

Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages

Dargestellt anhand eines Richtlinienvorschlages der
EG-Kommission zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall der
Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen

Von

Dr. Moris Lehner

Mitarbeiter der Forschungsstelle für ausländisches
und Internationales Finanz- und Steuerrecht
der Universität München

B 40 243
Juristische Gesamtbibliothek
der Technischen Hochschule
Darmstadt



C. H. BECK'SCHE VERLAGSBUCHHANDLUNG
MÜNCHEN 1982

Inhaltsübersicht

Vorwort	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIX

Erster Teil. Das Verhältnis des Verständigungsverfahrens zum Verfahren nach dem Richtlinienvorschlag der EG-Kommission*

<i>Erstes Kapitel. Das Verständigungsverfahren als Teil des Richtlinienvorschlages der EG-Kommission</i>	1
I. Die verfahrensmäßige Einbeziehung in die Regelung des Richtlinienvorschlages	1
II. Geltungsgrund der Verständigungsverfahren nach den bestehenden DBA	3
1. Doppelbesteuerungsabkommen als bilaterale völkerrechtliche Verträge	3
2. Voraussetzungen für die innerstaatliche Geltung und Anwendung völkerrechtlicher Verträge	4
a) Abgrenzung der unmittelbaren Anwendbarkeit von der innerstaatlichen Geltung	4
b) Unmittelbare Anwendbarkeit und innerstaatliche Geltung europarechtlicher Verordnungen und Richtlinien	5
c) Transformations- und Vollzugslehre	6
III. Das Verständigungsverfahren nach Art 25 OECD-MA	7
1. Entwicklung der Vorschrift	7
2. Der Aufbau des Verfahrens	13
3. Der materiellrechtliche Hintergrund des Verfahrens	16
<i>Zweites Kapitel. Anwendungsbereich und Ziel des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag</i>	17
I. Überblick	17
II. Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen	18
1. Anlaß für eine Gewinnberichtigung	18
2. Gewinnberichtigung nach dem „dealing-at-arm’s-length“-Prinzip	18
<i>Drittes Kapitel. Die Entscheidungsgrundlagen des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag</i>	20
I. Gewinnberichtigung nach den Vorschriften der DBA und des innerstaatlichen Rechts	20
1. Art. 9 OECD-MA und die entsprechenden Regelungen der Vertragspraxis	20
2. Innerstaatliche Gewinnberichtigungsvorschriften	21

* Der Wortlaut des Kommissionsvorschlages und die dazu veröffentlichte amtliche Begründung der EG-Kommission ist im Anhang I wiedergegeben.

II. Gewinnberichtigung nach Art. 9 OECD-MA und nach § 1 AStG	22
1. Die Anknüpfung an „Unternehmen“ bzw. „verbundene Unternehmen“	22
a) Der Unternehmensbegriff der Doppelbesteuerungsabkommen	23
b) Der Unternehmensbegriff im deutschen Steuerrecht	23
c) Verbundene Unternehmen i. S. des Richtlinienvorschlages	24
d) Verbundene Unternehmen im deutschen Steuerrecht	24
2. Der persönliche Anwendungsbereich der Gewinnberichtigungsvorschriften	25
3. Das Tatbestandsmerkmal des „Nahestehens“ bzw. der „Verbundenheit“	28
4. Entscheidungsmaßstäbe der erörterten Gewinnberichtigungsvorschriften	29
5. Zwischenergebnis	33
III. Das Konkurrenzverhältnis zwischen § 1 AStG und den Art. 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften	33
1. Das Verhältnis zwischen Abkommensrecht und nationalem Steuerrecht	33
a) Einwirkung des Abkommensrechts auf das innerstaatliche Recht	33
b) Der Anwendungsbereich des innerstaatlichen Rechts auf Auslands-sachverhalte	34
c) Die Funktion der Doppelbesteuerungsabkommen	35
d) Zwischenergebnis	36
2. Folgerungen für das Konkurrenzverhältnis zwischen § 1 AStG und Art. 9 OECD-MA	36
a) Würdigung des Meinungsstandes	36
b) Zwischenergebnis	39
3. Die unmittelbare Anwendbarkeit der dem Art. 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften	39
a) Unmittelbare Anwendbarkeit der Abkommensvorschriften als Beschränkungsnormen.	40
aa) Das Bestimmtheiterfordernis als Voraussetzung der unmittelbaren Anwendbarkeit	40
bb) Die Bestimmtheit der Art. 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften	41
b) Zwischenergebnis	43
<i>Viertes Kapitel. Der Verfahrensablauf nach dem Richtlinienvorschlag einschließlich des Verständigungsverfahrens</i>	<i>44</i>
I. Voraussetzungen für die Einleitung und Durchführung des Verfahrens.	44
1. Einleitung des Verständigungsverfahrens	44
a) Die Antragsbefugnis	44
b) Die Abhilfemöglichkeit der innerstaatlichen Behörde	46
c) Die zwischenstaatliche Verständigung	47
d) Zwischenergebnis	49
2. Einleitung des Verfahrens vor der Schiedskommission	49
a) Überblick	49
b) Die Verfahrensvoraussetzungen	50

II. Die Zusammensetzung der Entscheidungsgremien	51
1. Die gemischten Kommissionen im Verständigungsverfahren	51
2. Zusammensetzung der Schiedskommission und Bestellung ihrer Mitglieder	51
III. Besondere Verfahrensbestimmungen	54
1. Gegenstand der Entscheidung	54
2. Die Stellung der verbundenen Unternehmen im Verfahren	56
3. Verwirklichung des Entscheidungsergebnisses	56
4. Die Kosten des Verfahrens	57
IV. Abschließende Bestimmungen des Richtlinienvorschlages	58
<i>Fünftes Kapitel. Zusammenfassung</i>	<i>59</i>

**Zweiter Teil. Die Anforderungen des Abkommensrechts und
des innerstaatlichen Rechts an das Verständigungsverfahren und an das
Verfahren vor der Schiedskommission**

<i>Erstes Kapitel. Notwendigkeit und Methode der Untersuchung</i>	<i>61</i>
I. Stellungnahmen des Schrifttums zur Qualität des Verständigungsverfahrens	62
1. Tendenz zur Ablehnung rechtlicher Bindungen	62
2. Ausdrückliche Verneinung rechtlicher Bindungen	64
3. Tendenz zur Bejahung rechtlicher Bindungen	64
4. Wertung als Billigkeitsverfahren	65
II. Stellungnahmen zur Qualität des Verfahrens vor der Schiedskommission	67
III. Wertung des Meinungsstandes und Rechtfertigung des eigenen Lösungsversuches	67
1. Einordnung nach den Anforderungen der Zweckmäßigkeit	67
2. Einordnung als diplomatisches Streiterledigungsmittel	68
a) Das Verhältnis zwischen Verfahrensart und Entscheidungsqualität	68
b) Folgerungen für die weitere Untersuchung	69
<i>Zweites Kapitel. Die Bindungswirkung der Abkommensvorschriften</i>	<i>69</i>
I. Der Anspruch des Verfahrens als Ansatzpunkt für eine Bindung	70
1. Das Verständigungsverfahren	70
2. Das Verfahren vor der Schiedskommission	71
II. Die Bindungswirkung der Gewinnberichtigungsvorschriften	72
III. Die Bedeutung des Auslegungserfordernisses für die Bindung	72
1. Möglichkeit einer Bindung durch Auslegungsregeln	73
2. Bindung durch die lex-foi-Klausel	74
a) Berücksichtigung der Abkommensdefinitionen	75
b) Auslegung des Abkommens aus dem Zusammenhang	76
c) Subsidiäre Anwendung der Lex fori	79
3. Tragweite der lex-foi-Klausel	80
IV. Auswirkung auf die Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen	81

<i>Drittes Kapitel. Grenzen der rechtlichen Bindung im Verständigungsverfahren und im Verfahren vor der Schiedskommission</i>	83
I. Erforderlichkeit einer Verständigung	83
II. Die Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung gemäß Art. 6 des Richtlinienvorschlages	84
1. Möglichkeiten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung	85
2. Rechtsgrundlagen für die Beseitigung der Doppelbesteuerung	85
a) Verpflichtung zur korrespondierenden Gewinnberichtigung	85
b) Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuer	86
c) Schätzung gemäß § 1 Abs. 3 AStG	88
3. Zwischenergebnis	89
III. Die Billigkeitsentscheidung als rechtliche Schranke	90
1. Charakterisierung der Billigkeitsentscheidung im Völkerrecht	90
2. Auslegung der innerstaatlichen Billigkeitsvorschriften	91
a) Die Unbilligkeit als Tatbestandsvoraussetzung	92
aa) Die Unbilligkeit aus persönlichen Gründen	93
bb) Die Unbilligkeit aus sachlichen Gründen	94
b) Einzelne Billigkeitsmaßnahmen	96
aa) Die Regelung des § 163 AO	96
bb) Die Regelung des § 227 AO	97
3. Die Bedeutung des Verständigungsverfahrens für Billigkeitsentscheidungen	98
IV. Folgerungen für die Entscheidungspflicht der Schiedskommission	98
1. Die Auswirkungen der rechtlichen Bindung	98
2. Forderung nach materiellen Entscheidungsgrundlagen	98
 <i>Viertes Kapitel. Das Verhältnis des Verständigungsverfahrens und des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag zu bestandskräftigen Steuerbescheiden und rechtskräftigen Urteilen</i>	 99
I. Überblick	99
1. Die Regelung des Verständigungsverfahrens	99
2. Die Regelung hinsichtlich des Verfahrens vor der Schiedskommission	100
3. Verlauf der weiteren Untersuchung	102
II. Durchführung des Verständigungsverfahrens nach Bestandskraft des Steuerbescheides	103
1. Die Erforderlichkeit außervertraglicher Rechtsgrundlagen für die Durchbrechung der Bestandskraft	104
a) Die Regelung des Art. 25 OECD-MA und des Art. 25 DBA-Belgien	104
b) Die Regelung des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA	105
c) Die Regelung des § 68e EStDV	106
2. Aufhebung und Änderung gemäß § 172 AO	107
3. Aufhebung oder Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel gemäß § 173 AO	107
4. Aufhebung oder Änderung bei widerstreitenden Steuerfestsetzungen gemäß § 174 AO	110
5. Bestandskraftdurchbrechung durch Billigkeitsentscheidungen	112

III. Durchführung der Verfahren trotz Rechtshängigkeit einer finanzgerichtlichen Klage	114
IV. Verständigungsverhandlungen- und Entscheidungen trotz Rechtskraft eines finanzgerichtlichen Urteils	115
1. Durchführung des Verfahrens trotz Rechtskraft	115
2. Die Verständigungsentscheidung im Verhältnis zur innerstaatlichen Rechtskraft	117
a) Begrenzung der Rechtskraft auf die Entscheidung über den Streitgegenstand	117
b) Die innerstaatliche Rechtskraft als Grenze der Verständigung	119
V. Würdigung der Rechtsmittelregelung des Richtlinienvorschlages	122
<i>Fünftes Kapitel. Zusammenfassung</i>	123

Dritter Teil. Der Richtlinienvorschlag in seinen Bezügen zum EWG-Vertrag

<i>Erstes Kapitel. Die steuerlichen Bestimmungen des EWG-Vertrages</i>	125
I. Überblick	125
II. Verlauf der weiteren Untersuchung	127
<i>Zweites Kapitel. Grundlagen der Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft</i>	128
I. Einführende Charakterisierung der Gemeinschaftsrechtsordnung	128
II. Methoden der Kompetenzabgrenzung	129
III. Die Bindung der Mitgliedstaaten an das Gemeinschaftsrecht	130
1. Das primäre Gemeinschaftsrecht	131
2. Das sekundäre Gemeinschaftsrecht	132
IV. Die Kompetenzen der Gemeinschaftsorgane	133
1. Der Rat	134
2. Die Kommission	135
V. Folgerungen für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft	136
<i>Drittes Kapitel. Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der EG als primärvertragliche Handlungsverpflichtung der Mitgliedstaaten</i>	137
I. Art. 220 EWGV als bedingte Verpflichtung	137
II. Die Bezugspunkte der Erforderlichkeit im Rahmen des Art. 220 EWGV	137
1. Die Vorbehaltsklausel im Verhältnis zu den Zielen des Art. 220 EWGV	137
2. Die Vorbehaltsklausel im Verhältnis zu der Art und dem Subjekt der Zielverwirklichung	139
III. Die Mitgliedstaaten als Adressaten der Zielverwirklichung	139
1. Verpflichtung zur Einleitung von Verhandlungen	139
2. Bilaterale oder multilaterale Verhandlungen	142

a) Verhandlungen der Mitgliedstaaten „untereinander“	142
b) Beseitigung der Doppelbesteuerung „innerhalb der Gemeinschaft“ . .	143
3. Verhandlungspflicht und Einleitung des Verständigungsverfahrens . .	144
IV. Zwischenergebnis	147
<i>Viertes Kapitel. Art. 220 EWGV als Kompetenznorm für die Beseitigung der Doppelbesteuerung</i>	148
I. Bedeutung des Art. 220 EWGV für die Kompetenz der Mitgliedstaaten . .	148
1. Das System der begrenzten Einzelmächtigungen als Lösungsansatz . .	148
2. Art. 220 EWGV als Verpflichtung zur Ausübung mitgliedstaatlicher Kompetenzen	149
II. Bedeutung des Art. 220 EWGV für die Kompetenz der Gemeinschaftsorgane	150
1. Vergleich des Art. 220 EWGV mit anderen Verpflichtungsnormen. . . .	150
2. Die Vorbehaltsklausel als Indiz für die Kompetenzverteilung.	151
3. Auswirkungen der Verhandlungspflicht auf die Kompetenzabgrenzung	151
<i>Fünftes Kapitel. Zusammenfassung</i>	152

Vierter Teil. Möglichkeiten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung aufgrund sekundären Vertragsrechts

<i>Erstes Kapitel. Regelungsbereich und Aufgabe der Art. 95–99 EWGV</i>	155
I. Regelungsbereich der steuerlichen Vorschriften	155
1. Die Art. 95–97 EWGV	155
2. Art. 98 EWGV	156
3. Art. 99 EWGV	157
II. Aufgabe der steuerlichen Vorschriften	157
1. Überblick	157
2. Art. 99 EWGV als Kompetenznorm für die Beseitigung der Doppelbesteuerung	158
<i>Zweites Kapitel. Art. 100 EWGV als Rechtsgrundlage für die Beseitigung der Doppelbesteuerung</i>	160
I. Rechtsangleichung als Aufgabe der Gemeinschaft	160
1. Rechtsangleichung und Rechtsvereinheitlichung	160
2. Die Bezugspunkte der Rechtsangleichung	163
a) Die Vorschriften völkerrechtlicher Abkommen als Bezugspunkte . .	163
b) Das Erfordernis des Vorhandenseins von Bezugspunkten	164
II. Voraussetzungen und Grenzen der Rechtsangleichung	165
1. Das Erfordernis der unmittelbaren Auswirkung	165
2. Errichtung oder Funktionieren des Gemeinsamen Marktes	167
III. Die unmittelbare Auswirkung der Vorschriften über das Verständigungsverfahren auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes	167
1. Angleichung der direkten Steuern	168

a) Allgemeine Bedeutung der direkten Steuern für den Gemeinsamen Markt	168
b) Maßnahmen der Gemeinschaft in diesem Bereich	169
2. Vermeidung der Doppelbesteuerung als Aufgabe der Rechtsangleichung	170
3. Weiterentwicklung des Verständigungsverfahrens als Aufgabe der Rechtsangleichung	172
IV. Zwischenergebnis	173
<i>Drittes Kapitel. Die Richtlinie als Mittel der Rechtsangleichung</i>	174
I. Die Wirkungsweise der Richtlinie	174
1. Abgrenzung von der Verordnung und der Entscheidung	174
2. Folgerungen für die Rechtsangleichung	175
II. Das Richtlinienziel	176
III. Innerstaatliche Formen und Mittel zur Umsetzung der Richtlinie	179
<i>Viertes Kapitel. Prüfung des Richtlinienvorschlages anhand der gewonnenen Kriterien</i>	180
I. Einwirkung des Richtlinienzies auf die Formen und Mittel seiner Verwirklichung	180
1. Die Regelung in Art. 9 des Richtlinienvorschlages	180
a) Umsetzung in originäres, innerstaatliches Recht	181
b) Umsetzung in Normen des Völkerrechts	181
c) Umsetzung in Verfahrensvorschriften	181
2. Einschränkung des mitgliedstaatlichen Wahlrechts	182
II. Verpflichtung zur Änderung völkerrechtlicher Verträge	182
1. Lösungsmöglichkeiten aus dem EWG-Vertrag	183
a) Mitgliedstaatliche Verträge vor Inkrafttreten des EWGV	183
b) Mitgliedstaatliche Verträge nach Inkrafttreten des EWGV	184
2. Verpflichtung und Möglichkeit zur Änderung völkerrechtlicher Verträge	186
III. Möglichkeiten zur Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen	186
1. Begriff der Verwaltungsabkommen	187
2. Folgerungen für die Vereinbarung des Schiedsverfahrens	187
a) Das Konsultationsverfahren als Lösungsansatz	188
b) Vereinbarung als gesondertes Verwaltungsabkommen	188
c) Vereinbarung des Verfahrens durch einen Ratsbeschluß	189
3. Zwischenergebnis	190
4. Mitgliedstaaten der EG, die keine Abkommen abgeschlossen haben	190
<i>Fünftes Kapitel. Zusammenfassung</i>	191
 Fünfter Teil. Schlußfolgerungen für die Kompetenz zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft	
<i>Erstes Kapitel. Konkurrenzmöglichkeiten</i>	193
I. Gegenstand der Kompetenzabgrenzung	193
II. Erscheinungsformen der Konkurrenz	194

<i>Zweites Kapitel: Lösungsansätze für die Kompetenzabgrenzung</i>	195
I. Art. 100 i. V. m. Art. 189 EWGV als Kompetenzabgrenzungsnorm	195
1. Folgerungen für eine ausschließliche Kompetenz der Gemeinschaft oder der Mitgliedstaaten	196
2. Kumulativ-konkurrierende Kompetenz zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft	196
II. Beseitigung der Doppelbesteuerung durch Richtlinien und durch Doppelbesteuerungsabkommen	197
1. Die Wechselwirkung zwischen Art. 100 i. V. m. Art. 189 EWGV einerseits und Art. 220 EWGV andererseits	198
2. Auswirkungen auf die Kompetenzabgrenzung	198
<i>Drittes Kapitel. Zusammenfassung</i>	199

Sechster Teil. Abschließende Bewertung des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag

<i>Erstes Kapitel. Bewertungskriterien</i>	201
I. Bewertung des Richtlinienvorschlages nach seinen eigenen Zielsetzungen	201
1. Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Änderung ihrer innergemeinschaftlichen Doppelbesteuerungsabkommen	201
2. Der Anspruch, jegliche Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberichtigung zu beseitigen	202
3. Der Anspruch, unabhängige Personen an der Entscheidung zu beteiligen	203
II. Bewertung nach den Anforderungen des Abkommensrechts und des nationalen Rechts	203
III. Bewertung nach den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts	204
<i>Zweites Kapitel: Möglichkeiten zur Verwirklichung der Ziele und Anforderungen</i>	205
I. Würdigung des Meinungsstandes	205
1. Konkrete Stellungnahmen zum Verfahren nach dem Richtlinienvorschlag	205
2. Grundsätzliche Erwägungen	207
II. Verwirklichung der materiellrechtlichen Entscheidungsvoraussetzungen	209
1. Ergänzung der Doppelbesteuerungsabkommen	210
a) Bilaterale Regelungen auf völkerrechtlicher Basis	210
b) Bilaterale Regelungen auf gemeinschaftsrechtlicher Basis	211
2. Multilaterale Regelungen zwischen den Mitgliedstaaten	211
3. Angleichung der innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften	213
4. Lösungsvorschlag	215
III. Verwirklichung der verfahrensrechtlichen Entscheidungsvoraussetzungen	215
1. Das Recht auf Einleitung des Verfahrens	216
2. Die Verfahrenshindernisse Bestandskraft und Rechtskraft	217
3. Die Beteiligung unabhängiger Personen	218

<i>Drittes Kapitel. Ausblick</i>	219
--	-----

Anhang

I. Richtlinienvorschlag der EG-Kommission mit amtlicher Begründung . . .	221
II. Stand der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik und den anderen Mitgliedstaaten der EG am 1. Januar 1981	231
Literaturverzeichnis	233
Sachverzeichnis	255