsmethode überzugehen, um das Aufkommen von Doppelnichtbesteuerungen zu verhindern. Vgl. *Reith*, Internationales Steuerrecht (2004), Rn. 4.936 ff.

135 Qualifikationsverkettungen dieser Art werden international auch als sog. „New Approach“ bezeichnet. Unterstützung erfährt diese von der „International Tax Group“ entwickelte Sichtweise nicht nur von Seiten der OECD, sondern mittlerweile auch von vielen Staaten. Obwohl es ein berechtigter Einwand sein mag, dass die Rückfallklausel den Anwendungsbereich von Art. 3 Abs. 2 OECD, der beide Staaten zum Rückgriff auf ihr innerstaatliches Recht legitimiert – also gerade keinem Staat eine Auslegungsprärogative zumisst – strenggenommen aushebelt, zeigt eine nähere Auseinandersetzung mit der Systematik von Art. 3

Raum für das Aufkommen von Regelstreitigkeiten.¹³⁶ Dies ist unter der Prämisse der Entscheidungsharmonie von DBA zu begrüßen. Eine Qualifikationsverkettung eignet sich damit vorzüglich zur Konfliktprävention in Fällen, in denen gerade kein eigenständiges DBA-Recht besteht und / oder sich die Weiterentwicklung des bilateralen Rechts zu dem Streitpunkt nicht anbietet. Die Einleitung eines Verständigungsverfahrens ist für Konflikte, die ein Qualifikationsvorrecht betreffen, jedenfalls zulässig, wenn die richtige Anwendung oder Nichtanwendung des nach der Qualifikationsverkettung in Betracht kommenden innerstaatlichen Rechts in Frage steht oder wenn unklar ist, ob überhaupt der Anwendungsbereich eines Qualifikationsvorrechts vorliegt.

Die Verteilungsnormen, die das Besteuerungsrecht **nur** einem der Vertragsstaaten zuweisen („können **nur** in ... besteuert werden“), verfügen grundsätzlich über eine abschließende Rechtsfolge.¹³⁷ Sofern sie aber gleichwohl über eine sog. „Subject-to-tax-Klausel“ verfügen, erlauben

HS. 2 OECD-MA, dass der sog. „New Approach“ sehr wohl eine abkommensrechtliche Verankerung hat: Da Art. 3 Abs. 2 OECD-MA verlangt, dass erst dann auf nationales Recht zurückzugreifen ist, wenn autonomes DBA-Recht zu keinem Ergebnis führt und auch der Zusammenhang nichts anderes erfordert, stellen die Verweise zulässige Beschränkungen der autonomen DBA-Auslegung und des Prinzips der Entscheidungsharmonie dar. Wenn nun aber der Abkommenszusammenhang etwas anderes erfordert, als die von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA vorgesehene Auslegung nach dem innerstaatlichen Recht beider Staaten, ist dies im Sinn der abkommensautonomen Auslegung und des Prinzips der Entscheidungsharmonie zu begrüßen. So liegt der Fall auch bei Qualifikationsverkettungen. Denn hier wird lediglich auf das innerstaatliche Recht des jeweiligen Anwendestaates verwiesen. Zudem wird die Vermeidung von Qualifikationskonflikten durch Qualifikationsverkettungen den Zielen von DBA eher gerecht als verbleibende Doppelbesteuerungen. Vgl. m.w.N. *Dürschmidt*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Art. 3 Rn. 116 a ff., 125 f.; *Lehner*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 155, 158 ff.

136 Siehe schon vorstehend S. 89 (Fn. 102) sowie *Dürschmidt*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Art. 3 Rn. 125 f., 125 d; *Loukota*, SWI 1999, 70, 74 f.; *Chebounov*, Die Qualifikationsproblematik im deutschen Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002), S. 54.

137 Weil das Besteuerungsrecht nur einem Vertragsstaat zugesprochen wird, liegt auf der Hand, dass der andere Staat die Einkünfte gänzlich freistellen muss und für ihn eine Anrechnung der Einkünfte grundsätzlich nicht zulässig ist. In der Regel weisen die Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu, es gibt aber bspw. mit Art. 8 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA auch Gegenbeispiele. Vgl. *Dürschmidt*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.),

auch sie dem Ansässigkeitsstaat sein Besteuerungsrecht auszuüben, also von der Freistellungsmethode auf die Anrechnungsmethode zu wechseln, wenn der Quellenstaat auf die Ausübung des in facto nur ihm zugewiesenen Besteuerungsrechts verzichtet oder umgekehrt dem Quellenstaat, wenn dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht ausschließlich zugewiesen ist.¹³⁸ Wenn allerdings weder die abkommensautonome Auslegung weiter hilft noch eine solche Subject-to-tax-Klausel eingreift, müssen die Staaten als ultima ratio bei ihr innerstaatliches Recht anwenden und notfalls eine Doppelbesteuerung hinnehmen.¹³⁹ Haben also beide Staaten ihr Recht hierbei korrekt angewendet, sind Doppelbesteuerungen trotz ihres Konfligierens mit dem Grundsatz der Entscheidungsharmonie zu tolerieren. In einem Verständigungsverfahren können in diesen Situationen grundsätzlich allein falsche Auslegungen oder Anwendungen der innerstaatlichen Rechte offengelegt werden. Eine Deklaration einer richtigen Auslegung als falsch ist indessen unzulässig. Mittlerweile kommen allerdings vermehrt Stimmen auf, die dafür plädieren, den Nichtanwendestaat auch in diesen Fällen an die Auslegung des Anwendestaates zu binden, d.h. sein Besteuerungsrecht wie bei den vorstehend beschriebenen Qualifikationsverkettungen, die die Verteilungsnormen mit offener Rechtsfolge betreffen, davon abhängig zu machen, ob der Anwendestaat nach seinem innerstaatlichen Recht – auf das die sog. „Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge“ verweisen – besteuert oder nicht.¹⁴⁰

Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Vor Art. 6-22 Rn. 4; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.212; *Diete*, Das obligatorische Schiedsverfahren in der deutschen DBA-Praxis (2014), S. 27.

- 138 Vgl. *Reith*, Internationales Steuerrecht (2004), Rn. 4.940 f. So eine Klausel enthält bspw. Art. 15 Abs. 4 des deutsch-österreichischen DBA.
- 139 Die Methodenartikel, die das Besteuerungsrecht bei den Verteilungsnormen mit offener Rechtsfolge ordnen, finden hier strenggenommen keine Anwendung und binden daher einen Staat nicht an die Qualifikation des anderen Staates. Vielmehr haben die Staaten bei Auftreten eines Regelkonflikts jeweils auf ihr innerstaatliches Recht zurückzugreifen (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA). So auch noch *Vogel*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (5. Aufl., 2008), Einl. Rn. 179, Vor Art. 6-22 Rn. 4 ff.
- 140 Diese Forderung wird damit begründet, dass „die Unterscheidung zwischen Verteilungsnormen mit offener und mit abschließender Rechtsfolge im hier relevanten Funktionszusammenhang lediglich regelungstechnischer Natur [sei].“ So *Lehner*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Grundl. Rn. 158e; *Dürschmidt*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (6. Aufl., 2014), Art. 3 Rn. 125d. Ob in Zukunft die gewünschte

Switch-over-Klauseln stellen nun im Prinzip eine weitere Sonderform dar: Diese Klauseln gestatten dem Ansässigkeitsstaat im Fall von Konflikten, die daraus resultieren, dass die Staaten unterschiedliche Abkommensbestimmungen anwenden oder die Einkünfte verschiedenen Steuersubjekten zurechnen, von der Freistellungsmethode zu der Anrechnungsmethode überzugehen. Switch-over-Klauseln legitimieren den Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode aber nur im Rahmen einer Streitigkeit, bei der eine Doppelnichtbesteuerung droht und die Finanzbehörden zuvor ein ergebnisloses Verständigungsverfahren angestrengt haben.¹⁴¹

Schließlich sind neben den vorgenannten Überweisungsklauseln und den Verständigungsklauseln auch sog. „Remittance-base-Klauseln“¹⁴² und „Aktivitätsvorbehalte“¹⁴³ nicht zu vergessen, wenn Maßnahmen aufgezählt werden, die Doppelnichtbesteuierungen entgegenwirken sollen.

Anpassung erfolgt, bleibt abzuwarten. Vor dem Hinblick der damit einhergehenden Verringerung nicht zu lösender Doppelbesteuerungskonflikte wäre dies zu begrüßen. Eventuell zeichnet sich aber auch ab, dass die Probleme bereits mit den gegenwärtig eingesetzten Klauseln ausgeräumt werden können und sich der systemwidrige Einsatz von Qualifikationsverkettungen auch bei Verteilungsnormen mit abschließender Rechtsfolge als verzichtbar erweist.

- 141 Bspw. findet sich eine solche Klausel in Abs. 21 des Protokolls zum deutsch-amerikanischen DBA. Auch in Art. 22 Abs. 1 e) aa) DE-VG wurde eine solche Klausel aufgenommen. Vgl. m.w.N. dazu *Ditz/Schönfeld*, DB 2013, 1437, 1440 sowie allgemein zu Switch-over-Klauseln *Wilke*, Internationales Steuerrecht (2014), Rn. 606; *Reith*, Internationales Steuerrecht (2004), Rn. 4.944; *Rupp, u.a.*, Internationales Steuerrecht (2014), S. 214 f.; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2014), § 5 Rn. 733.
- 142 Ihnen liegt kein Rückfallmechanismus zugrunde, sondern sie machen die Zulässigkeit der Besteuerung ausländischer Einkünfte im Inland davon abhängig, ob diese Einkünfte auch in den Ansässigkeitsstaat überwiesen wurden. Hierzu siehe *Wilke*, Internationales Steuerrecht (2014), Rn. 604; *Sädler*, in: *Endriss* (Hrsg.), *Handbuch für die Steuerberaterprüfung* (2012), S. 1267, 1299 Rn. 460.
- 143 Eine Freistellung durch den Ansässigkeitsstaat kann bei speziellen Einkünften ferner verlangen, dass die Einkünfte aus einer aktiven Tätigkeit herrühren, sog. „Aktivitätsklauseln“. Anderenfalls käme nach dem jeweiligen Methodenartikel lediglich eine Anrechnung zum Zuge. Die Klauseln leisten damit einen Beitrag zur Verminderung des Aufkommens von Auslegungs- und Anwendungskonflikten. Bspw. verfügt der Methodenartikel der neuen deutschen Verhandlungsgrundlage (Art. 22 Abs. 1 d)) für Unternehmensgewinne, Dividenden und Veräußerungsgewinne über eine solche Aktivitätsklausel, d.h. es wird ein kompletter Aktivitätskatalog vorgegeben, der Begriffsbestimmungen und Vorgaben enthält. Die Mustervorschrift ist offenbar an Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 a) und b) des deutsch-

2) Abkommenslücken

Da es nicht realisierbar ist, in einem DBA für alle denkbaren Doppelbesteuerungsszenarien erschöpfend die Doppelbesteuerung auflösende Regelungsvorkehrungen zu treffen, kann das Auftreten von Abkommenslücken nicht vermieden werden.¹⁴⁴ Behandelt ein DBA eine Fallkonstellation nun nicht normativ, so ist zur Schließung dieser legislativen Regelungslücke der Rückgriff auf innerstaatliches Recht untersagt. Stattdessen bietet es sich gem. Art. 25 Abs. 3 S. 2 OECD-MA für die Staaten in diesen Situationen an, ein abstraktes Verständigungsverfahren, das sog. „zwischenstaatliche Konsultationsverfahren“, durchzuführen, um eine gemeinsame, die konkrete Regelungslücke schließende Lösung finden zu können.

Allerdings verkennt das Verfassungsrecht vieler Staaten eine unmittelbare innerstaatliche Verbindlichkeit solcher Übereinkünfte der zuständigen Finanzbehörden. In Bezug auf die Übereinkunft zur Erweiterung des Anwendungsbereichs des DBA im Sinn des Art. 25 Abs. 3 S. 2 OECD-MA fehlt auch in Deutschland ein antizipiertes innerstaatliches Zustimmungsgesetz. In der Regel liegt auch keine Ermächtigung an die zuständigen Finanzbehörden zum Erlass einer Rechtsverordnung vor.¹⁴⁵ Demnach stellen die Verständigungsvereinbarungen im Sinn des Art. 25 Abs. 3 S. 2 OECD-MA, die Abkommenslücken schließen, in der Regel lediglich Verwaltungsabkommen, also Verwaltungsvorschriften dar, die über die völkerrechtliche Bindungswirkung der Staaten hinaus nur eine Selbstbindung der Finanzverwaltung erzeugen.¹⁴⁶ Ohne den Erlass eines legislativen Zustimmungsgesetzes zu der das DBA ergänzenden Vereinbarung stellen diese

schweizerischen DBA angelehnt. Vgl. m.w.N. *Rotter, u.a.*, Kommentar zur Verhandlungsgrundlage für DBA (2014), S. 258 f.; *Rupp, u.a.*, Internationales Steuerrecht (2014), S. 219 f.

144 So auch *Chebounov*, Die Qualifikationsproblematik im deutschen Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002), S. 130 f.

145 In Deutschland wurde § 2 Abs. 2 S. 2 AO zwar mit einer gesetzlichen Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung versehen (vgl. dazu schon vorstehende Ausführungen auf S. 97 (Fn. 127)), allerdings betrifft diese Ermächtigung nur Konsultationsvereinbarungen, die die Auslegung des vorhandenen DBA-Rechts konkretisieren und keine lückenschließenden Verständigungen, sog. „ausbrechende Konsultationsvereinbarungen“. Dazu anschaulich *Drüen*, in: *Tipke/Kruse* (Hrsg.), Kommentar zur AO und FGO (Stand: 146. EL, 2016), § 2 AO Rn. 43 c sowie Fn. 69 auf S. 79.

146 Zu dem Rechtscharakter von Verständigungs- und Konsultationsvereinbarungen siehe schon oben S. 63 (1. Teil A)I).

Konsultationsvereinbarungen somit in den Ländern, die über entsprechende verfassungsrechtliche Vorgaben verfügen, materiell-rechtlich eher Billigkeitsentscheidungen dar, die die Judikative nicht binden können.¹⁴⁷

Demnach eignen sich Verständigungsverfahren und etwaig anschließende Streiterledigungsmittel nicht zu einer rechtsfortbildenden Lückenschließung. Um die materielle Ausfüllung der Regelungslücken zu erreichen, verbleibt bei Aufkommen von im normativen Abkommensbereich nicht erfassten Doppelbesteuerungskonflikten, allein ein Appell an die zuständigen staatlichen Rechtsetzungsorgane.

3) Zurechnungsstreitigkeiten und Gewinnabgrenzungskonflikte

Im Doppelbesteuerungsrecht können ferner Anwendungsunterschiede der Staaten auftreten, die im Zusammenhang mit der Zurechnung von Einkünften zu einem bestimmten Steuersubjekt (subjektiver Zurechnungskonflikt) aufkommen, oder die die Bestimmung eines Objektatbestandes (objektiver Zurechnungskonflikt) betreffen.¹⁴⁸ All diese Szenarien tangieren strenggenommen nicht den Regelungsbereich der DBA, sodass in diesen Fällen es zur Anwendung des nationalen Rechts gerade keiner vorherigen Legitimation durch Art. 3 Abs. 2 OECD-MA oder keines direkten Rück-

147 Vgl. etwa *Lombardo*, in: Schilcher/Weninger (Hrsg.), *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation* (2008), S. 457, 465; *Lehner*, *ISfR* 2011, 733, 735; *Merz/Sajogo*, *PIStB* 2010, 44, 47.

148 So *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht* (2011), Rn. 16.82; *Lombardo*, in: Schilcher/Weninger (Hrsg.), *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation* (2008), S. 457, 460. Häufig kennzeichnen sich die Konflikte dadurch, dass „steuerliche Tatbestandsmerkmale nach dem Recht eines Staates einer bestimmten Person zugerechnet werden und bei dieser Steuerfolgen auslösen, nach dem Recht eines anderen Staates aber mit steuerlicher Erheblichkeit [der gleichen Einkünfte für] eine [...] andere [...] Person [...]“ enden. Diese Umschreibung wählte *Vogel*, in: *Vogel/Lehner* (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen* (5. Aufl., 2008), Einl. Rn. 181 a f. Zurechnungskonflikte liegen bspw. dann vor, wenn beide Steuerrechte die wirtschaftliche Zugehörigkeit von Einkünften oder Vermögenswerten unterschiedlich behandeln oder wenn ein Staat im Unterschied zu dem anderen Staat ein juristisches Konstrukt als Steuersubjekt anerkennt (z.B. eine Personengesellschaft wird nur von einem Staat als Besteuerungssubjekt anerkannt) und sich somit in beiden Staaten andere Besteuerungsträger und -folgen ergeben. In Deutschland würde für Gewinnzuweisungen an dieser Stelle § 39 AO relevant.

verweises bedarf.¹⁴⁹ Konflikte im Vorfeld der Abkommensanwendung liegen somit außerhalb der Regelungsbereichs der DBA und kommen auf, wenn mit Hilfe des nationalen Rechts zu bestimmen ist, welchen Besteuerungsanspruch das DBA begrenzen soll. Grundlegende Beispiele für Konflikte dieser Art stellen im Zusammenhang mit verbundenen Unternehmen aufkommende subjektive Zurechnungskonflikte oder zwischen einem Stammhaus und seiner Betriebsstätte aufkommende objektive Zurechnungskonflikte dar.

Im Fall von nicht miteinander korrespondierenden Einkünftekorrekturen, also zwischenstaatlichen Meinungsverschiedenheiten über die richtige Gewinnaufteilung, halten DBA die Staaten mit Vorschriften im Sinn von Art. 9 Abs. 2 S. 2 OECD-MA und Art. 7 Abs. 3 S. 2 OECD-MA zur Vornahme von korrespondierenden Gewinnberichtigungen nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts – und notfalls zu der Durchführung von Verständigungsverfahren – an. Art. 7 OECD-MA und Art. 9 OECD-MA geben nur gewisse Mindestregelungen vor, die die innerstaatlichen Einkunftsermittlungsprozesse nicht zum Erliegen bringen.¹⁵⁰ Weil die Staaten bei diesen Streitigkeiten über die Zuordnung von Einkünften zwischen verbundener Unternehmen oder zwischen einem Stammhaus und seiner Betriebsstätte letztlich unterschiedliche innerstaatliche Regelungen als Grundlage der Gewinnabgrenzung heranzuziehen haben, ist die Ursache der Konflikte strenggenommen der Anwendung der DBA vorgelagert.

Obwohl nicht miteinander harmonisierende Einkünftekorrekturen seitens der Vertragsstaaten hauptsächlich verbundene Unternehmen, also andere Steuersubjekte, betreffen und mangels der Subjektidentität keine juristische, sondern allein eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung erzeugt wird, ist der Anwendungsbereich der Verständigungsverfahren wegen Art. 9

149 Dies erläutern *Tillmanns*, in: Mössner, et al. (Hrsg.), *Steuerrecht international tätiger Unternehmen* (2. Auflage, 1998), B 195 f., B 443 sowie *Hannes*, *Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht* (1992), S. 160, 168. Siehe auch *Debatin*, DB Beilage 23 zu Heft 39 1985, 1, 3. Allerdings kann sich die Grenzziehung zwischen im Vorfeld der DBA aufkommenden Fragen und Problemen in der Abkommensanwendung im Einzelfall schwierig gestalten. Siehe dazu *Chebounov*, *Die Qualifikationsproblematik im deutschen Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2002), S. 83f., 87 ff.

150 Demnach belassen die DBA den Finanzbehörden mit Regelungen, die Art. 9 Abs. 2 S. 2 OECD-MA und Art. 7 Abs. 3 S. 2 OECD-MA entsprechen, ihre Befugnisse zur Vornahme der Gewinnkorrektur.

Abs. 2 S. 2 OECD-MA auch für die Auflösung wirtschaftlicher Doppelbesteuerungssituationen unterschiedlicher Besteuerungssubjekte eröffnet.¹⁵¹

a) Unterschiedlichen Sachverhaltsermittlungen als Konfliktursache

Einige Doppelbesteuerungskonflikte basieren regelmäßig auf unterschiedlichen Beurteilungen der konkreten Sachverhalte durch die Vertragsstaaten und führen im Ergebnis dazu, dass die Staaten voneinander abweichende Abkommensvorschriften als einschlägig erachten.¹⁵² Sie basieren somit nicht auf unterschiedlichen Anwendungen der nationalen Rechte, sondern auf nicht miteinander korrespondierenden Subsumtionen des tatsächlichen Geschehens.¹⁵³

Die Ursache für diese Doppelbesteuerungskonflikte liegt somit nicht in unterschiedlichen Rechtsinterpretationen der Staaten – weder des konkreten Doppelbesteuerungsrechts als Teil des speziellen Völkerrechts noch der innerstaatlichen Rechtsvorschriften – sondern die Doppel(nicht)besteuerung wird allein durch unterschiedliche Beurteilungen der Staaten über das tatsächliche Geschehen hervorgerufen. Da aus widersprechenden Würdigungen des Sachverhalts im Ergebnis aber die Anwendung unter-

151 Der Anwendungsbereich des Verfahrens steht demnach auch für wirtschaftliche Doppelbesteuerungskonflikte, die „[...] auf unterschiedlichen Anwendungen des Fremdvergleichsgrundsatzes [durch die Staaten] beruh[en]“, offen. Siehe hierzu auch *Schmitz*, in: Strunk, et al. (Hrsg.), AStG/DBA (39. EL, Stand: 2014), Art. 25 Rn. 16; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht (2011), Rn. 16.95. Dies belegt auch Art. 9 Ziff. 11 OECD-MK.

152 Eine mit einigen Beispielen versehene Darstellung dieser Konfliktkategorie findet sich bei *Loukota*, SWI 1999, 70, 71 f. Als einziges Beispiel soll hier das Szenario erwähnt werden, in dem der Quellenstaat eine Tätigkeit als selbstständige Tätigkeit einordnet und daher auf das Besteuerungsrecht verzichtet, während der Ansässigkeitsstaat die gleiche Tätigkeit als nichtselbstständig betrachtet und somit dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zugewiesen wird. Auch *Schrock*, in: Haase (Hrsg.), AStG/DBA (3. Aufl., 2016), Art. 23 B Rn. 39; *Hintzen/Hintzen*, DB 1979, 1907, 1911 sehen in unterschiedlichen Beurteilungen von Tatsachen eine Ursache für das Aufkommen von Doppelbesteuerungskonflikten.

153 Weitere Nachweise zu Konflikten über unterschiedliche Sachverhaltswürdigungen finden sich etwa bei *Chebounov*, Die Qualifikationsproblematik im deutschen Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2002), S. 89 ff.; *Hannes*, Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht (1992), S. 177 f. Letztlich stellen Gewinnabgrenzungskonflikte bereits eine Unterform von Konflikten über unterschiedliche Einstufungen des Sachverhalts dar.

schiedlicher Abkommensvorschriften resultieren kann, gelten einander widersprechende Sachverhaltswürdigungen ebenfalls als im DBA-Recht unerwünschte Verstöße gegen das Gebot der Entscheidungsharmonie. Da es naheliegt, dass die Einschätzung des Falles durch einen Staat nicht mit dem Abkommen vereinbar ist, dient ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA dazu, zu einer korrespondierenden, dem DBA entsprechenden Sachverhaltsbeurteilung zu gelangen.¹⁵⁴

b) Gewinnabgrenzungskonflikte betreffend verbundene Unternehmen

aa) Hintergrund: Verrechnungspreise und der Fremdvergleichsgrundsatz

Rein wirtschaftlich betrachtet, stellt ein internationaler Konzern, der sich aus rechtlich selbstständigen Unternehmen zusammensetzt, eine ökonomische Einheit dar. Als Folge der juristischen Selbstständigkeit muss jedes dieser verbundenen Unternehmen¹⁵⁵ seine Gewinne aber selbstständig ermitteln. Diese rechtliche Unabhängigkeit der einzelnen verbundenen Unternehmen gestattet ihnen neben der Unterhaltung externer Geschäftsbeziehungen auch die Durchführung rechtlich wie steuerlich gebilligter vertraglicher konzerninterner Leistungsbeziehungen untereinander. Insofern führt ein konzerninterner Leistungsaustausch in einem ersten Gedankenschritt unter Anwendung einer Norm im Sinn des Art. 7 Abs. 1 S. 1 HS. 1 OECD-MA, die das Besteuerungsrecht für alle gewerblichen Einkünfte dem Ansässigkeitsstaat zuspricht, nicht zu dem Aufkommen eines Doppelbesteuerungskonflikts zwischen zwei Staaten. Mangels der Klassifizierung der einzelnen Konzerngesellschaften als Betriebsstätten kann auch aus einer Vorschrift, die Art. 7 Abs. 1 S. 1 HS. 2 OECD-MA entspricht, nichts

154 So auch *Hannes*, Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht (1992), S. 284.

155 Zwei oder mehrere Unternehmen gelten dann als verbundene Unternehmen, wenn eines der Unternehmen unmittelbar (Mutter- und Tochtergesellschaften) oder mittelbar (Mutter- und Enkelgesellschaften) an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital des anderen Unternehmens beteiligt ist. Sind hingegen dieselben Personen an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital beider Gesellschaften beteiligt, liegen Schwestergesellschaften vor, die aber auch als verbundene Unternehmen anzusehen sind. Die einzelnen Fallgruppen erläutert etwa *Wassermeyer*, in: Wassermeyer, et al. (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen (135. EL, Stand: 2016), Art. 9 MA Rn. 33, 41 ff. umfassend.