

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



C. H. BECK'SCHE VERLAGSBUCHHANDLUNG
MÜNCHEN 1982

Universitäts-
Bibliothek
München

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Lehner, Moris:

Möglichkeiten zur Verbesserung des Verständigungsverfahrens auf der Grundlage des EWG-Vertrages: dargestellt anhand e. Richtlinienvorschlages d. EG-Kommission zur Vermeidung d. Doppelbesteuerung im Fall d. Gewinnberechtigung zwischen verbundenen Unternehmen / von Moris Lehner. - München: Beck, 1982.

(Münchener Schriften zum internationalen Steuerrecht; H. 4)

ISBN 3 406 08124 X

NE: GT

D 72 / 1435

ISBN 3 406 08124 X

C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung (Oscar Beck) München
Satz und Druck der C. H. Beck'schen Buchdruckerei Nördlingen

Meinen Eltern gewidmet

Vorwort

Tauschen rechtlich selbständige, jedoch konzernmäßig verbundene Unternehmen untereinander grenzüberschreitende Leistungen aus, so werden die Leistungsentgelte für Zwecke der Besteuerung an denjenigen Entgelten gemessen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden. Maßstab hierfür ist das sog. „dealing-at-arm's-length“-Prinzip, ein unbestimmter Rechtsbegriff, dessen Anwendung zu einer doppelten Besteuerung von Unternehmensgewinnen führen kann, wenn er in einzelnen Staaten unterschiedlich ausgelegt wird.

Die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft enthalten Bestimmungen zur Einschränkung innerstaatlicher Gewinnberichtigungsvorschriften, um Doppelbesteuerungen, die durch deren schrankenlose Anwendung entstehen könnten, entgegenzuwirken. Dieses Ziel können sie jedoch wegen ihrer gleichfalls unbestimmten Fassung nicht erreichen. Doppelbesteuerungen bleiben aber auch dann bestehen, wenn die beteiligten Finanzverwaltungen ein Verständigungsverfahren durchführen, da dieses ihnen grundsätzlich keine Möglichkeit gibt, von dem nachinnerstaatlichem Recht ermittelten „arm's-length“-Preis abzuweichen.

Aus diesem Grund hat die EG-Kommission dem Rat der Gemeinschaft einen Richtlinienvorschlag unterbreitet, nach dem die Mitgliedstaaten zur Einrichtung eines Verfahrens verpflichtet werden sollen, das Doppelbesteuerungen, die aufgrund einer Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen eintreten, durch die Entscheidung einer Schiedskommission beseitigt. Das neue Verfahren knüpft an die geltenden Verständigungsverfahren an und unterscheidet sich von diesen hauptsächlich durch die unbedingte Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.

Die vorliegende Arbeit verfolgt das Ziel, die Rechtsgrundlagen für die Einführung des neuen Verfahrens im Gemeinschaftsrecht, im Völkervertragsrecht und im innerstaatlichen Recht der Bundesrepublik aufzuzeigen. Ein bisher nicht gelöstes Problem in diesem Zusammenhang ist das Verhältnis zwischen Art. 100 EWGV und Art. 220 EWGV. Während Art. 100 EWGV dem Rat der Gemeinschaft die Möglichkeit zum Erlass von Richtlinien gibt, soweit ein ordnungsgemäßes Funktionieren des Gemeinsamen Marktes dies erfordert, überantwortet Art. 220 EWGV die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft mitgliedstaatlichen Verhandlungen.

Die Darstellung geht von einer Untersuchung der bestehenden Verständigungsverfahren aus und zeigt die den Finanzverwaltungen bei der Auslegung des Gewinnberichtigungsmaßstabes im innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Bereich gezogenen Grenzen auf.

Nach der Ermittlung der Voraussetzungen für die Verwirklichung des neuen Verfahrens wird dieses an den Anforderungen des innerstaatlichen Rechts, des Gemeinschaftsrechts und des Abkommensrechts gemessen, so daß als Ergebnis der Arbeit Lösungswege für die bestehenden Unzulänglichkeiten gezeigt werden können.

Die Arbeit wurde von der juristischen Fakultät der Universität Heidelberg im Sommersemester 1981 als Dissertation angenommen.

Mein größter Dank gilt Herrn Professor Dr. Klaus Vogel für die Betreuung der Arbeit und für deren Aufnahme in die Münchener Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht. Herrn Professor Dr. Karl Doehring danke ich für die Zweitbegutachtung und für seine Bereitschaft zur Diskussion der europarechtlichen Probleme. Herrn Franz-Josef-Broichhagen von der EG-Kommission habe ich die Möglichkeit eines umfassenden Einblicks in die europarechtliche Literatur und in schwer zugängliche Quellen zu verdanken. Ich danke auch Frau Ursula Zitzmann für die Druckvorbereitung des Manuskripts.

München, im Januar 1982

Moris Lehner

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 Bestimmtheitserfordernis 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>	59

**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>	61
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>	69
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-fo-ri-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-fo-ri-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 § 68c 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 Einzelermächtigungen 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
V. 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
II. Innerstaatliche Formen und Mittel zur Umsetzung der Richtlinie	179
<i>Viertes Kapitel. Prüfung des Richtlinienvorschlages anhand der gewonnenen Kriterien</i>	180
I. Einwirkung des Richtlinienzieles 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 Völkervertragsrechts	181
c) Umsetzung in Verfahrensvorschriften	181
2. Einschränkung des mitgliedstaatlichen Wahlrechts	182
I. 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
II. 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
. Gegenstand der Kompetenzabgrenzung	193
. 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

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
Abl EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
AFDI	Annuaire français de droit international
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AÖR	Archiv für öffentliches Recht
Art.	Artikel
ASA.	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AWD/RIW	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters/Recht der Internationalen Wirtschaft
BB.	Betriebs-Berater
BAnz	Bundesanzeiger
Bd., Bde.	Band, Bände
BFH.	Bundesfinanzhof
BFHE.	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, amtliche Entscheidungssammlung
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHE	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs, amtliche Entscheidungssammlung
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BTDrucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG.	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE.	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, amtliche Entscheidungssammlung
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts, amtliche Entscheidungssammlung
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International
CGI	Code général des impôts
COMECON	Conseil d'Assistance Mutuelle Economique (Rat für gegenseitige Wirtschaftshilfe)
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
D.F.	Droit fiscal (Zeitschrift)

Diss.	Dissertation
DJZ	Deutsche Juristenzeitung
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DStZA	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
DVB1.	Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG.	Europäische Gemeinschaft
EG Dok.	Dokument der Europäischen Gemeinschaft
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStZ	Europäische Steuerzeitung
EuGH.	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EuGHE.	Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaft
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EuTax	European Taxation
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
f., ff.	folgende, fortfolgende
FA	Finanzarchiv
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanz-Rundschau
FN.	Fußnote
GeschO BT	Geschäftsordnung des Bundestages
GG	Grundgesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau
GmS-OGB	Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes
Gr.S.	Großer Senat
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
HFR.	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
h. L.	herrschende Lehre
Hrsg.	Herausgeber
i. d. F. v.	in der Fassung vom
i. e. S.	im engeren Sinne
IGH.	Internationaler Gerichtshof
IRC	Internal Revenue Code
IRS	Internal Revenue Service
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB.	Internationale Wirtschaftsbriefe
i. w. S.	im weiteren Sinn
Jahrg.	Jahrgang
JbFfSt.	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JÖR.	Jahrbuch für öffentliches Recht

JR	Juristische Rundschau
JUS	Juristische Schulung
JZ	Juristenzeitung
KSE	Kölner Schriften für Europarecht
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	litera
m. w. Nachw.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OCAM	Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD – Musterabkommen
ÖstZöfR NF	Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht, Neue Folge
RebelsZ	Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht (Rebels Zeitung)
RAO	Reichsabgabenordnung
Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs, amtliche Entscheidungssammlung
RGBl	Reichsgesetzblatt
RP	Revisionsprotokoll
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
RV	Richtlinienvorschlag
RVO	Rechtsverordnung
S.	Seite, Satz
Slg.	Sammlung
Sp.	Spalte
SP	Schlußprotokoll
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBj	Steuerberater-Jahrbuch
StBp.	Die steuerliche Betriebsprüfung
StuW	Steuer und Wirtschaft
UN	United Nations
Verw. Arch.	Verwaltungsarchiv
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
VJSchrStuFR	Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
Vol.	Volume
VVDStRL	Veröffentlichung der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht

z. B.	zum Beispiel
ZHR	Zeitschrift für Handelsrecht
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
ZVerglRW	Zeitschrift für vergleichende Rechtswissenschaft
ZVR	Zeitschrift für Völkerrecht

Erster Teil

Das Verhältnis des Verständigungsverfahrens zum Verfahren nach dem Richtlinienvorschlag der EG-Kommission

Erstes Kapitel. Das Verständigungsverfahren als Teil des Richtlinienvorschlages der EG-Kommission

Der Richtlinienvorschlag der EG-Kommission an den Rat der EG „über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren)“¹ ist mit dem Verständigungsverfahren der gegenwärtigen internationalen Vertragspraxis eng verknüpft.

I. Die verfahrensmäßige Einbeziehung in die Regelung des Richtlinienvorschlages

Der Richtlinienvorschlag sieht in seinem Art. 2 die Durchführung eines Verständigungsverfahrens vor:

„Die Steuerverwaltungen werden, sofern sie nicht selbst eine befriedigende Lösung herbeiführen können, sich bemühen, den Fall im Wege der Verständigung so zu regeln, daß eine Doppelbesteuerung vermieden wird.“

In der Begründung zu dieser Vorschrift² wird ausgeführt, daß sich die mit dem Fall befaßte Verwaltung allein um eine befriedigende Lösung bemühe. Gelingt ihr dies nicht, so wende sie sich an die andere Verwaltung, wobei dann beide Behörden gehalten seien, alles zu tun, um eine die Doppelbesteuerung beseitigende Verständigung zu erzielen. Scheitert auch die Verständigung, dann unterbreiten die Behörden den Fall einer Kommission,³ deren Entscheidung sie im vorhinein anerkennen.⁴ Gegenstand dieser Entscheidung ist derjenige Betrag, für den die Doppelbesteuerung nach Durchführung des Verständigungsverfahrens fortbesteht.⁵ Dabei hat die Schiedskommission ihre Entscheidung so zu treffen, daß jegliche Doppelbesteuerung beseitigt wird.⁶ Der

¹ KOM (76) 611 endg. = BT-Drucksache 8/740 vom 7. 7. 1977.

² AaO., Begründung II 12.

³ Entgegen der amtlichen Bezeichnung wird diese Kommission im weiteren Verlauf der Untersuchung als Schiedskommission bezeichnet, um Verwechslungen mit den sog. „gemischten Kommissionen“ im Verständigungsverfahren siehe S. 51 und der EG-Kommission auszuschließen.

⁴ Art. 3 Abs. 1 RV.

⁵ Art. 6 Satz 1 RV.

⁶ Art. 6 Satz 2 RV.

Richtlinienvorschlag enthält keine näheren Bestimmungen über die inhaltliche Ausgestaltung dieses vorab durchzuführenden Verständigungsverfahrens. Auch in der amtlichen Begründung zu Art. 1 RV⁷ ist insoweit nur ein allgemeiner Hinweis auf das Verständigungsverfahren enthalten:

„In einem ersten Abschnitt ist ein Verständigungsverfahren mit *ähnlichen*⁸ Regeln vorgesehen, wie denjenigen, die bereits in den bilateralen Steuerabkommen bestehen.“ Die detaillierten Regelungen für das Verfahren vor der Schiedskommission⁹ könnten angesichts der weniger präzisen Hinweise auf die Ausgestaltung des Verständigungsverfahrens zu der Annahme bewegen, daß Art. 2 RV lediglich auf die ohnehin bestehenden Verständigungsverfahren zwischen den Mitgliedstaaten der EG verweist und diese, von geringfügigen Änderungen abgesehen,¹⁰ als taugliche Voraussetzung für das neue Verfahren in sämtlichen Mitgliedstaaten ansieht.

Diese Annahme verbietet sich jedoch bereits deshalb, weil nicht zwischen allen EG-Mitgliedstaaten Doppelbesteuerungsverträge bestehen.¹¹ Mit der Frage, ob die Wirkung der geplanten Richtlinie eine Verpflichtung aller Mitgliedstaaten zur Verwirklichung der neuen Regelung begründen würde und ob der verfahrensmäßigen Verknüpfung zwischen dem Verständigungsverfahren und dem Verfahren vor der Schiedskommission auch eine Verknüpfung der Geltungsvoraussetzungen beider Verfahren entspricht, ist ein zentrales Problem des Gemeinschaftsrechts angesprochen. Dabei geht es um die Abgrenzung von Kompetenzen der Gemeinschaftsorgane gegenüber denjenigen der Mitgliedstaaten.

Während Art. 220 EWGV die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft *mitgliedstaatlichen* Verhandlungen überantwortet und als Rechtsgrundlage für einen niederländischen Abkommensentwurf mit einer dem Richtlinienvorschlag weitgehend entsprechenden Regelung herangezogen wird,¹² gewähren die Art. 100 i. V. m. Art. 189 EWGV Kompetenzen des Rates, auf welche die Richtlinie nach dem Vorschlag der EG-Kommission gestützt werden soll.¹³

Den Ansatzpunkt für die Untersuchung der angesprochenen Problematik bildet die Betrachtung der bestehenden Rechtslage, weil von ihrer Gestaltung die Wirkungsmöglichkeit der Richtlinie abhängt.

⁷ Begründung II 8 RV.

⁸ Hervorhebung nur hier.

⁹ Siehe S. 49 ff.

¹⁰ Siehe S. 49 ff.

¹¹ Keine Abkommen bestehen zwischen Dänemark und Luxemburg, zwischen Italien und Luxemburg sowie zwischen Griechenland einerseits und Belgien, Dänemark, Niederlande, Irland und Luxemburg andererseits.

¹² Präambel des niederländischen Alternativ-Entwurfs; auch der Rat der EG vertritt die Auffassung, daß nicht auf Art. 100 EWGV zurückgegriffen werden könne, daß vielmehr ein multilaterales Abkommen auf der Grundlage von Art. 220 EWGV zu schaffen sei (Sass, 1DB 1979, 2196); sowie S. 193 ff.

¹³ Präambel des Richtlinienvorschlages.

II. Geltungsgrund der Verständigungsverfahren nach den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen

Verfolgt die Regelung des Richtlinienvorschlages das Ziel, die bestehenden Verständigungsverfahren zu ändern bzw. zu ergänzen, so kann dies nur unter Beachtung der Geltungsvoraussetzungen dieser Verfahren geschehen.

1. Doppelbesteuerungsabkommen als bilaterale völkerrechtliche Verträge

Die zwischen der Bundesrepublik und den übrigen Mitgliedstaaten der EG abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen¹⁴ sind bilaterale völkerrechtliche Verträge¹⁵ und unterscheiden sich von daher nicht von anderen, weltweit abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen.¹⁶ Bemühungen der EG-Kommission um ein multilaterales europäisches Doppelbesteuerungsabkommen haben das Stadium eines Vorentwurfs¹⁷ nicht überschritten. Die Untersuchung der Verständigungsverfahren in den Abkommen der Bundesrepublik mit den übrigen Mitgliedstaaten der EG darf daher trotz teilweise übereinstimmender Texte nicht darüber hinwegtäuschen, daß jedes dieser Verfahren nur im Rahmen eines bilateralen Abkommens Anwendung finden kann.¹⁸

Die gemeinschaftsrechtlichen Bezugspunkte der Arbeit erfordern einen kurzen Überblick über die Geltungsvoraussetzungen der Doppelbesteuerungsabkommen.

¹⁴ Vgl. die Liste der Abkommen im Anhang II.

¹⁵ Dorn, VJSchrStuFR 1927, S. 189 (197f.); Debatin, DStZA 1971, S. 385 (386); Korn/Debatin, Systematik I A 1 Rdnr. 4; Ebling, DStR 1976, S. 333 (337); Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 98; Strobl/Zeller, StuW 1978, S. 244 (245); Tipke, AWD/RIW 1972, S. 589; K. Vogel, DStR 1968, S. 427 (429); RFH, RStBl. 1935, S. 1399 (1400); Wengler, Beiträge, S. 1 ff.

¹⁶ Nach dem Stand von Januar 1981 sind zwischen der Bundesrepublik und anderen Staaten 45 Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 4 Erbschaftsteuerabkommen, sowie 6 Sonderabkommen betreffend die Einkünfte aus Schifffahrt und Luftfahrt in Kraft; 16 weitere Abkommen befinden sich im Verhandlungsstadium (AWD/RIW 1981, S. 73f.).

¹⁷ EG-DOK 11.414/XIV/68-D, abgedruckt bei Regul, Bd. 8 V B 2.

¹⁸ Eine multilaterale Steuerrechtsvereinbarung der Bundesrepublik stellt das Abkommen über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen zum privaten Gebrauch im internationalen Verkehr vom 18. 5. 1956 dar (BGBl. 1960 II, S. 2397ff.; BGBl. 1961 II, S. 1608). Hinzuweisen ist auch auf das multilaterale Doppelbesteuerungsabkommen, welches die Staaten Dänemark, Finnland, Island, Norwegen und Schweden am 13. 6. 1980 paraphiert haben (Skattepolitik Oversigt, 1980, S. 253); ebenso auf das Anden-Modell (Grupo Andino) der Staaten Bolivien, Chile, Ecuador, Kolumbien, Peru und -seit 1973- Venezuela (Text: IFA-Bulletin 1974, Supp. D., dazu: Atchabahian, aaO., S. 309; das UN-Modell aus dem Jahre 1980 (Text: United Nations, 1980, ST/ESA/102, Resolution 1980/13 Nr. 1, dazu: Ritter, DStZA 1979, S. 419; Hundt, AWD/RIW 1981, S. 306); das US-Modell, (Text: Rhoades/Langer, Income Taxation of Foreign Related Transactions, Losebl., Stand 1980, Vol. 3 §§ 15.02 bis 15.04); den Allgemeinen Vertrag über steuerliche Zusammenarbeit vom 29. 1. 1971 der OCAM (Text: African Tax Systems, Losebl., Stand Sommer 1980, Section E); zwei Verträge im Rahmen des COMECON vom 19. 5. 1978 (Text: European Taxation 1979, S. 387).

2. Voraussetzungen für die innerstaatliche Geltung und Anwendung völkerrechtlicher Verträge

Gemäß Art. 59 Abs. 2 GG bedürfen „Verträge, welche die politischen Beziehungen des Bundes regeln oder sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen . . . der Zustimmung oder Mitwirkung der jeweils für die Bundesgesetzgebung zuständigen Körperschaften in der Form eines Bundesgesetzes“. Neben der Ermächtigung des Bundespräsidenten, den Vertrag für die Bundesrepublik abzuschließen, hat das Zustimmungsgesetz die Funktion, dem Vertrag innerstaatlich Geltung zu verschaffen.¹⁹ Damit ist die Voraussetzung für die innerstaatliche Geltung gesetzlich umschrieben. Anders verhält es sich mit den Erfordernissen für die innerstaatliche Anwendbarkeit des Vertrages, wobei die Bestimmung und Abgrenzung beider Begriffe Schwierigkeiten bereitet.

a) Abgrenzung der unmittelbaren Anwendbarkeit von der innerstaatlichen Geltung

Nach *Bernhardt*²⁰ liegt „Anwendungsfähigkeit“ vor, wenn eine internationale Vereinbarung zu direkter innerstaatlicher Anwendung vorgesehene und geeignete Bestimmungen enthalte, und zwar unabhängig davon, ob diese Vorschriften nach dem jeweiligen Staatsrecht tatsächlich intern sofort verbindlich seien oder nicht. *Koller*²¹ trennt zwischen „unmittelbarer Anwendbarkeit“ und „unmittelbarer Anwendung“. Während der Begriff „unmittelbare Anwendbarkeit“ eine Eigenschaft der Völkerrechtsnorm, nämlich die Fähigkeit, von einem staatlichen Rechtsanwendungsorgan als Grundlage einer Entscheidung angewendet zu werden bezeichne, bringe der Begriff „unmittelbare Anwendung“ die Realisierung dieser Möglichkeit durch das staatliche Rechtsanwendungsorgan zum Ausdruck.²² Die tatsächliche innerstaatliche Anwendung der Völkervertragsnorm setzt neben der ihr vorgegebenen Eigenschaft, anwendbar zu sein, voraus, daß der völkerrechtliche Vertrag im innerstaatlichen Recht verbindlich ist bzw. Geltungskraft hat.²³ Während aber die „unmittelbare Anwendbarkeit“ eine Eigenschaft bezeichnet, welche dem Vertrag oder einzelnen Vertragsbestimmungen selbst anhaftet, stellt sich die innerstaatliche Geltung des Vertrages als eine Wirkung dar, die der nationale Gesetzgeber erst durch

¹⁹ v. Mangoldt/Klein, Anm. IV 7a, b, zu Art. 59 GG; Boehmer, Vertrag, S. 23; Pigorsch, Einordnung, S. 84; BVerfGE 1, S. 410f.; 6, S. 294; Bleckmann, Grundgesetz, S. 216f.; Menzel/Ipsen, Völkerrecht, S. 68; kritisch: Bayer, Aufhebung völkerrechtlicher Verträge, S. 164ff., m. w. Nachw.; vgl. auch: Rudolf, Völkerrecht und deutsches Recht, S. 200ff., der auf den „Vollzugssicherungseffekt“ des Zustimmungsgesetzes hinweist.

²⁰ Bernhardt, Abschluß völkerrechtlicher Verträge, S. 26.

²¹ Koller, Unmittelbare Anwendbarkeit, S. 133.

²² Koller, aaO.

²³ Bleckmann, Begriff und Kriterien, S. 57ff.; Koller, aaO., S. 64, 66, 72; Verdross/Simma, Universelles Völkerrecht, S. 440f.

das Zustimmungsgesetz herbeiführt.²⁴ Eine darüber hinausgehende Wirkung kommt dem Zustimmungsgesetz insoweit nicht zu. Insbesondere vermag es Vertragsbestimmungen, die nicht von sich aus unmittelbar anwendbar sind, keiner unmittelbaren Anwendung im innerstaatlichen Bereich zuzuführen.²⁵ Entsprechend kann aus der unmittelbaren Anwendbarkeit einer Vertragsnorm nicht geschlossen werden, daß sie bereits kraft dieser Eigenschaft im innerstaatlichen Rechtsraum gilt, einer Einführung seitens des nationalen Gesetzgebers also nicht mehr bedarf.²⁶

b) Unmittelbare Anwendbarkeit und innerstaatliche Geltung europarechtlicher Verordnungen und Richtlinien

Die speziell auf das Völkervertragsrecht bezogene Abgrenzung zwischen unmittelbarer Anwendbarkeit und innerstaatlicher Geltung kann für das sekundäre Vertragsrecht²⁷ der Europäischen Gemeinschaften nicht beibehalten werden. Wenn Art. 189 EWGV für die gemeinschaftsrechtliche Verordnung bestimmt, daß sie unmittelbar in jedem Mitgliedstaat gilt, so bedeutet dies, daß sie Geltungskraft im Sinne der völkerrechtlichen Begriffsbestimmung erlangt, ohne eines der Zustimmung nach Art. 59 Abs. 2 GG vergleichbaren Einführungsaktes des nationalen Gesetzgebers zu bedürfen.²⁸ Die unmittelbare Anwendbarkeit im Sinne der völkerrechtlichen Begriffsbestimmung ist ihr dabei bereits vorgegeben.²⁹

Für die gemeinschaftsrechtliche Richtlinie bestimmt Art. 189 EWGV, daß sie für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich ist, den innerstaatlichen Stellen jedoch „die Wahl der Form und der Mittel“ (erg. zu ihrer Realisierung) überläßt. Legt man das Kriterium unmittelbare Anwendbarkeit an die Richtlinie an, so hängt es von dem Grad ihrer Zielbestimmtheit ab, ob sie unmittelbar anwendbar ist oder aber nationaler Durchführungs- oder Ausführungsmaßnahmen bedarf, um ihr Ziel tatsächlich zu erreichen; d. h. unmittelbar anwendbar zu sein.

Diese innerstaatlich notwendigen Maßnahmen dürfen jedoch nicht mit ei-

²⁴ Auf die Streitfrage, ob nur unmittelbar anwendbares Völkervertragsrecht innerstaatlicher Geltung zugeführt werden kann, kann hier nicht näher eingegangen werden; vgl. Koller, aaO., S. 59; Partsch, Bericht, S. 20; Wengler I, S. 467 ff.; Bleckmann, aaO., S. 57 ff. m. w. Nachw.: Verdross/Simma, Universelles Völkerrecht, S. 441 FN 33; Menzel/Ipsen, Völkerrecht, S. 68.

²⁵ Koller, aaO., S. 133 ff.; Boehmer, Vertrag, S. 76.

²⁶ Koller, aaO., S. 134; Partsch, Bericht, S. 39 f.; Bleckmann, Grundgesetz, S. 285 f.; Verdross/Simma, Universelles Völkerrecht, S. 440, zu den Ausnahmen von diesem Grundsatz, aaO., S. 441 f.

²⁷ Das Europäische Gemeinschaftsrecht besteht aus dem sog. Primärrecht der drei Verträge nebst Anhängen, Protokollen und Änderungen, sowie aus dem sekundären Gemeinschaftsrecht, welches in Form von Richtlinien, Verordnungen und Entscheidungen von den Organen der Gemeinschaft erlassen wird (vgl. Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 5 f.; sowie unten S. 131 ff.).

²⁸ Daig, in: Groeben/Boeckh/Thiesing, Anm. II 4 zu Art. 189 EWGV; sowie S. 174 ff., 186 ff.

²⁹ Daig, aaO., Anm. III 2 zu Art. 189 EWGV.

nem nach Art. 59 Abs. 2 GG erforderlichen Einführungsakt des nationalen Gesetzgebers verwechselt werden, der als Geltungsvoraussetzung völkerrechtlicher Verträge weder für die Verordnung noch für die Richtlinie erforderlich ist.³⁰ Mit dieser Differenzierung stellt sich für die Doppelbesteuerungsabkommen als völkerrechtliche Verträge die Frage nach ihrer unmittelbaren Anwendbarkeit und ihrer innerstaatlichen Geltung.

Ob ein völkerrechtlicher Vertrag unmittelbar anwendbar ist, muß für jede seiner Bestimmungen gesondert geprüft werden.³¹ Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, welchem innerstaatlichen Organ die Anwendung der Vertragsnorm obliegt.³²

Handelt es sich bei der Bestimmung unmittelbar anwendbarer Vorschriften völkerrechtlicher Verträge somit um ein Auslegungsproblem,³³ so erscheint es methodisch gerechtfertigt, die von Rechtsprechung und Literatur entwickelten Kriterien erst im Zusammenhang mit denjenigen Abkommensvorschriften zu erörtern, welche Gegenstand dieser Arbeit sind.³⁴

c) Transformations- und Vollzugslehre

Während die Bestimmung der unmittelbaren Anwendbarkeit von der konkreten Vertragsnorm abhängt, beruht deren Geltung im innerstaatlichen Recht allein auf der Wirkung des nach Art. 59 Abs. 2 GG erforderlichen Zustimmungsgesetzes. In der rechtlichen Würdigung dieser Wirkung unterscheidet sich die Transformationslehre von der Vollzugslehre. Die Grundlagen beider Lehren sind kurz darzustellen, weil sie u. a. auch die Möglichkeiten zur Änderung völkerrechtlicher Verträge unterschiedlich beantworten und im Zusammenhang mit der Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Inkraftsetzung der Regelung des Richtlinienvorschlages Bedeutung erlangen.³⁵ Als wichtigste Erkenntnis der von *Triepel*³⁶ begründeten Transformationslehre muß festgehalten werden, daß die *Aneignung*³⁷ völkerrechtlicher Bestimmungen durch den Staat schlechterdings nicht als reine Übernahme eines Völkerrechtssatzes in das Landesrecht aufgefaßt werden kann.³⁸ „Nicht um *Reception*, sondern um *Reproduktion in veränderter Gestalt* wird es sich bei solcher *Aneignung* handeln“.³⁹ Völkerrechtsnormen können danach nicht als solche in der innerstaatlichen Rechtsordnung angewendet werden, vielmehr bedürfen sie einer Umgießung in staatliches Recht, wobei ihr Geltungsgrund geändert, sie auf neue Adressaten erstreckt und schließlich auch ihr Inhalt infolge der Einfügung in ein anderes

³⁰ Siehe S. 190.

³¹ Mosler, Praxis, S. 19.

³² Bleckmann, Begriff und Kriterien, S. 66, 92 ff.

³³ Koller, Unmittelbare Anwendbarkeit, S. 81 ff.

³⁴ Siehe S. 39 ff.

³⁵ Siehe S. 163 f., 186.

³⁶ Triepel, Völkerrecht und Landesrecht, Leipzig 1899.

³⁷ Hervorhebung im Original, aaO., S. 111.

³⁸ AaO., S. 112.

³⁹ AaO., Hervorhebungen im Original.

Rechtssystem verändert werde.⁴⁰ Nach der Transformationslehre gilt der Vertragsinhalt als nationales Recht mit dem Rang eines Gesetzes.⁴¹ Der wichtigste Unterschied zwischen der Transformationslehre und der Vollzugslehre besteht darin, daß letztere die aus dem Völkerrecht stammende Norm nicht von ihrem Geltungsgrund löst.⁴² Nach der Vollzugslehre hat das Zustimmungsgesetz nur die Bedeutung eines Vollzugsbefehls. Dieser gibt die Anwendung der Völkerrechtsnorm als solcher im innerstaatlichen Recht frei.⁴³ Der Vollzugsbefehl hat keinen selbständigen normativen Inhalt, weil er die Völkervertragsnorm nicht in innerstaatliches Recht umgießt, sondern nur die Voraussetzung für ihre Geltung im innerstaatlichen Recht schafft.⁴⁴

Die skizzierten Unterschiede beider Lehren machen deutlich, daß die auf eine Änderung der Verständigungsregelungen abzielende Richtlinie nationales Recht betreffen könnte, wenn der Transformationslehre gefolgt wird, daß sie aber auch unmittelbar Völkervertragsrecht zum Gegenstand haben kann, wenn die Vollzugslehre zugrunde gelegt wird.⁴⁵

III. Das Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA

In Übereinstimmung mit dem Ansatzpunkt des Richtlinienvorschlages geht die weitere Untersuchung von den bisher bestehenden Regelungen über das Verständigungsverfahren aus. Als Darstellungsgrundlage dient Art. 25 OECD-MA aus dem Jahre 1977,⁴⁶ wobei Abweichungen zu den Verständigungsverfahren in den Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik mit den übrigen Mitgliedstaaten der EG im Zusammenhang mit der Erörterung der Einzelprobleme berücksichtigt werden.

1. Entwicklung der Vorschrift

Erste Anstrengungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unternahm der Rat der OEEC⁴⁷ mit der Verabschiedung einer Empfehlung vom 25. 2.

⁴⁰ Partsch, Bericht, S. 18; Bleckmann, Grundgesetz, S. 285; Verdross/Simma, Universelles Völkerrecht, S. 436.

⁴¹ Bleckmann, aaO.; Partsch, aaO., S. 19 mit dem Hinweis, daß die Transformationslehre nichts über die Rangstufe der übernommenen Norm aussage; Menzel/Ipsen, Völkerrecht, S. 54f., 56.

⁴² Partsch, Bericht, S. 20; Koller, Unmittelbare Anwendbarkeit, S. 62f.

⁴³ Verdross/Simma, Universelles Völkerrecht, S. 436; Bleckmann, Grundgesetz, S. 290; Meng, Recht der int. Organisationen, S. 39.

⁴⁴ Vgl. Partsch, Bericht, S. 22; Menzel/Ipsen, Völkerrecht, S. 55f.

⁴⁵ Siehe S. 163f.

⁴⁶ Bericht des Fiskalausschusses der OECD 1977, S. 44.

⁴⁷ Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) trat am 20. 9. 1961 an die Stelle der am 16. 4. 1948 gegründeten Organisation für Europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit (OEEC); Mitgliedstaaten der OECD sind: Australien, Belgien, Bundesrepublik, Dänemark, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Island, Italien, Japan, Kanada, Luxemburg, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Österreich, Portugal, Schweden, Schweiz, Spanien, Türkei, USA.

1955.⁴⁸ Darin fordert er die Mitgliedstaaten auf, ihre Bemühungen um die Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Abschluß zweiseitiger Verträge fortzusetzen.⁴⁹

Mit der Einsetzung eines Steuerausschusses durch den Rat der OEEC am 16. 3. 1956⁵⁰ wurde die Grundlage für die Ausarbeitung von Musterartikeln zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung gelegt, welche nach Fortführung des Steuerausschusses durch die OECD in ein Musterabkommen ein gingen.⁵¹

Dieses wurde durch Beschluß des Rates der OECD vom 30. 7. 1963 verabschiedet und den Mitgliedstaaten zur Befolgung bei ihren bilateralen Vertragsverhandlungen empfohlen.⁵²

Nach Verabschiedung eines „Revidierten Textes“ von 1974⁵³ entstand das Musterabkommen von 1977,⁵⁴ dessen Art. 25 folgenden Wortlaut hat:

Verständigungsverfahren

„(1) Ist eine Person der Auffassung, daß Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, oder, sofern ihr Fall von Artikel 24 Absatz 1 erfaßt wird, der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist. Der Fall muß innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.

(2) Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats so zu regeln, daß eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen.

(3) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des

⁴⁸ Recommendation of the Council concerning Double Taxation – c (55) 37 (Final) vom 25. 2. 1955.

⁴⁹ Einen Überblick über die historische Entwicklung der Verständigungspraxis geben Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 64 ff.; Tittel, Verständigungsverfahren, S. 2 ff.

⁵⁰ Resolution of the Council creating a Fiscal Committee – c (56) 49 (Final) vom 16. 3. 1956.

⁵¹ Doc. C (63) 87. Paris 1963; BAnz. 76 vom 22. 4. 1964 (deutsche Übersetzung).

⁵² Recommendation of the Council concerning the Avoidance of Double Taxation – c (63) 87 vom 30. 7. 1963.

⁵³ Revised Text of certain Articles of the 1963 Draft Convention and of the Commentary thereon.

⁵⁴ Bericht des Fiskalausschusses der OECD 1977, S. 23 ff. Zu den Abweichungen gegenüber Art. 25 des OECD-MA von 1963 vgl.: Koch, Generalbericht S. 17 f.

Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.

(4) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Absätze unmittelbar miteinander verkehren. Erscheint ein mündlicher Meinungsaustausch für die Herbeiführung der Einigung zweckmäßig, so kann ein solcher Meinungsaustausch in einer Kommission durchgeführt werden, die aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten besteht.⁵⁵

Die Formulierung dieser Vorschrift spiegelt den neuesten Stand einer Entwicklung von Musterklauseln wider, die ihren Ursprung in den Abkommensentwürfen des Völkerbundes zur Vermeidung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerung findet.⁵⁶

Einer der ersten Entwürfe, der eine Verständigungsregelung im weitesten Sinn enthielt, stammt aus dem Jahre 1927.⁵⁷ Es handelt sich um einen aus 8 Artikeln bestehenden Vorschlag eines Amtshilfeabkommens in Steuersachen, dessen Art. 5 und 7 einen unmittelbaren Behördenverkehr vorsahen. Art. 1 Abs. b) enthielt eine Bestimmung, wonach die Behörden bestimmte Verfahrensvorschriften vereinbaren konnten. Ein mit den heutigen Verständigungsverfahren vergleichbarer Vorschlag ist in dem Entwurf eines bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens aus dem gleichen Jahr enthalten.⁵⁸ Dessen Art. 14 sah bereits eine Instanz zur Schlichtung zwischenstaatlicher Streitigkeiten aus der Auslegung oder Anwendung von Vertragsbestimmungen vor:

„, such dispute may be submitted, with a view to an amicable settlement, to such technical body as the Council of the League of Nations may appoint for this purpose.“⁵⁹

Diese Instanz hatte jedoch nur ein für die Vertragsstaaten unverbindliches Vorschlagsrecht zur Streitschlichtung.⁶⁰ Bedeutsam ist aber, daß der Entwurf auch das Recht der Vertragsstaaten zur Anrufung des Ständigen Internationalen Gerichtshofs vorsah, falls keine Einigung zustande kam.⁶¹

⁵⁵ Übersetzung vom Bundesministerium der Finanzen in Zusammenarbeit mit dem österreichischen Bundesministerium für Finanzen und der Eidgenössischen Steuerverwaltung.

⁵⁶ Einen Überblick über diese Arbeiten geben Spitaler, Doppelbesteuerungsproblem, S. 14 ff.; Dorn, *StuW* 1928, Sp. 49 ff.; Debatin, *DB*, Beilage Nr. 15/80 zu Heft Nr. 30 vom 25. Juli 1980, S. 5 ff.

⁵⁷ League of Nations, *Double Taxation and Tax Evasion, Draft of a Bilateral Convention on Administrative Assistance in Matters of Taxation*, D. T. 52 (3), London, 8. 4. 1929.

⁵⁸ League of Nations, *Double Taxation and Tax Evasion, Draft of a Bilateral Convention regarding Double Taxation*, D. T. 54 (4), London, 8. 4. 1927; = *Publications de la Société des Nations*, II. Questions économiques et financières, 1927, II. 40. C. 216 M. 85, S. 10 ff.

⁵⁹ AaO., Art. 14 Abs. 1.

⁶⁰ AaO., Art. 14 Abs. 2.

⁶¹ AaO., Art. 14 Abs. 2 und 3.

Ohne Anspruch auf Vollständigkeit sei noch auf folgende Abkommensentwürfe hingewiesen, welche ebenfalls Verständigungsregelungen enthielten.

Das Erbschaftsteuerabkommen vom 12. April 1927⁶² mit einer dem vorstehend beschriebenen Art. 14 entsprechenden Regelung und schließlich als Ergebnis der Arbeit des vom Völkerbund eingesetzten Steuerausschusses die Abkommensentwürfe von Mexiko und London.⁶³

Das Abkommensmodell von Mexiko zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens⁶⁴ sowie das Londoner Modell, das auch die Vermeidung der Doppelbesteuerung vom Vermögen umfaßt,⁶⁵ enthalten Rechtsschutzklauseln für den Steuerpflichtigen. Die Art. XVI des Abkommens von Mexiko und XVII des Londoner Abkommens sehen in ihren Absätzen 1 übereinstimmend eine Klagebefugnis des Steuerpflichtigen vor, wenn er nachweist, daß die Vorgehensweise einer der beiden Steuerverwaltungen eine Doppelbesteuerung zur Folge hatte. Ebenfalls übereinstimmend bestimmen die Absätze 2 der Art. XVI bzw. XVII, daß sich die zuständigen Steuerverwaltungen im Falle der Zulässigkeit der Klage gegenseitig konsultieren:

„... with a view to reaching an agreement for an equitable avoidance of double taxation.“

Ohne Vorbild im Abkommen von Mexiko ist die Regelung des Art. XVIII im Londoner Abkommen, die eine Art Unbeschadetheitsklausel⁶⁶ darstellt:

„The provisions of the present Convention shall not be construed to restrict in any manner any exemptions, deduction, credit, allowance, advantage and right of administrative or judicial appeal accorded to a taxpayer by the laws of either of the contracting States.“

Die Entwürfe der Erbschaftsteuerabkommen⁶⁷ enthalten zwar keine Rechtsschutzklauseln, sehen jedoch in den übereinstimmend formulierten Artikeln VII den unmittelbaren Behördenverkehr zur Klärung von Auslegungs- und Anwendungsfragen sowie von Fällen, die keine ausdrückliche Regelung im Abkommen gefunden haben, vor. Schließlich sollen noch die Abkommensentwürfe zur Gewährung gegenseitiger Verwaltungshilfe bei der Veranlagung und Beitreibung der den Entwürfen unterfallenden Steuern genannt werden.⁶⁸

⁶² League of Nations, Draft Bilateral Convention for the Prevention of Double Taxation in the Matter of Succession Duties, D.T. 94 (3); = Publications de la Société des Nations, II. Questions économiques et financières, 1927. II. 40. C. 216. M. 85. S. 19ff.

⁶³ London and Mexiko Model Tax Conventions, Commentary and text, League of Nations, off. No. C. 88. M. 88. 1946. II. A. S. 58ff. in synoptischer Gegenüberstellung.

⁶⁴ Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income – Mexico Draft – aaO., S. 58ff.

⁶⁵ Model Bilateral Convention for the Prevention of the Double Taxation of Income and Property – London Draft – aaO., S. 59ff.

⁶⁶ Siehe S. 99ff.

⁶⁷ AaO., S. 86ff.; 90f.

⁶⁸ AaO., S. 100ff.

Diese enthalten jedoch nur Bestimmungen, die sich auf den zwischenstaatlichen Behördenverkehr beziehen. Einen wichtigen Beitrag aus neuester Zeit stellt das Handbuch der Vereinten Nationen für Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern dar.⁶⁹ Dieses enthält in Musterartikel gegliederte Richtlinien für die Vertragspraxis und entspricht, zumindest hinsichtlich des Vorschlags für das Verständigungsverfahren, weitgehend dem Art. 25 OECD-MA. Beachtenswert ist, daß Abs. 1 der „Guideline 25“ keine Antragsfrist für eine Vorlage des Falles bei der zuständigen Behörde enthält. Schließlich werden in Abs. 5 der Vorschrift die Gewinnberichtigungsfälle⁷⁰ als im Rahmen des Verständigungsverfahrens zu lösende Problembereiche genannt.⁷¹ Im Zusammenhang mit den Bemühungen internationaler Organisationen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung soll noch ein Überblick über das Verständigungsverfahren im Vorentwurf zu einem multilateralen Europäischen Doppelbesteuerungsabkommen⁷² gegeben werden.

Art. 25 des EG-Vorentwurfes enthält zunächst ein Verständigungsverfahren, das im wesentlichen mit der Regelung des Art. 25 OECD-MA übereinstimmt,⁷³ wobei den Besonderheiten eines multilateralen Abkommens dadurch Rechnung getragen wird, daß auch abkommenswidrige Maßnahmen mehrerer Mitgliedstaaten in einem Verfahren behandelt werden können.⁷⁴ Eine weitere Besonderheit der Regelung besteht darin, daß im Falle des Scheiterns der Verständigung, aber auch wenn sich der Steuerpflichtige mit der ergangenen Entscheidung nicht einverstanden erklärt,⁷⁵ eine Fortsetzung des Verfahrens stattfindet:

Die beteiligten Steuerverwaltungen legen „den Fall unter Beifügung eines Berichts . . . dem Ständigen Ausschuß der Leiter der nationalen Steuerverwaltungen vor“.⁷⁶ Dieser entscheidet entweder endgültig oder verweist den Fall mit empfehlenden Richtlinien an die beteiligten Mitgliedstaaten „zur Herbeiführung der Verständigung zurück“.⁷⁷

Der Ausschuß kann darüber hinaus auch bei Schwierigkeiten oder Zweifeln grundsätzlicher Art bei der Anwendung des Abkommens von den Mitgliedstaaten angerufen werden.⁷⁸ Schließlich sind die im Verständigungsverfahren

⁶⁹ Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries, 1979; Dok. St/ESA/94; Publication: E 79 XVI 3.

⁷⁰ Diese werden in „Guideline 9“ inhaltsgleich mit Art. 9 Abs. 1 und 2 OECD-MA geregelt.

⁷¹ Dazu Debatin, aaO., S. 20.

⁷² EG-DOK 11.414/XIV/68-D; Text: Regul, Bd. 8 V B 2; (im weiteren Verlauf: EG-Vorentwurf).

⁷³ Art. 25 Abs. 1 bis 3 EG-Vorentwurf.

⁷⁴ Art. 25 Abs. 1 a) EG-Vorentwurf.

⁷⁵ Art. 25 Abs. 4 EG-Vorentwurf.

⁷⁶ AaO.

⁷⁷ Art. 25 Abs. 5 EG-Vorentwurf.

⁷⁸ Art. 25 Abs. 9 EG-Vorentwurf.

getroffenen Vereinbarungen oder Entscheidungen auch dann durchzuführen, wenn die in Betracht kommenden Steuerbescheide bereits rechtskräftig sind.⁷⁹

Abgesehen von der Möglichkeit, Schwierigkeiten bei der Anwendung oder Auslegung des Abkommens zu klären, gleicht Art. 25 des EG-Vorentwurfes mit seiner Zweiteilung in ein Verständigungsverfahren und ein Ausschußverfahren in groben Zügen dem Richtlinienvorschlag der EG-Kommission.⁸⁰

Obwohl die vorgestellten Entwürfe lediglich Empfehlungen zur Vereinbarung der vorgeschlagenen Bestimmungen darstellen,⁸¹ während die von der EG-Kommission vorgeschlagene Richtlinie im Falle ihres Erlasses durch den Rat auf die Begründung einer Verpflichtung zur Anwendung ihrer Bestimmungen gerichtet ist,⁸² bestehen beachtenswerte Gemeinsamkeiten.

Sowohl die Musterabkommen als auch der Richtlinienvorschlag stellen das Bestreben internationaler Organisationen zur Angleichung von Rechtsvorschriften ihrer Mitgliedstaaten dar.

Die Erwägungen, aufgrund derer dies geschieht, sind in ihrer Grundtendenz einheitlich:

Bereits im Jahre 1927 nahm der Rat der internationalen Handelskammer eine Resolution⁸³ an, welche die Aufmerksamkeit des Völkerbundes auf die Notwendigkeit lenkte, alles zu vermeiden, was das freie Spiel des Wettbewerbs und der Wirtschaft, insbesondere den freien Kapitalverkehr und den freien Wechselmarkt behindern könnte.⁸⁴ Auch in der Präambel des EG-Vorentwurfes wird das Bestreben der vertragsschließenden Parteien betont, „das gute Funktionieren des Gemeinsamen Marktes soweit wie möglich frei von wettbewerbsstörenden Unterschieden in der direkten Besteuerung grenzüberschreitender Tätigkeiten und Vorgänge sicherzustellen“.⁸⁵ In der Empfehlung des Rates der OECD über die Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 11. April 1977⁸⁶ wird dieser Tenor fortgeführt: Dort wird die Notwendigkeit zur Beseitigung von Hindernissen „für den freien Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr sowie für die Freizügigkeit der Arbeitskräfte“ betont.⁸⁷ Der Rat geht weiterhin davon aus, „daß die Harmonisierung bestehender zweiseitiger Abkommen . . . die Vereinbarung einer gemeinsamen Auslegung und die Ausdehnung des bestehenden Abkommensnetzes auf alle Mitgliedstaaten notwendig sind“.⁸⁸ Schließlich begründet auch die EG-Kommission ihren Richtlinien-

⁷⁹ Art. 25 Abs. 7 EG-Vorentwurf.

⁸⁰ Siehe S. 44 ff.

⁸¹ Bericht des Fiskalausschusses der OECD 1977, Einleitung Pkt. 2.

⁸² Vgl. Art. 9 RV, welcher die Verpflichtung zur Verwirklichung des Verfahrens enthält, dazu S. 180 ff.

⁸³ League of Nations, D.T. 108. Double Taxation and fiscal Evasion, International chamber of Commerce, Genva, March 14th 1927.

⁸⁴ AaO.

⁸⁵ EG-Vorentwurf, dritter Unterabsatz der Präambel.

⁸⁶ Bericht des Fiskalausschusses der OECD 1977, S. 208.

⁸⁷ AaO.

⁸⁸ AaO.

vorschlag mit ähnlichen Erwägungen: Doppelbesteuerungen könnten zu Verzerrungen in den Wettbewerbsbedingungen führen und eine unmittelbare Auswirkung auf die Funktionsfähigkeit des Gemeinsamen Marktes haben. Sie dürften daher nicht hingenommen werden. Diese Angleichungs- oder Harmonisierungsbestrebungen⁸⁹ sind für die Mitgliedstaaten der EG in generalklauselartigen Verpflichtungen niedergelegt und bedürfen, wenn die Voraussetzungen vorliegen, einer Konkretisierung im Wechselspiel zwischen den Mitgliedstaaten und den Organen der Gemeinschaft.⁹⁰

Der Anlaß für diese Bestrebungen ist regelmäßig ein Rechtszustand, welcher Einfluß auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes hat.⁹¹ Die sorgfältige Untersuchung und Bewertung dieses Rechtszustandes stellt eine wesentliche Voraussetzung für die Bejahung der Notwendigkeit zur Verwirklichung einzelner Maßnahmen und auch des von der EG-Kommission vorgeschlagenen Verfahrens dar.

2. Der Aufbau des Verfahrens

Der OECD-Steuerausschuß bemerkt in seiner Kommentierung zu Art. 25 OECD-MA, daß die Regelung das Äußerste dessen darstelle, was die Vertragsstaaten bereit seien, zuzugestehen. Es ist daher legitim, die Vorschrift auch als Muster dessen anzusehen, was durch den Richtlinienvorschlag der EG-Kommission ergänzt bzw. geändert werden soll. Der Blick auf den Aufbau des Art. 25 OECD-MA soll eine erste Orientierung ermöglichen und als Maßstab für die im Zusammenhang mit den Einzelproblemen zu erörternden Abweichungen der Praxis dienen.

Die Vorschrift enthält drei Verfahrensabschnitte, die jeweils gesondert und unabhängig voneinander durchgeführt werden können, wobei jedoch Überschneidungen möglich und auch beabsichtigt sind.

– *Das Verständigungsverfahren i. e. S.*⁹² dient der Vermeidung einer dem Doppelbesteuerungsabkommen nicht entsprechenden Besteuerung durch Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten in Einzelfällen.

Die für die Einleitung des Verfahrens zuständige Behörde des Wohnsitzstaates⁹³ hat die Möglichkeit, eine abkommenswidrige Besteuerung ohne Anrufung der zuständigen Finanzbehörde des Partnerstaates zu beseitigen, wenn

⁸⁹ Dazu S. 160 ff.

⁹⁰ Dazu S. 197 ff.

⁹¹ Vgl. die Art. 2, 3 lit. h, 5, 100 EWGV, sowie S. 167 ff.

⁹² Art. 25 Abs. 1 und 2 i. V. m. Abs. 4 OECD-MA; die Verwendung des Begriffes „Verständigungsverfahren i. e. S.“ bringt den Bezug dieses Verfahrensabschnittes auf einen konkreten Besteuerungsfall zum Ausdruck; vgl. Mühlhausen, Verständigungsverfahren, S. 30; E. Weber, IWB F 3 Gr. 2, S. 212; Reich, Verständigungsverfahren, S. 73 ff; Koch, Generalbericht, S. 19.

⁹³ Dies ist für die Bundesrepublik der Bundesminister der Finanzen (E. Weber, aaO., S. 216 m. w. Nachw.).

diese Besteuerung nur auf abkommenswidrige Maßnahmen des Wohnsitzstaates zurückzuführen ist.⁹⁴

Bereits an dieser Stelle sei vorgreifend darauf hingewiesen, daß das Verfahren vor der Schiedskommission nach dem Richtlinienvorschlag nur an das Verständigungsverfahren i. e. S. anknüpft, weil es nur auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung in speziellen Einzelfällen abzielt.⁹⁵

– *Das Konsultationsverfahren* des Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA dient der Beseitigung von Schwierigkeiten oder Zweifeln, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen.⁹⁶

– *Das Konsultationsverfahren* des Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA dient der gemeinsamen Beratung beider Finanzverwaltungen über die Vermeidung einer Doppelbesteuerung in Fällen, die im Abkommen nicht genannt sind.⁹⁷

Das Konsultationsverfahren kann sich in beiden Fällen mit dem zwischenstaatlichen Verständigungsverfahren i. e. S. überschneiden, wenn ein Einzelfall Anlaß zu Vereinbarungen gibt, die auch für eine größere Anzahl von Fällen Geltung haben sollen.⁹⁸

Art. 25 Abs. 4 OECD-MA enthält Durchführungsbestimmungen für alle drei Verfahrensabschnitte. Danach können die zuständigen Behörden zur Herbeiführung einer Einigung im beschriebenen Sinne unmittelbar miteinander verkehren. Dies kann auch im Rahmen einer gemischten Kommission geschehen, die aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten besteht.⁹⁹

Dem differenzierten Aufbau des Art. 25 OECD-MA steht eine uneinheitliche Vertragspraxis der Bundesrepublik mit den übrigen Mitgliedstaaten der EG gegenüber:¹⁰⁰

Das Verständigungsverfahren des Abkommens mit *Belgien* dient der Vermeidung einer dem Abkommen nicht entsprechenden Doppelbesteuerung,¹⁰¹ dem Bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Anwendung oder

⁹⁴ Art. 25 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 OECD-MA; OECD-Kommentar, Anm. 20 zu Art. 25 OECD-MA; Koch, aaO., S. 30.

⁹⁵ Art. 6 RV.

⁹⁶ OECD-Kommentar, Anm. 29ff. zu Art. 25 OECD-MA; Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 30, 34, 92, 174ff., jedoch mit Hinweis auf die uneinheitliche Terminologie (aaO., S. 30 FN 12, 13).

⁹⁷ OECD-Kommentar, Anm. 34 zu Art. 25 OECD-MA; zu dieser Doppelfunktion der Konsultationsklausel vgl. Mülhausen, aaO., S. 90ff.

⁹⁸ OECD-Kommentar, Anm. 29ff. zu Art. 25 OECD-MA; Koch, Generalbericht S. 19.

⁹⁹ Art. 25 Abs. 4 Satz 2 OECD-MA.

¹⁰⁰ Einen Überblick über die Vertragspraxis geben die Landesberichte zum ersten Generalthema des IFA-Kongresses 1981 in Berlin: J. Strobl, deutscher Landesbericht, S. 171ff.; Coremans, belgischer Landesbericht, S. 213ff.; Pinson, französischer Landesbericht, S. 295ff.; Yannopoulos, griechischer Landesbericht, S. 309ff.; S. Mayr, italienischer Landesbericht, S. 313ff.; Kramer, niederländischer Landesbericht, S. 335ff.; Barnett, britischer Landesbericht, S. 359ff.

¹⁰¹ Art. 25 Abs. 1 und 2 DBA-Belgien; so auch Art. XX Abs. 1 DBA-Griechenland.

Auslegung des Abkommens entstehen, zu beseitigen,¹⁰² sowie der Verständigung über die zur Abkommensdurchführung erforderlichen Verwaltungsmaßnahmen.¹⁰³

Im Abkommen mit *Dänemark* ist vorgesehen, daß die Behörden die für die Abkommensanwendung erforderlichen Verwaltungsmaßnahmen treffen,¹⁰⁴ zur Behandlung von Fragen, die sich aus der Anwendung des Abkommens ergeben, unmittelbar miteinander verkehren¹⁰⁵ und sich zur Beseitigung von Schwierigkeiten bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens verständigen.¹⁰⁶ Dies gilt auch, um Härten aufgrund einer im Abkommen nicht geregelten Doppelbesteuerung zu beseitigen.¹⁰⁷

Das Verständigungsverfahren des *deutsch-französischen* Abkommens folgt dem Aufbau des Art. 25 OECD-MA und enthält inhaltlich weitgehend übereinstimmende Regelungen, deren Abweichungen für die Verfahrenseinteilung ohne Bedeutung sind.¹⁰⁸

Dies gilt grundsätzlich auch im Verhältnis zu *Großbritannien*, obwohl dort keine Regelung zur Beseitigung im Abkommen nicht geregelter Fälle von Doppelbesteuerungen enthalten ist.¹⁰⁹

Das Verständigungsverfahren im Abkommen mit *Irland* dient der Beseitigung einer dem Abkommen widersprechenden Doppelbesteuerung,¹¹⁰ sowie der Beseitigung von Schwierigkeiten oder Zweifel bei der Auslegung oder Anwendung. Diese Regelung gilt auch für das Verhältnis der Abkommenspartner zu dritten Vertragsstaaten.¹¹¹

Eine Besonderheit stellt die Regelung mit *Italien* dar, weil sie gesonderte Verfahren in drei getrennten Vorschriften zur Verfügung stellt:

Art. 15 ist mit dem Verständigungsverfahren i. e. S. vergleichbar und dient der Beseitigung einer Doppelbesteuerung seitens der Vertragsstaaten. Art. 16 DBA-*Italien* dient der Beseitigung von Doppelbesteuerungen, die in dem Abkommen nicht ausdrücklich geregelt sind. Darüber hinaus können Vereinbarungen in Fällen von Schwierigkeiten bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens getroffen werden. Art. 17 DBA-*Italien* enthält schließlich eine Generalklausel für besondere Billigkeitsentscheidungen.

Art. 22 des DBA-*Luxemburg* regelt nur die Verständigung zur Vermeidung einer dem Abkommen widersprechenden Doppelbesteuerung in Einzelfällen.

¹⁰² Art. 25 Abs. 3 DBA-Belgien; so auch Art. XX Abs. 2 DBA-Griechenland.

¹⁰³ Art. 25 Abs. 4 DBA-Belgien.

¹⁰⁴ Art. 25 Abs. 1 DBA-Dänemark.

¹⁰⁵ Art. 25 Abs. 2 DBA-Dänemark.

¹⁰⁶ Art. 25 Abs. 3 Halbs. 1 DBA-Dänemark.

¹⁰⁷ Art. 25 Abs. 3 Halbs. 2 DBA-Dänemark.

¹⁰⁸ Vgl. Art. 25 Abs. 1 bis 4 DBA-Frankreich.

¹⁰⁹ Vgl. Art. XVIII A Abs. 1 bis 5 DBA-Großbritannien; Abs. 4 enthält eine Sonderregelung für die Durchführung des Abkommens bei der Quellenbesteuerung.

¹¹⁰ Art. XXIV Abs. 1 DBA-Irland.

¹¹¹ Art. XXIV Abs. 2 DBA-Irland.

Ohne dem Aufbau des Art. 25 OECD-MA zu entsprechen, enthält Art. 25 des Abkommens mit den *Niederlanden* die Möglichkeiten der Mustervorschrift. Während Abs. 1 der Behandlung von Fragen dient, die sich aus dem Abkommen ergeben und hierfür den unmittelbaren Behördenverkehr vorsieht, enthält Art. 25 Abs. 2 DBA-*Niederlande* die Möglichkeiten des Art. 25 Abs. 3 OECD-MA.

3. Der materiellrechtliche Hintergrund des Verfahrens

Die Verständigungsregelungen der Doppelbesteuerungsabkommen enthalten verfahrensrechtliche Vorschriften, deren Anwendung einen Vorbestand materiellen Rechts voraussetzt. Dies gilt auch für das Verständigungsverfahren als Teil des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag.¹¹² Wenn das Wesen der Doppelbesteuerungsverträge die ins einzelne gehende Abstimmung zweier Steuersysteme aufeinander¹¹³ ist, so erfordern die im Wege des Verständigungsverfahrens zu lösenden Probleme den Rückgriff auf die materiellen Steuerrechtsnormen der abzustimmenden Steuersysteme.

Daß dies unter gewissen Voraussetzungen zumindest für die Auslegung der Abkommen gilt, ergibt sich aus Art. 3 Abs. 2 OECD-MA.¹¹⁴

Ob *Dorn* den Begriff der „Abstimmung“ i. S. einer Rechtsangleichung oder Harmonisierung gebraucht, wonach eine Doppelbesteuerung bereits nach nationalem Recht, d. h. ohne Abkommen vermieden werden soll, kann seinen Ausführungen nicht entnommen werden. Zwar fordert er das Anerkenntnis der völkerrechtlichen Unzulässigkeit der Doppelbesteuerung, sieht aber zunächst nur den Weg der Staatsverträge.¹¹⁵ Andererseits müßten, „wenn überstaatliches Recht gefunden werden soll, ... die Linien gesucht werden, die nach rechtspolitisch entscheidenden Grundsätzen die Steuergewalten gegeneinander abgrenzen“.¹¹⁶ Diese Linien zu finden und zu fixieren, könne jedoch nur Aufgabe des Gesetzgebers sein, „in klarer juristischer Begriffsbildung die Tatbestände einer internationalen Doppelbesteuerung festzulegen und Regeln für die Beseitigung oder Milderung der doppelten Steuerbelastung aufzustellen“.¹¹⁷

Vor dem Hintergrund dieser materiellrechtlichen Voraussetzungen muß zumindest das Verständigungsverfahren i. e. S. gesehen werden. Es enthält selber

¹¹² Siehe S. 1 ff.

¹¹³ Dorn, VJSchrStuFR 1927, S. 189 (198).

¹¹⁴ Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut: „Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt.“ Dazu, sowie zu den anderen EG-Mitgliedstaaten, S. 74 ff.

¹¹⁵ Dorn, aaO., S. 197.

¹¹⁶ Dorn, aaO., S. 198.

¹¹⁷ Mersmann, Internationale Doppelbesteuerung, S. 90.

keine materiellrechtlichen Normen und ist nicht auf deren Erzeugung gerichtet.¹¹⁸ Auch die Regelung des Richtlinienvorschlages beschränkt sich auf die Ausgestaltung eines Verfahrens zur Beseitigung der Doppelbesteuerung in Einzelfällen, ohne die dazu erforderlichen materiellrechtlichen Grundlagen zu schaffen oder zu modifizieren.

Beide Verfahren zielen somit darauf ab, bestehendes materielles Recht zur Anwendung zu bringen.

Zweites Kapitel. Anwendungsbereich und Ziel des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag

Soll geprüft werden, ob und mit welchen Mitteln die bestehenden Verständigungsverfahren durch die vorgeschlagene Neuregelung verbessert werden können, so erfordert dies die Berücksichtigung ihrer materiellrechtlichen Bezugspunkte.

I. Überblick

Der Richtlinienvorschlag hat nur „Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen“ zum Gegenstand.¹ Dies kommt besonders deutlich in den Erwägungen der Präambel zum Ausdruck:

„Wenn ein Mitgliedstaat die Gewinne eines Konzernunternehmens mit der Begründung berichtigt, daß diese sich dadurch verringert haben, daß mit einem verbundenen Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates andere Bedingungen vereinbart wurden, als sie zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären, kann eine solche Berichtigung eine Doppelbesteuerung des Unternehmenskonzerns, dem das Unternehmen angehört, zur Folge haben. Die Doppelbesteuerung kann zu Verzerrungen in den Wettbewerbsbedingungen führen und die Funktionsfähigkeit des Gemeinsamen Marktes beeinträchtigen.“²

Beschränkt auf diesen Anwendungsbereich ist es das Ziel des Verfahrens, jegliche Doppelbesteuerung zu beseitigen, die trotz der Durchführung eines Verständigungsverfahrens, und sei es auch nur für einen bestimmten Betrag, bestehen geblieben ist.

In der Verpflichtung, eine die Doppelbesteuerung beseitigende Entscheidung zu treffen,³ unterscheidet sich das Verfahren vor der Schiedskommission ganz wesentlich vom Verständigungsverfahren.

¹¹⁸ Zu der Frage, inwieweit das auch für das Konsultationsverfahren gilt siehe S. 188.

¹ Überschrift des Richtlinienvorschlages; so auch: Strobl/Zeller, *StuW* 1978, S. 244 (249, 258).

² Vgl. auch Begründung I 1 und 2 RV.

³ Art. 6 i. V. m. Art. 3 und 2 RV sowie Begründung I 5 RV.

Die Vertragspraxis der Bundesrepublik entspricht weitgehend der Regelung des Art. 25 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA, wonach die Behörden „sich bemühen“, eine dem Abkommen widersprechende Besteuerung zu vermeiden.⁴

II. Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen

1. Anlaß für eine Gewinnberichtigung

Bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland wird sowohl die inländische Steuerordnung als auch die des Auslandes berührt. Von besonderer praktischer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die Zuordnung von Gewinnen und die damit verbundene Qualifizierung von Einkünften.⁵

Eine Gewinnberichtigung seitens der beteiligten Steuerverwaltungen erfolgt in der Regel dann, wenn bei Geschäftsbeziehungen zwischen zwei verbundenen Unternehmen Preise vereinbart werden, die von denen abweichen, die zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären und die den steuerpflichtigen Gewinn und damit die Steuerlast eines der beiden Unternehmen mindern.⁶

2. Gewinnberichtigung nach dem „dealing-at-arm's-length“-Prinzip

Die „Fiktion der wirtschaftlichen Unabhängigkeit der Parteien“⁷ bildet die Basis für die international anerkannte Lösungsformel zur steuerlichen Aufteilung der Gewinne bei verbundenen Unternehmen. Die Grundregel des „dealing-at-arm's-length“ beruht darauf, daß im internationalen Bereich grundsätzlich von der getrennten Rechnungslegung der einzelnen Konzernunternehmen ausgegangen wird und daß die Verrechnung des Lieferungs- und Leistungsaustausches zwischen den verbundenen Unternehmen mit den unter fremden Dritten üblichen Bedingungen verglichen und nach Maßgabe dieses

⁴ Die behördliche Tätigkeit wird wie folgt umschrieben (der Überblick beschränkt sich auf das Verständigungsverfahren i. e. S., soweit die Abkommen entsprechend differenzieren):

DBA-Belgien: „bemühen, ... daß eine dem Abkommen nicht entsprechende Doppelbesteuerung vermieden wird“; DBA-Dänemark: „werden sich die zuständigen Behörden verständigen“; DBA-Frankreich: „kann sich ... verständigen, um die Doppelbesteuerung zu vermeiden“; DBA-Großbritannien: wie DBA Belgien; DBA-Irland: „anstreben, sich ... über die Vermeidung der Doppelbesteuerung zu verständigen“; DBA-Italien: „kann sich verständigen“; DBA-Luxemburg: „soll ... versuchen, sich ... zu verständigen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden“; DBA-Niederlande: „werden sich ... gegenseitig verständigen.“

⁵ Debatin, AWD/RIW 1975, S. 596.

⁶ Begründung I 1 RV; Baranowski, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, S. 116; Debatin, aaO., S. 597; Kumpf, Ermittlung steuerlicher Entgelte, S. 7; E. Strobl, Gewinnabgrenzung, S. 19; Bergsteiner, Gewinnverlagerungen, S. 15; Bohle, Besteuerung inländischer Niederlassungen, S. 18.

⁷ E. Strobl, aaO., S. 37.

Drittvergleichs zum Zwecke einer entsprechenden Besteuerung berichtigt wird.⁸

Entsprechen sich etwaige Gewinnberichtigungen in beiden Ländern, so bleibt der vom Konzern international zu versteuernde Gewinn gleich hoch.⁹ Eine echte Zusatzbelastung tritt jedoch dann ein, wenn der Gewinn in beiden Staaten unterschiedlich abgegrenzt und im überlappenden Bereich doppelt besteuert wird.¹⁰ Dies kann auf unterschiedliche Gewinnaufteilungsregeln der beteiligten Staaten oder auf unterschiedliche Anwendungen und Auslegungen gleicher Vorschriften zurückzuführen sein.¹¹ Das „dealing-at-arm's-length“-Prinzip bedeutet nicht, daß bei der Gewinnberichtigung starr vom allgemeinen Preisniveau auszugehen wäre. Vielmehr ist das Entgelt für eine konzerninterne Leistung zur Verhinderung steuerersparender Gewinnverlagerungen an dem zu messen, was unter vergleichbaren Umständen von einem konzernfremden Geschäftspartner verlangt wird oder verlangt würde.¹²

Mit dieser Aussage wird bereits erkennbar, welche Schwierigkeiten bei der Besteuerung konzerninterner Verrechnungspreise für Leistungen an ausländische Unternehmensteile bestehen.¹³

Angesichts der vielschichtigen Gründe, die bei der Entgeltgestaltung im internationalen Leistungsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen Berücksichtigung finden können,¹⁴ wird zunehmend bezweifelt, daß allein steuerliche Erwägungen für die Preisbildung entscheidend sind.¹⁵ Die Verpflichtung

⁸ E. Strobl, aaO., S. 157; Kumpf, Ermittlung steuerlicher Entgelte, S. 17; Menck, DStZA 1972, S. 65; Bellstedt, Besteuerung, S. 414; Ebenroth, Verdeckte Vermögenszuwendungen, S. 15; Debatin, Generalbericht, S. 9 ff.

⁹ Menck, aaO., S. 68, mit dem Hinweis, daß sich nur der Steuersatz ändert, falls das Steuerniveau in beiden Staaten unterschiedlich hoch ist.

¹⁰ Menck, aaO.; vgl. auch Kumpf, aaO., S. 22 f.; Koch, Generalbericht, S. 17.

¹¹ E. Strobl, aaO., S. 40, unter Berufung auf Surrey/Tillinghast, Generalbericht, S. I 66.

¹² Kumpf, Ermittlung steuerlicher Entgelte, S. 89; Becker, in: Flick/Wassermeyer/Becker, Anm. 153, 157 zu § 1 AStG.

¹³ Auf einen weiteren Problembereich weist Bellstedt im Zusammenhang mit kartellrechtlichen Bestimmungen hin (BB 1974, S. 243 ff.): Liege kein Verstoß gegen das „arm's-length“-Prinzip vor, dann drohe zwar keine Gewinnberichtigung, jedoch bestehe die Gefahr eines Verstoßes gegen § 25 Abs. 1 GWB. Voraussetzung sei, daß die Preisvereinbarung eine aufeinander abgestimmte Verhaltensweise darstelle, welche geeignet sei, die Marktverhältnisse für den Verkehr mit Waren oder gewerblichen Leistungen durch Beschränkung des Wettbewerbs zu beeinflussen. Das sei auch nach Art. 85 Abs. 1 EWGV verboten.

¹⁴ Vgl. die Zusammenstellung möglicher Beweggründe bei Kumpf, Ermittlung steuerlicher Entgelte, S. 7; dazu auch: Kormann, Steuerpolitik, S. 6 ff.; Krüger, Steuerökonomische Analyse, S. 7; EG-Kommission, Multinationale Unternehmen, S. 25.

¹⁵ K. Vogel (IWB F 2 Gr. 2, S. 351 f.) weist unter Berufung auf Burns, (How IRS applies the Intercompany Pricing Rules of Section 842: A Corporate Survey, The Journal of Taxation 1980, S. 308) darauf hin, daß von all den Fällen, in denen der Internal Revenue Service seit 1966 Verrechnungspreise korrigiert habe, 41% Lieferungen in Länder betrafen, in denen die Steuersätze zumindest ebenso hoch wie in den Vereinigten Staaten waren, bei denen also eine Absicht zur Steuervermeidung kaum bestanden haben könne; dazu auch E. Strobl, Gewinnabgrenzung, S. 21, 23; Ebenroth, Verdeckte Vermögenszuwendungen, S. 6 ff.; Kumpf, Er-

der Schiedskommission, jede Doppelbesteuerung zu beseitigen, die sich aus einer Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen ergeben kann, wirft die Frage nach den materiellrechtlichen Grundlagen für eine derartige Entscheidung auf.

Drittes Kapitel. Die Entscheidungsgrundlagen des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag

Der Richtlinienvorschlag enthält weder materiellrechtliche Grundlagen für eine Gewinnberichtigung noch für die Beseitigung einer durch die Berichtigung entstehenden Doppelbesteuerung. Art. 1 Abs. 1 RV setzt vielmehr voraus, daß eine Gewinnberichtigung vorgenommen wurde oder droht¹ und knüpft daran das Verfahren zur Beseitigung einer möglicherweise drohenden oder bereits eingetretenen Doppelbesteuerung.²

Als Rechtsgrundlagen für eine Gewinnberichtigung und für die Beseitigung einer daraus resultierenden Doppelbesteuerung sind Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen und des innerstaatlichen Rechts in Betracht zu ziehen.

I. Gewinnberichtigung nach Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen und des innerstaatlichen Rechts

1. Art. 9 OECD-MA und die entsprechenden Regelungen der Vertragspraxis

Der Richtlinienvorschlag nimmt in der Umschreibung der Anwendungsvoraussetzungen für das neue Verfahren ersichtlich auf Art. 9 OECD-MA Bezug. Die Abkommensvorschrift hat die Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen auf der Grundlage des „dealing-at-arm's-length“-Prinzips zum Gegenstand. Die Definition der verbundenen Unternehmen in Art. 1 Abs. 2b RV stimmt inhaltlich mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MA überein. Gegenüber Art. 9 des OECD-Musterabkommens von 1963,³ der von einigen redaktionellen Änderungen abgesehen, den Abs. 1 der neuen Vorschrift darstellt, wurde diese durch einen zusätzlichen Abs. 2 erweitert.

mittlung steuerlicher Entgelte, S. 8ff.; Wöhrle, Kommentar, Anm. I S. 23 zu § 1 AStG; Debatin, Generalbericht, S. 2ff.; J. Strobl, AWD/RIW 1980, S. 407 (408ff.); Becker, FR 1980, S. 478 (480); Nielsen, Intertax 1979, S. 296 (297).

¹ Vgl. die Formulierung des Art. 1 Abs. 1 Unterabsatz 1 RV: „Sind die steuerlichen Gewinne . . . berichtigt worden oder können sie mit dieser Begründung berichtigt werden.“

² „... entsteht aus der Gewinnberichtigung eine Doppelbesteuerung oder kann sie daraus entstehen, so kann jedes der beiden verbundenen Unternehmen . . .“ (Art. 1 Abs. 1 Unterabs. 2 RV).

³ Vgl. die systematische Gegenüberstellung im Bericht des Fiskalausschusses der OECD 1977, S. 226f.

Art. 9 Abs. 1 OECD-MA bestimmt in zwei Unterabsätzen den persönlichen Anwendungsbereich der Vorschrift⁴ sowie im zweiten Teil des Unterabsatzes b) die engeren Voraussetzungen für eine Gewinnberichtigung:

Sind „die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden“.⁵

Diese Regelung entspricht der Systematik des „dealing-at-arm’s-length“-Prinzips, indem sie eine auf fiktivem Fremdvergleich zwischen unabhängigen Dritten beruhende Gewinnzurechnung und Besteuerung gestattet.⁶

Der gegenüber dem Musterabkommen von 1963 zusätzlich aufgenommene Abs. 2 des Art. 9 OECD-MA enthält eine Bestimmung zum Ausgleich der Besteuerung eines Unternehmens, die ohne Berücksichtigung der von dem anderen Vertragsstaat bei dem verbundenen Unternehmen durchgeführten Gewinnberichtigung erfolgt ist.⁷ Damit soll eine durch berechnete Gewinnberichtigungen mögliche Doppelbesteuerung beseitigt werden.⁸ Diese Regelung findet auch in dem Richtlinienentwurf Berücksichtigung. Gemäß Art. 7 Abs. 2 RV ist das Ergebnis des Verständigungsverfahrens und gegebenenfalls die Entscheidung der Schiedskommission „in Anpassung an die geänderte Besteuerung zu überprüfen“.

2. Innerstaatliche Gewinnberichtigungsvorschriften

Gewinnberichtigungsvorschriften finden sich außerhalb der Doppelbesteuerungsabkommen auch im innerstaatlichen Steuerrecht der Abkommenspartner.⁹

Für das Recht der Bundesrepublik ist neben den Berichtigungsmöglichkeiten nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung¹⁰ und der verdeck-

⁴ Art. 9 Abs. 1a und 1b OECD-MA.

⁵ Eine dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA im Grundsatz vergleichbare Vorschrift findet sich in Art. 9 DBA-Belgien; Art. 5 DBA-Dänemark; Art. 5 DBA-Frankreich; Art. IV DBA-Griechenland; Art. IV DBA-Großbritannien; Art. IV DBA-Irland; Art. 6 DBA-Luxemburg; Art. 6 DBA-Niederlande; das Abkommen mit Italien enthält keine Gewinnberichtigungsvorschrift.

⁶ „dürfen zugerechnet und besteuert werden“ (Art. 9 Abs. 1, Unterabsatz b OECD-MA).

⁷ Eine dem Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Regelung hat noch nicht Eingang in die Vertragspraxis innerhalb der EG gefunden.

⁸ OECD-Kommentar, Anm. 2 und 3 zu Art. 9 OECD-MA.

⁹ Eine Übersicht über die Berichtigungsmöglichkeiten nach den Rechtsordnungen der EG-Mitgliedstaaten geben: E. Strobl, Gewinnabgrenzung, S. 86 ff.; Peat, Marwick, Mitchell & Co. (Hrsg.), Taxation of Intercompany Transactions.

¹⁰ Dazu E. Strobl, aaO., S. 53 ff. m. w. Nachw.; Knobbe-Keuk, S. 308 ff.

ten Kapitalanlage¹¹ vor allem § 1 AStG als Rechtsgrundlage für Gewinnberichtigungen zu nennen.¹² Das Außensteuergesetz verfolgt das Ziel, ungerechtfertigte Steuervorteile aus der Nutzung internationaler Steuergefälle auszuschließen.¹³ § 1 Abs. 1 AStG hebt auf Geschäftsbeziehungen¹⁴ ab, „die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten“ und schreibt den Ansatz der Einkünfte des Steuerpflichtigen unbeschadet anderer Vorschriften zu den zwischen unabhängigen Dritten fingierten Bedingungen vor, wenn Auslandseinkünfte des Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert werden, daß sie von diesen Bedingungen abweichen.

Der Bestand von Gewinnberichtigungs Vorschriften in den Doppelbesteuerungsabkommen und in den Steuerrechtsordnungen der Abkommenspartner wirft die Frage nach dem Konkurrenzverhältnis der beiden Normbereiche auf.

Die Prüfung eines Konkurrenzverhältnisses hat jedoch nur dann Bedeutung für die Entscheidung im Verständigungsverfahren und im Verfahren vor der Schiedskommission, wenn die Berichtigungsmöglichkeiten nach dem Abkommensrecht enger oder weiter sind, als die nach innerstaatlichem Recht.

Ein Vergleich zwischen § 1 AStG und Art. 9 OECD-MA soll eine grundsätzliche Aussage für das Verhältnis der abkommensrechtlichen Gewinnberichtigungs Vorschriften zu denen des innerstaatlichen Rechts ermöglichen, wobei nur auf die wesentlichen Unterschiede zwischen beiden Regelungen eingegangen werden kann.

II. Gewinnberichtigung nach Art. 9 OECD-MA und nach § 1 AStG

Der Vergleich zwischen Art. 9 OECD-MA und § 1 AStG muß dem Anwendungsbereich des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag Rechnung tragen, weil es um die Ermittlung der Entscheidungsgrundlagen für die Schiedskommission geht.

1. Die Anknüpfung an „Unternehmen“ bzw. „verbundene Unternehmen“

Da der Richtlinienvorschlag den Unternehmensbegriff nicht definiert, sind die entsprechenden Begriffsbestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen zur Auslegung heranzuziehen. Dies ist insofern berechtigt, als der Richtli-

¹¹ Dazu E. Strobl, aaO., S. 57 ff. m. w. Nachw.; Knobbe-Keuk, S. 331 ff.

¹² Becker, in: Flick/Wassermeyer/Becker, Anm. 11, 34 zu § 1 AStG; Debatin, AWID/RIW 1975, S. 596 (598); zur Entstehungsgeschichte der Vorschrift: K. Vogel, StuW 1974, S. 193 (200).

¹³ BT-Drucks. VI, S. 2883; Baranowski, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, S. 189.

¹⁴ Die Geschäftsbeziehung muß in das Ausland reichen; die ihr zugrundeliegende Vereinbarung kann jedoch auch zwischen Inländern getroffen werden (Becker, aaO. Anm. 83–86 zu § 1 AStG).

nienvorschlag eine Definition *verbundener* Unternehmen gibt, die vollständig mit der des Art. 9 OECD-MA übereinstimmt.¹⁵ Der Rückgriff auf den Unternehmensbegriff der Doppelbesteuerungsabkommen ist auch deshalb berechtigt, weil das Verfahren nach dem Richtlinienvorschlag die zwischen den Mitgliedstaaten der EG vereinbarten Doppelbesteuerungsabkommen als Ausgangsbasis hat, indem an die dort vorgesehenen Verständigungsverfahren angeknüpft wird.¹⁶

a) Der Unternehmensbegriff der Doppelbesteuerungsabkommen

Gemäß der allgemeinen Begriffsbestimmung des Art. 3 Abs. 1 c OECD-MA „bedeuten die Ausdrücke ‚Unternehmen eines Vertragsstaates‘ und ‚Unternehmen des anderen Vertragsstaates‘ je nachdem ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird“.¹⁷ Nach der offiziellen Kommentierung zu Art. 3 Abs. 1 c OECD-MA¹⁸ sei die Frage, ob eine Tätigkeit im Sinne eines Unternehmens ausgeübt werde oder an sich schon ein Unternehmen darstelle, stets nach dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten beurteilt worden. Der Artikel versuche daher keine Definition des Ausdrucks „Unternehmen“ zu geben.

Der Unternehmensbegriff des Art. 9 OECD-MA und damit auch der des Richtlinienvorschlages muß also nach innerstaatlichem Recht ermittelt werden.

b) Der Unternehmensbegriff im deutschen Steuerrecht

Im deutschen Steuerrecht gibt § 2 UStG¹⁹ eine Definition des *Unternehmerbegriffs*:

Danach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Als Unternehmer kommen natürliche Personen, nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, juristische Personen des Privatrechts, sowie mit Einschränkungen Körperschaften des öffentlichen Rechts in Betracht.²⁰ Dieser, bereits von der Gesetzesdefinition auf das Um-

¹⁵ Gemäß Art. 1 Abs. 2 b RV gelten Unternehmen als verbunden, „– wenn eines von ihnen unmittelbar oder mittelbar an der Leitung, der Kontrolle oder am Kapital des anderen Unternehmens beteiligt ist, – oder wenn die gleichen Personen unmittelbar oder mittelbar an der Leitung, der Kontrolle oder am Kapital der Unternehmen beteiligt sind“.

¹⁶ Siehe S. 1 ff.

¹⁷ Eine entsprechende Regelung enthält Art. 3 Abs. 1 Nr. 5 DBA-Belgien; Art. 2 Abs. 1 Nr. 3 DBA-Dänemark; Art. 2 Abs. 1 Nr. 6 DBA-Frankreich; Art. II Abs. 1 Nr. 5 DBA-Griechenland; Art. II Abs. 1 j DBA-Großbritannien; Art. II Abs. 1 e DBA-Irland; Art. 2 Abs. 1 Nr. 5 DBA-Luxemburg; Art. 2 Abs. 1 Nr. 5 DBA-Niederlande; eine entsprechende Regelung fehlt in dem Abkommen mit Italien.

¹⁸ OECD-Kommentar, Anm. 4 zu Art. 3 OECD-MA.

¹⁹ Umsatzsteuergesetz 1980 vom 26. November 1979, BGBl. I, S. 1953.

²⁰ Tipke, Steuerrecht, S. 381 f.

satzsteuerrecht zugeschnittene Unternehmensbegriff stellt keinen Anknüpfungspunkt für die Einkommen- und Körperschaftsteuer dar, welche bei der subjektiven Steuerpflicht nur an natürliche Personen²¹ oder juristische Personen²² anknüpfen.

Auch bei der Erörterung des Begriffs der verbundenen Unternehmen ist zu berücksichtigen, daß eine einkommen- bzw. körperschaftsteuerlich relevante Verbindung nur zwischen den das jeweilige Unternehmen betreibenden Personen bestehen kann.²³

c) Verbundene Unternehmen im Sinne des Richtlinienvorschlages

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß der Begriff der verbundenen Unternehmen i. S. des Art. 1 Abs. 2b RV mit dem des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA übereinstimmt.²⁴ Die Regelungen der Abkommenspraxis sind unterschiedlich, stellen jedoch grundsätzlich auf eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital des anderen Unternehmens ab und entsprechen damit der Regelung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA.²⁵

In der Kommentierung zu Art. 9 Abs. 1 OECD-MA wird klargestellt, daß es sich bei den verbundenen Unternehmen um „Mutter- und Tochtergesellschaften sowie Gesellschaften unter gemeinsamer Kontrolle“ handelt.²⁶

d) Verbundene Unternehmen im deutschen Steuerrecht

Verbundene Unternehmen sind gemäß § 15 AktG²⁷ rechtlich selbständige, im Mehrheitsbesitz stehende Unternehmen,²⁸ abhängige und herrschende Unternehmen,²⁹ Konzern und Konzernunternehmen,³⁰ sowie wechselseitig beteiligte Unternehmen.³¹ Darüber hinaus unterfällt dem aktienrechtlichen Unternehmensbegriff die wirtschaftliche, als Organschaft gekennzeichnete Unternehmenseinheit gemäß den §§ 291, 292 AktG.

Für die Anknüpfung steuerlich relevanter Sachverhalte ist der handelsrechtliche Begriff der verbundenen Unternehmen wegen der unterschiedlichen Interessenregelung der beiden Rechtsgebiete nur bedingt geeignet.³² Soweit sich das materielle deutsche Steuerrecht bei der Regelung grenzüberschreitender Sach-

²¹ § 1 EStG.

²² §§ 1 und 2 KStG; Tipke, aaO., S. 270f.

²³ Wetzel, in: Meyer-Marsilius/Hangarter, Anm. II zu Art. 9 DBA-Schweiz.

²⁴ Siehe S. 22f.

²⁵ So Art. 9 DBA-Belgien; Art. 5 DBA-Dänemark; Art. 5 DBA-Frankreich; Art. IV DBA-Griechenland; Art. IV DBA-Großbritannien; Art. IV DBA-Irland; Art. 6 DBA-Luxemburg; Art. 6 DBA-Niederlande.

²⁶ OECD-Kommentar, Anm. 1 zu Art. 9 OECD-MA.

²⁷ Aktiengesetz vom 6. 9. 1965 (BGBl. III S. 4121-1) i. d. F. v. 4. 7. 1980 (BGBl. I 836).

²⁸ § 16 AktG.

²⁹ § 17 AktG.

³⁰ § 18 AktG.

³¹ § 19 AktG.

³² Bühler/Paulick, Vorbem. 7f. zu §§ 14–19 EStG; Brezing, Verrechnungsentgelte, S. 1 ff.

verhalte auf aktienrechtliche Begriffe bezieht, wird der Begriff des verbundenen Unternehmens nicht gebraucht. Auch § 13 Abs. 3 AStG, der den Begriff „Konzern“ verwendet, bestimmt nicht, was darunter zu verstehen ist.³³ Die mangelnde Begriffsparallelität hat ihren Hauptgrund darin, daß der Konzern grundsätzlich als eine Vielzahl juristischer Personen betrachtet wird, welche jeweils selbständige Steuersubjekte darstellen.³⁴ Auch bei der Einkommenszurechnung im Falle der Organschaft ist nach §§ 14 Abs. 1, 18 KStG zunächst das Einkommen des Organs unabhängig von dem Bestehen einer Organschaft zu ermitteln. Damit wird die rechtliche Selbständigkeit des Organs betont.³⁵ Darüber hinaus beschränkt die in den §§ 14 ff. KStG enthaltene Organschaftsregelung die Zurechnung des Einkommens der Organschaft auf inländische Organträger bzw. ausländische Organträger mit Zweigniederlassung im Inland.

Findet der Begriff des verbundenen Unternehmens im Sinne des Aktiengesetzes somit keine Entsprechung im deutschen Steuerrecht, so ist nicht ausgeschlossen, daß das Vorliegen seiner handelsrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen den Anwendungsbereich der innerstaatlichen Gewinnberichtigungs Vorschriften bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens modifiziert.³⁶

2. Der persönliche Anwendungsbereich der Gewinnberichtigungs Vorschriften

Während die Abkommensvorschriften voraussetzen, daß die Berichtigungs subjekte Unternehmen betreiben, ist diese Frage im Rahmen des § 1 AStG streitig.

Nach *Wöhrle*³⁷ deckt sich der Begriff „Einkünfte“ im Sinne des § 1 AStG mit dem einkommensteuerlichen Begriff der Einkünfte. Aus diesem Grund seien sämtliche Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG angesprochen. *Weber*³⁸ verweist zwar darauf, daß die Hauptbedeutung der Regelung bei der Besteuerung international tätiger Unternehmen liege, beschränkt den Anwendungsbereich insoweit aber nicht. *Debatin*³⁹ ist der Ansicht, daß eine Minderung von *Einkünfte*

³³ Flick/Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Becker, Anm. 130 zu § 1 AStG, wollen insoweit „auf die einzige anderweitige Regelung des Konzernbegriffs“ in § 18 AktG zurückgreifen.

³⁴ Stolk, Die Behandlung multinationaler Konzerne, S. 4; v. Beckerath, Durchgriff, S. 77 f.; Kumpf, Ermittlung steuerlicher Entgelte, S. 17, 99; Menck, DStZA 1972, S. 65; E. Strobl, Gewinnabgrenzung, S. 157, wonach alle Steuerrechtsordnungen der EG-Mitgliedstaaten für die Besteuerung international verflochtener Unternehmen von der rechtlichen Selbständigkeit der Gliedunternehmen ausgehen und gleichzeitig deren wirtschaftliche Selbständigkeit unterstellen.

³⁵ v. Wallis/Heinicke, Besteuerung, S. 157.

³⁶ Siehe S. 36 ff.

³⁷ *Wöhrle*, Kommentar, Anm. V A 1 zu § 1 AStG; ebenso: Einführungsschreiben zum AStG, Tz. 1.12; Baranowski, in: Anwendung des AStG, S. 5; Ebenroth, Verdeckte Vermögenszuwendungen, S. 79 ff. m. w. Nachw.

³⁸ E. Weber, IWB F. 3 G. 1, S. 341 (345).

³⁹ *Debatin*, DStZA 1972, S. 265 (268); ebenso H. Vogel, DB 1972, S. 1402.

ten aus Geschäftsbeziehungen⁴⁰ zur Beurteilung stehen müsse, was nicht als Umgrenzung einer besonderen Einkunftsart aufzufassen ist. Diese Meinungen finden eine Stütze in dem Bericht des Finanzausschusses zu der Gesetzesbegründung.⁴¹ In den Einzelbemerkungen vor § 1 AStG wird aus der Änderung der Gesetzesüberschrift von „International verflochtene Unternehmen“ in „Internationale Verflechtungen“ geschlossen, daß § 1 AStG neben Berichtigungen bei Gewerbebetreibenden auch solche bei Privaten zulasse, die einkommensmindernde Absprachen mit nahestehenden Verwandten oder Unternehmen im Ausland treffen. Nach *Becker*⁴² können gemäß § 1 AStG nur Einkünfte von Unternehmen, in erster Linie also gewerbliche, aber auch freiberufliche sowie land- und forstwirtschaftliche Einkünfte berichtigt werden. Die Meinung von *Becker* hat den Vorzug, daß sie, im Gegensatz zu den anderen Ansichten, auf den Gesetzeswortlaut von § 1 AStG gestützt werden kann. Gemäß § 1 Abs. 3 AStG ist nämlich der Berichtigungsbetrag unter bestimmten Voraussetzungen aus der Verzinsung für das im „Unternehmen“ eingesetzte Kapital oder aus der „Umsatzrendite“ zu ermitteln.⁴³

Folgt man der Meinung *Beckers*, dann deckt sich der persönliche Anwendungsbereich von § 1 AStG mit den Gewinnberichtigungsvorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen.

Nach der überwiegenden Meinung hätte § 1 AStG jedoch einen weiteren persönlichen Anwendungsbereich, als die Art. 9 OECD-MA entsprechenden Vorschriften.

Die Anwendbarkeit des § 1 AStG auf Betriebstätten ist ebenfalls streitig. Eine kurze Erörterung der Streitfrage ist erforderlich, weil gemäß Art. 1 Abs. 2a RV eine Geschäftsbeziehung mit einem verbundenen Unternehmen auch dann vorliegt, wenn diese Geschäftsbeziehung zu einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebstätte des verbundenen Unternehmens besteht.

Die Einbeziehung der Betriebstättenbesteuerung in die Regelung des Richtlinienvorschlages hat ihren Grund in Art. 7 Abs. 2 OECD-MA, der die Ermittlung des Betriebstättengewinns für den Fall regelt, daß die Tätigkeit eines Unternehmens im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte ausgeübt wird. Danach werden ihr grundsätzlich die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist,

⁴⁰ Hervorhebung im Original; zum Begriff der „Geschäftsbeziehungen“: *Becker*, in: *Flick/Wassermeyer/Becker*, Anm. 83 ff. zu § 1 AStG.

⁴¹ Ausschlußbericht zu BT-Drucks. VI/3537, S. 3.

⁴² *Becker*, aaO., Anm. 69 zu § 1 AStG.

⁴³ *Becker*, aaO., Anm. 68 f. zu § 1 AStG; vgl. auch den Hinweis *Beckers* auf die Gesetzesbegründung, wo von Gewinnen, gewinnmindernden Absprachen, Gewinnverlagerungen und durchgehend von Unternehmungen und Unternehmerkreisen gesprochen wird (aaO., Anm. 70 zu § 1 AStG).

völlig unabhängig gewesen wäre.⁴⁴ Diese Vorschrift behandelt die Betriebstätte zum Zwecke der Gewinnzurechnung als selbständiges Unternehmen.⁴⁵

Für die Ermittlung des Betriebstättengewinns bieten sich zwei Methoden an: die direkte Methode, die das Betriebstättenergebnis mit Hilfe einer für diese gesondert geführten Buchhaltung ermittelt, sowie die indirekte Methode, die den der Betriebstätte zukommenden Anteil aus dem Gesamtergebnis des Unternehmens berechnet.⁴⁶ Die Frage, welcher der beiden Methoden der Vorzug zu geben ist und wie diese im einzelnen ausgestaltet sind, kann hier nicht beantwortet werden. Entscheidend ist nur, ob sich aus der Wahl einer bestimmten Gewinnermittlungsart Konsequenzen für die Anwendbarkeit des § 1 AStG auf Betriebstätten ergeben.

Wird der Betriebstättengewinn aufgrund eigener Buchhaltung, Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt, so entspricht die damit angewandte direkte Methode der Gewinnermittlung bei rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften.⁴⁷ Damit werden die Betriebstätten trotz ihrer rechtlichen Unselbständigkeit völlig separat vom Hauptunternehmen betrachtet und spielen für dessen Steuerveranlagung keine Rolle.⁴⁸ Einer Anwendung von § 1 AStG auf Betriebstätten scheint daher bei Zugrundelegung der direkten Gewinnermittlungsmethode nichts entgegenzustehen.⁴⁹ Bei der Anwendung der indirekten Methode, die auf die Fiktion der rechtlichen Selbständigkeit der Betriebstätte verzichtet und deren Gewinn nach einem bestimmten Schlüssel aus dem Gewinn des Gesamtunternehmens berechnet, ist die Anwendung des § 1 AStG auf Betriebstätten dagegen ausgeschlossen.

Aber auch bei Anwendung der direkten Methode kann nicht schon aus der Fiktion der rechtlichen Selbständigkeit auf eine Gewinnkorrekturmöglichkeit nach § 1 AStG geschlossen werden. Soweit nämlich § 1 AStG Geschäftsbeziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person voraussetzt,⁵⁰ normiert er ein Tatbestandsmerkmal, unter das die Beziehung zwischen Stammunternehmen und Betriebstätte nicht subsumiert werden kann. § 1 AStG geht gedanklich von zwei unterschiedlichen Personen aus, während es sich bei dem Verhältnis zwischen Stammhaus und eigener Betriebstätte um Geschäftsbeziehungen zwischen ein und derselben Person han-

⁴⁴ Entsprechende Regelungen enthalten die Art. 7 Abs. 2 DBA-Belgien; Art. 4 Abs. 2 DBA-Dänemark; Art. 4 Abs. 2 DBA-Frankreich; Art. III Abs. 2 DBA-Griechenland; Art. III Abs. 3 DBA-Großbritannien; Art. III Abs. 3 DBA-Irland; Art. 5 Abs. 2 DBA-Luxemburg; Art. 5 Abs. 2 DBA-Niederlande; Art. 3 DBA-Italien enthält keine entsprechende Regelung.

⁴⁵ OECD-Kommentar, Anm. 24 zu Art. 7 OECD-MÄ.

⁴⁶ Schieber. Besteuerung von Auslandsbetriebstätten, S. 23f.; Kormann, Steuerpolitik, S. 100; Stolk, Die Behandlung multinationaler Konzerne, S. 80f.; Haberstock, Steuerplanung, S. 120.

⁴⁷ Haberstock, aaO., S. 120.

⁴⁸ Stolk, aaO., S. 8.

⁴⁹ So Wöhrle, Kommentar, Anm. V 3 zu § 1 AStG.

⁵⁰ § 1 Abs. 1 AStG.

delt.⁵¹ Auch setzt § 1 AStG voraus, daß die Geschäftsbeziehungen auf „Vereinbarungen“ beruhen, die zwischen Stammhaus und Betriebsstätte mangels rechtlicher Selbständigkeit ebenfalls nicht möglich sind.⁵² Tritt die Betriebsstätte dagegen mit getrennt von ihr stehenden Personen in Geschäftsbeziehungen, so ist § 1 AStG bei Vorliegen der übrigen Tatbestandsmerkmale anwendbar, eine Gewinnberichtigung nach dem „dealing-at-arm’s-length“-Prinzip somit möglich.⁵³

3. Das Tatbestandsmerkmal des „Nahestehens“ bzw. der „Verbundenheit“

Gemäß § 1 Abs. 2 AStG ist dem Steuerpflichtigen eine Person nahestehend, – wenn sie mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar an dem Steuerpflichtigen oder dieser an ihr beteiligt (wesentlich beteiligt) ist, oder unmittelbar bzw. mittelbar auf den Steuerpflichtigen oder dieser auf die Person einen beherrschenden Einfluß ausüben kann;⁵⁴

– wenn eine dritte Person an beiden wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann;⁵⁵

– wenn die Person oder der Steuerpflichtige bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung einen außerhalb dieser Beziehung begründeten Einfluß auf den anderen ausüben kann oder ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.⁵⁶

Nach Becker⁵⁷ sei mit der Definition der nahestehenden Person in etwa der Begriffsinhalt umschrieben, der in der Sprache des internationalen Steuerrechts mit „verbundene Unternehmen“ gekennzeichnet werde.

Von einer „Verbundenheit“ im Sinne des Art. 9 OECD-MA läßt sich in einer dem Abkommenstext entsprechenden Zweiteilung dann sprechen, wenn ein Unternehmen⁵⁸ eines Vertragsstaates an dem des anderen Vertragsstaates beteiligt ist,⁵⁹ oder wenn dieselben Personen an Unternehmen verschiedener Vertragsstaaten beteiligt sind.⁶⁰

Mit der Unterscheidung zwischen „Unternehmen“ in der ersten und „Personen“ in der zweiten Alternative kommt zum Ausdruck, daß es nicht auf die

⁵¹ Becker, in: Flick/Wassermeyer/Becker, Anm. 78 zu § 1 AStG; Debatin, AWD/RIW 1975, S. 596 (597f.); Einführungsschreiben zum AStG, Tz. 1.01; Baranowski, in: Anwendung des AStG, S. 5f.

⁵² Becker, aaO., Anm. 80 zu § 1 AStG, Ebenroth, Verdeckte Vermögenszuwendungen, S. 82; jeweils m. w. Nachw.

⁵³ Becker, aaO., Anm. 82 zu § 1 AStG; Debatin, aaO., S. 598; Ebenroth, aaO.

⁵⁴ § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG.

⁵⁵ § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG.

⁵⁶ § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG.

⁵⁷ Becker, in: Flick/Wassermeyer/Becker, Anm. 286 zu § 1 AStG unter Berufung auf das Gutachten der Steuerreformkommission, Abschn. II Rdnr. 90; Ebenroth, Vermögenszuwendungen, S. 87.

⁵⁸ Gemeint ist die das Unternehmen betreibende Person (siehe S. 23f.).

⁵⁹ Art. 9 Abs. 1a OECD-MA.

⁶⁰ Art. 9 Abs. 1b OECD-MA.

Ansässigkeit der beteiligten Person in einem der Sitzstaaten der Unternehmen ankommt, um eine „Verbundenheit“ bejahen zu können und daß die „Verbundenheit“ auch durch die einheitliche Leitung mehrerer Unternehmen begründet werden kann.⁶¹

Beide Fallgruppen des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA setzen voraus, daß die „Verbundenheit“ durch eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung „an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital“ des Unternehmens begründet wird.

Die entsprechenden, ein „Nahestehen“ begründenden Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG sind insofern enger als die des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA, als sie eine „wesentliche Beteiligung“⁶² oder einen „beherrschenden“ Einfluß voraussetzen und von daher durch die beiden Alternativen der Abkommensvorschrift umfaßt werden.

Dennoch ermöglicht § 1 AStG Gewinnberichtigungen, die von der Regelung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA nicht abgedeckt werden.

Die Abkommensvorschrift läßt nur Gewinnberichtigungen zu, die auf eine gesellschaftsrechtliche Einflußnahme zurückzuführen sind, weil die mittelbare oder unmittelbare Beteiligung an einem Unternehmen bestehen muß und weil die beiden Unternehmen „in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen“⁶³ an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sein müssen.⁶⁴ Demgegenüber ermöglicht § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG Berichtigungen von Gewinnverlagerungen, die auf einem außerhalb der Geschäftsbeziehung liegenden Einfluß beruhen oder die das Ergebnis des Eigeninteresses einer Person an der Einkunftserzielung der anderen Person sind. Dies, so Becker, seien Fälle, die „eindeutig außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einflußnahme liegen“.⁶⁵

4. Entscheidungsmaßstäbe der erörterten Gewinnberichtigungs Vorschriften

Für die Finanzverwaltungen der Abkommenspartner und für die Entscheidungen im Verständigungsverfahren insbesondere für die Schiedskommission,

⁶¹ Wetzel, in: Meyer-Marsilius/Hangarter, Anm. II zu Art. 9 DBA-Schweiz.

⁶² Dazu Becker, in: Flick/Wassermeyer/Becker, Anm. 290ff. zu § 1 AStG; Wöhrle, Kommentar, Anm. V B 1 zu § 1 AStG.

⁶³ Art. 9 Abs. 1, Unterabs. 2 OECD-MA; wortgleich insoweit Art. 9 DBA-Belgien; Art. 5 DBA-Frankreich; Art. IV DBA-Griechenland; Art. IV DBA-Großbritannien; Art. IV DBA-Irland; von „wirtschaftlichen oder finanziellen Bedingungen“ ist in Art. 5 DBA-Dänemark, Art. 6 DBA-Luxemburg, sowie Art. 6 DBA-Niederlande die Rede; zu der Unterscheidung zwischen dem Begriff „Geschäftsbeziehung“ in § 1 Abs. 1 AStG und dem Begriff der „kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen“ in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA: Becker, aaO., Anm. 14 zu § 1 AStG.

⁶⁴ Becker, aaO., Anm. 14 zu § 1 AStG; H. Vogel, DB 1971, S. 1185 (1186); ders., DB 1972, S. 1402 (1403); Parczyk, DB 1972, S. 1082.

⁶⁵ Becker, DStR 1972, S. 359 (364); einschränkend: ders., in: Flick/Wassermeyer/Becker, Anm. 14 zu § 1 AStG, wonach auch in diesen Fällen ein rein gesellschaftsrechtlich bedingter Einfluß bestehen könne; vgl. dazu auch die hier in FN 64 angegebene Literatur.

sind die inhaltlichen Maßstäbe, nach denen eine Gewinnberichtigung vorzunehmen ist, von größter Bedeutung.

Vor allem aber im Interesse des Steuerpflichtigen können die Anforderungen an möglichst eindeutige und reproduzierbare Entscheidungsmaßstäbe nicht hoch genug sein. Selbst wenn die Präzisierung des „dealing-at-arm’s-length“-Prinzips mit einer Einschränkung der Flexibilität verbunden sein sollte, muß sie im Interesse der Rechtssicherheit angestrebt werden.⁶⁶

Sowohl § 1 AStG als auch Art. 9 OECD-MA bedienen sich des Fremdvergleichs, um die Rechtsfolgen „Ansatz der Einkünfte“⁶⁷ bzw. „Gewinnzurechnung und entsprechende Besteuerung“⁶⁸ zu ermitteln.

Während Art. 9 Abs. 1 OECD-MA auf „vereinbarte oder auferlegte Bedingungen“ abstellt, „die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden“, konkretisiert § 1 Abs. 1 AStG den Fremdvergleich dahingehend, daß die Vereinbarungen zwischen den unabhängigen Dritten „unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen“ wie denen der zu beurteilenden Geschäftsbeziehung ermittelt werden müssen.⁶⁹ Auch „sind“ gemäß § 1 Abs. 1 AStG die Einkünfte nach den unter unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen anzusetzen, während die Gewinne unter den Voraussetzungen des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA zugerechnet und entsprechend besteuert werden „dürfen“.⁷⁰

Beiden Regelungen ist gemeinsam, daß die Ausfüllung des Berichtigungsmaßstabes auf einer Sachverhaltsfiktion beruht, wenn nicht ausnahmsweise konkrete Vergleichsmöglichkeiten gegeben sind.

Ohne derartige Gewinnermittlungsmethoden weitergehend zu konkretisieren, geht § 1 AStG offenbar von der Existenz derartiger Methoden aus, indem er die Schätzung gemäß Abs. 3 nur als hilfsweisen Gewinnermittlungsmaßstab kennzeichnet.⁷¹ Eine § 1 Abs. 3 AStG entsprechende Regelung fehlt in Art. 9 OECD-MA.⁷²

Nach *Becker* stellt § 1 Abs. 3 AStG nur eine Ergänzung der allgemeinen Berichtigungsvorschriften des § 1 Abs. 1 AStG dar, die nur dann zum Zuge kommt, wenn die zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen

⁶⁶ Kumpf, Ermittlung steuerlicher Entgelte, S. 107.

⁶⁷ § 1 Abs. 1 AStG.

⁶⁸ Art. 9 Abs. 1 OECD-MA; gleiches gilt für die Abkommenspraxis der Bundesrepublik innerhalb der EG, mit Ausnahme des DBA-Italien, das keine Berichtigungsvorschrift enthält. Während in den Abkommen mit Belgien, Frankreich, Griechenland, Großbritannien und Irland von „Gewinnen“ gesprochen wird, verwenden die Abkommen mit Dänemark, Luxemburg und den Niederlanden den Begriff der „Einkünfte“.

⁶⁹ Eine der Formulierungen „unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen“ vergleichbare Regelung enthalten die Art. 5 Abs. 1 DBA-Dänemark sowie Art. 5 Abs. 1 DBA-Niederlande: „üblicherweise erzielt hätte.“

⁷⁰ Lediglich in Art. 5 DBA-Frankreich ist von „können“ die Rede.

⁷¹ „Ist bei den in Absatz 1 genannten Einkünften eine Schätzung vorzunehmen, so ist mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte . . .“.

⁷² Auch in der Abkommenspraxis fehlen entsprechende Regelungen.

nicht aufgrund einer „anerkannten Gewinnermittlungsmethode“ festgestellt werden können.⁷³

Als anerkannte Gewinnermittlungsmethoden kommen entsprechend ihrer Kodifizierung in den US-Regulations zu Section 482 des Internal Revenue Code⁷⁴ die Preisvergleichsmethode,⁷⁵ die Wiederverkaufs- oder Absatzpreismethode,⁷⁶ sowie die Kostenaufschlagsmethode in Betracht. Als weitere Kodifizierung von Gewinnermittlungsmethoden ist aus dem französischen Recht Art. 57 Code Générale des Impôts und der Erlaß der Direction Générale des Impôts vom 4. Mai 1973,⁷⁷ sowie eine entsprechende Regelung aus dem Recht Großbritanniens⁷⁸ zu nennen.⁷⁹

Wenn auch die deutsche Finanzverwaltung die Grundsätze der US-Richtlinien für eigene Zwecke verwendet⁸⁰ und damit möglicherweise die Voraussetzungen für eine gleichbleibende Verwaltungsübung schafft, so wird diese unter anderem mangels entsprechender Veröffentlichungen nicht in den Rang verbindlicher und für den Steuerpflichtigen absehbarer Berichtigungsmaßstäbe erhoben werden können.

Mag über die Notwendigkeit einer Präzisierung des „arm's-length“-Prinzips Einigkeit bestehen,⁸¹ so besteht die gleiche Einigkeit auch hinsichtlich der Schwächen in der praktischen Anwendbarkeit des Prinzips: Nach *Becker* gehört die Feststellung der Berichtigung international zu den schwierigsten Aufgaben des Steuerrechts, die trotz ihrer Bedeutung nur sehr unvollkommen gelöst worden sei.⁸² *E. Strobl* stellt fest, daß die gegenwärtige Praxis der Gewinnaufteilung bei international verflochtenen Unternehmen in der Europäischen Ge-

⁷³ *Becker*, in: *Flick/Wassermeyer/Becker*, Anm. 333 zu § 1 AStG; *Weber*, IWB F. 3 Gr. 1, S. 341 (346); Einführungsschreiben zum AStG, Tz. 1.3.1; *Ebenroth*, Verdeckte Vermögenszuwendungen, S. 293; zur Schätzung siehe S. 88 f.

⁷⁴ Abgedruckt bei *Flick/Wassermeyer/Becker*, Anhang I zu § 1 AStG; dazu *Ebenroth*, aaO., S. 242 ff.

⁷⁵ Dazu *Becker*, aaO., Anm. 193 ff. zu § 1 AStG; *Ebenroth*, aaO., S. 145 ff.; *Kumpf*, Ermittlung steuerlicher Entgelte, S. 158 ff.

⁷⁶ Dazu *Becker*, aaO., Anm. 201 ff. zu § 1 AStG; *Ebenroth*, aaO.; *Kumpf*, aaO.

⁷⁷ Abgedruckt bei *Flick/Wassermeyer/Becker*, Anhang II zu § 1 AStG.

⁷⁸ Sections 485, 533 und 534 Income and Corporation Taxes Act 1970; Section 17 Finance Act 1975 sowie Schedule 9 Oil Taxation Act, abgedruckt bei *Flick/Wassermeyer/Becker*, Anhang III zu § 1 AStG; dazu: *Ebenroth*, aaO., S. 304 ff.

⁷⁹ Vgl. auch die Zusammenstellung der Berichtigungsgrundlagen in den übrigen EG-Mitgliedstaaten bei *E. Strobl*, Gewinnabgrenzung, S. 86 ff.; *Peat, Marwick, Mitchell & Co.* (Hrsg.), *Taxation of Intercompany Transactions*.

⁸⁰ *Bellstedt*, Besteuerung, S. 165; *Kumpf*, Ermittlung steuerlicher Entgelte, S. 90 unter Hinweis auf den inoffiziellen Entwurf für ein „Handbuch zur Prüfung von Auslandsbeziehungen“, Bundesamt für Finanzen, Vorl. Muster, IV C/1-S 1300-456/70, zit. nach *Kumpf*, aaO., S. 90, FN 2.

⁸¹ *Kumpf*, aaO., S. 106 m. w. Nachw.; zweifelnd: *E. Strobl*, aaO. S. 158: „... ist jedoch unternehmerisches Verhalten einer Typisierung nicht zugänglich“; kritisch auch: *Nielsen*, *Intertax* 1979, S. 296 ff.

⁸² *Becker*, in: *Flick/Wassermeyer/Becker*, Anm. 182 zu § 1 AStG; vgl. auch *Kumpf*, aaO., S. 89; *Nielsen*, aaO.

meinschaft in klarem Widerspruch zu den Voraussetzungen des Gemeinschaftsrechts steht, von denen Art. 2 EWGV ausgeht.⁸³ Darüber hinaus seien einheitliche Methoden der Vorgehensweise in den neun Staaten nicht erkennbar.⁸⁴ Die endgültige Wertbestimmung der „angemessenen“ Leistungsentgelte gelte in der Praxis bestenfalls als Ergebnis eines Verhandlungsprozesses zwischen steuerpflichtiger Gesellschaft und Finanzverwaltung, schlechtestenfalls als Resultat einer pauschalen Schätzung.⁸⁵

Besonders kennzeichnend ist in diesem Zusammenhang die Aussage von Sass,⁸⁶ wonach sich die Schiedskommission, „wie schon im bisherigen Verständigungsverfahren, von allgemeinen Prinzipien wie dem Billigkeitsgrundsatz oder (!) dem ‚arm’s-length‘-Prinzip leiten lassen“ werde.

Von den verschiedenen Bestrebungen zur Konkretisierung des „arm’s-length“-Prinzips ist neben dem „Handbuch zur Prüfung von Auslandsbeziehungen“⁸⁷ auf einen unveröffentlichten Entwurf von „Verwaltungsgrundsätze(n) zur internationalen Einkunftsabgrenzung“⁸⁸ zu verweisen. Auch hierbei handelt es sich um interne Verwaltungsanweisungen, die nicht den Anspruch einer Abstimmung mit anderen Staaten enthalten.

Erste Schritte in diese Richtung wurden jedoch von der OECD gemacht, die im Jahre 1979 Leitlinien zur Preisgestaltung zwischen verbundenen Unternehmen vorgelegt hat.⁸⁹

Die Leitlinien wurden vom Steuerausschuß der OECD unter der Mitarbeit von Mitgliedern der Finanzverwaltungen einiger Mitgliedstaaten erstellt, wobei die Wirtschaftsverbände über das „Trade Union Advisory Committee“ und die „Internationale Handelskammer“ Möglichkeiten zur Stellungnahme hatten.⁹⁰

J. Strobl sieht in den Leitlinien einen „erweiterten Kommentar zu Art. 9 OECD-MA“.⁹¹ Diese Ansicht erhält ihre Berechtigung aus den Empfehlungen des Rates der OECD,⁹² wonach die Steuerverwaltungen im Zusammenhang mit Gewinnberichtigungen die Überlegungen und Methoden der Leitlinien

⁸³ E. Strobl, aaO., S. 48.

⁸⁴ E. Strobl, aaO., S. 163.

⁸⁵ E. Strobl, aaO., S. 174; J. Strobl/Zeller, *StuW* 1978, S. 244 (256), wonach der überwiegende Teil der Länder Problemlösungen anhand des jeweiligen Falles oder aufgrund allgemein gehaltener Bestimmungen versuche; Koch, *Generalbericht*, S. 25 spricht von der „Erzielung eines Kompromisses“.

⁸⁶ Sass, *DB* 1979, S. 2196 (2199).

⁸⁷ Siehe S. 31 FN 80.

⁸⁸ Bundesminister der Finanzen, Entwurf der Außensteuer-Referenten des Bundes und der Länder für eine Verwaltungsanweisung vom 16. März 1981, IV C 5–S 1341–23/81, vgl. auch J. Strobl, *AWD/RIW* 1980, S. 407 (408 FN 18) zu dem ersten Teilentwurf (IV C 5–S 1341–2179).

⁸⁹ *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris 1979.

⁹⁰ Becker, *FR* 1980, S. 478 f.

⁹¹ J. Strobl, *AWD/RIW* 1980, S. 407.

⁹² Leitlinien, aaO., S. 95 f.

berücksichtigen sollen.⁹³ Die Leitlinien enthalten ausführliche Erwägungen zur Gewinnberichtigung auf der Grundlage des „arm's-length“-Prinzips⁹⁴ und erzeugen nach der Ansicht von *Becker* wegen der Mitarbeit der einzelnen Finanzverwaltungen unter Verabschiedung durch den Rat der OECD „eine weitgehende Selbstbindung der in der OECD zusammengeschlossenen Mitgliedstaaten“.⁹⁵ Selbst wenn man dieser nicht weiter begründeten Aussage *Beckers* folgt, so steht doch außer Zweifel, daß den Leitlinien nicht der Rang einer gesetzlichen Entscheidungsgrundlage für die Finanzverwaltungen und für die Schiedskommission zukommen kann.⁹⁶ Inwieweit sie jedoch bei der Auslegung völkervertraglicher oder innerstaatlicher Normen zu berücksichtigen sind, kann erst geklärt werden, wenn feststeht, in welchem Verhältnis die Gewinnberichtigungsvorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen zum innerstaatlichen Recht der Abkommenspartner stehen.⁹⁷

5. Zwischenergebnis

Der Vergleich zwischen § 1 AStG und Art. 9 OECD-MA hat gezeigt, daß die Vorschriften nur teilweise übereinstimmen. Einzelne Tatbestandsmerkmale sind jeweils weiter oder enger als die der entsprechenden Norm und berechtigen daher zu der Frage nach dem Konkurrenzverhältnis beider Vorschriften. Die Klärung dieses Konkurrenzverhältnisses ist Voraussetzung für die Bestimmung derjenigen Normen, die der Entscheidung im Verfahren vor der Schiedskommission zugrunde gelegt werden müssen und möglicherweise für die Konkretisierung des unbestimmten Berichtigungsmaßstabes herangezogen werden können.

III. Das Konkurrenzverhältnis zwischen § 1 AStG und den Art. 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften

1. Das Verhältnis zwischen Abkommensrecht und nationalem Steuerrecht

a) Einwirkung des Abkommensrechts auf das innerstaatliche Recht

Mit der Geltung der Doppelbesteuerungsabkommen als völkerrechtliche Verträge im innerstaatlichen Recht⁹⁸ ist noch nicht bestimmt, ob die Ver-

⁹³ AaO., S. 96 Pkt. 11.

⁹⁴ AaO., S. 13 ff., 28 ff., 33 ff., 90 f.; einen Überblick gibt Messere, *Intertax* 1979, S. 289 ff.; vgl. auch die bei J. Strobl, aaO., S. 407 in FN 11 angegebene Literatur.

⁹⁵ *Becker*, aaO., S. 479; gegen jegliche normative Kraft: *Coremans*, *Landesbericht Belgien* 1981, S. 214.

⁹⁶ Nach Art. 18 Buchst. c der OECD-Verfahrensordnung verpflichtet die Empfehlung i. S. des Art. 5 lit. c des OECD-Vertrages die Mitgliedstaaten lediglich zu der Prüfung, ob die empfohlenen Maßnahmen angebracht sind; dazu *Guillaume*, *AFDI* 1979, S. 75 ff.

⁹⁷ Dazu S. 36 ff.

⁹⁸ Siehe S. 3 ff.

tragsnormen im nationalen Recht unmittelbar anwendbar sind⁹⁹ oder ob sie lediglich Verpflichtungen zwischen den vertragsschließenden Staaten begründen.

Wenn auch die Frage nach der innerstaatlichen Anwendbarkeit nicht pauschal für den Gesamtvertrag, sondern immer nur für einzelne Bestimmungen beantwortet werden kann,¹⁰⁰ so darf der Auslegung von einzelnen Bestimmungen durchaus ein Blick auf die Gesamtmaterie des Vertrages zugrundegelegt werden.¹⁰¹ Damit läßt sich für die Doppelbesteuerungsabkommen sagen, daß sie darauf gerichtet sind, auf die nationalen Steuerrechtsordnungen der vertragsschließenden Staaten einzuwirken. Unabhängig davon, ob diese Einwirkung in einer Erweiterung oder Beschränkung nationalen Steuerrechts besteht, berührt sie einen Bereich grundsätzlich unmittelbar anwendbaren Rechts.¹⁰²

Mit der Einwirkung des Abkommensrechts auf das nationale Steuerrecht stellt sich die weitere Frage, ob diese Einwirkung in einer Beschränkung oder Erweiterung des innerstaatlichen Rechts zu sehen ist.

b) Der Anwendungsbereich des innerstaatlichen Rechts auf Auslandssachverhalte

Eine Erweiterung läge vor, wenn der Anwendungsbereich nationalen Rechts durch bestimmte Abkommensbestimmungen über die territorialen Grenzen hinaus ausgedehnt würde.

Mit *Vogel*¹⁰³ wird der Begriff des „Anwendungsbereichs“ einer Norm in einem doppelten Sinn verstanden: Der Begriff „kann einerseits den Bereich bezeichnen, innerhalb dessen ein Gesetz ‚durch‘ Gerichte und Verwaltungsbehörden angewandt wird (das ist regelmäßig das Staatsgebiet), er kann aber andererseits auch den Bereich der Sachverhalte bezeichnen, ‚auf‘ die das betreffende Gesetz nach seinem Wortlaut anzuwenden ist“. Eine Anwendung steuerrechtlicher Tatbestände „auf“¹⁰⁴ Sachverhalte, die sich im Ausland verwirklichen, ist völkerrechtlich nicht generell verboten.¹⁰⁵ Einer völkervertraglichen Gestattung oder Erweiterung durch die Abkommen bedarf es also grundsätzlich nicht. Die Begründung ausländischer Steuerpflicht durch im Ausland verwirklichte Sachverhalte folgt vielmehr aus der umfassenden Besteuerungs-

⁹⁹ Siehe S. 4f.

¹⁰⁰ Siehe S. 6; sowie speziell für die Normen von Doppelbesteuerungsabkommen: Kluge, *StuW* 1975, S. 294 (296).

¹⁰¹ Vgl. Bleckmann, *Begriff und Kriterien*, S. 151.

¹⁰² Auch wenn der Begriff der unmittelbaren Anwendbarkeit grundsätzlich nur im Zusammenhang mit Normen des Völkervertragsrechts gebraucht wird, trifft sein wesentlicher Inhalt, nämlich die Eignung einer Norm, von Behörden und Gerichten angewendet zu werden, auch bzw. erst recht auf das nationale Recht zu; dazu S. 41 f.

¹⁰³ K. Vogel, *DStR* 1968, S. 427 (428); ders. *Anwendungsbereich*, S. 1 ff.

¹⁰⁴ K. Vogel, aaO., S. 2 spricht insoweit von einem „transitiven“ Gebrauch des Ausdrucks „Anwendungsbereich“; im Fall der „Anwendung schlechthin“, also der Anwendung „durch“ Gerichte oder Behörden, von einem „intransitiven Gebrauch“ des Ausdrucks „Anwendungsbereich“.

¹⁰⁵ K. Vogel, *DStR* 1968, S. 427 (430).

kompetenz der Staaten, die Ausfluß ihrer Souveränität ist.¹⁰⁶ „Die Doppelbesteuerungsabkommen können einem Staat nicht geben, was er nicht zuvor schon hatte“.¹⁰⁷

Dieser Satz kann mißverstanden werden, wenn man die Besteuerungskompetenz des Staates als völlig grenzenlos hinsichtlich der Anknüpfung von Besteuerungspflichten auffaßt. Obwohl das „Territorialitätsprinzip“¹⁰⁸ als Begrenzung der staatlichen Besteuerungskompetenz auf Sachverhalte, die sich im Inland verwirklicht haben, heute nicht mehr anerkannt wird,¹⁰⁹ werden doch zum Teil inländische Anknüpfungspunkte für die Anwendung steuerlicher Tatbestände auf Auslandssachverhalte gefordert.¹¹⁰

Eine absolute Grenze findet die Rechtsetzungsbefugnis des Staates aber nur an dem Verbot des Rechtsmißbrauchs.¹¹¹

c) Die Funktion der Doppelbesteuerungsabkommen

Vor diesem Hintergrund erscheinen die Abkommen weder als geeignet noch als erforderlich, um die staatliche Besteuerungskompetenz zu erweitern.

Sie müssen vielmehr als vertragliche Einschränkungen der ohnehin nur durch das Verbot des Rechtsmißbrauchs beschränkten staatlichen Kompetenz zur Besteuerung von Auslandssachverhalten angesehen werden.

Damit besteht Übereinstimmung mit der herrschenden Meinung, wonach die Abkommen als „Begrenzungen der innerstaatlichen Besteuerung“,¹¹² genauer, „des Umfangs der Steuerpflicht nach nationalem Recht“¹¹³ angesehen werden. Nach *Vogel* werden „die Tatbestände und Berechnungsvorschriften des innerstaatlichen Steuerrechts . . . durch die Vorschriften des Abkommens einschränkend modifiziert“.¹¹⁴ In den Doppelbesteuerungsabkommen wird ein „System von gegenseitigen Steuerverzichten“,¹¹⁵ der Anspruch, „die Besteuerungskompetenzen der Staaten gegeneinander abzugrenzen“¹¹⁶ oder „ihre Steuerhoheit einzuengen“¹¹⁷ gesehen.

¹⁰⁶ Debatin, DStZ 1962, S. 5 (9).

¹⁰⁷ Ders., aaO.

¹⁰⁸ Grundlegend K. Vogel, Anwendungsbereich, S. 13 ff.

¹⁰⁹ K. Vogel, aaO., S. 89 ff., 118 f., 142.

¹¹⁰ Müller, Deutsche Steuerhoheit, S. 77; Meuten, CDFI, Bd. 49 b (1964), S. 15; Friedrich, Völkerrechtliche Grenze, S. 7: „gewisse Beziehungen zum Staatsgebiet“.

¹¹¹ K. Vogel, aaO., S. 103 f., S. 350; Spitaler, Doppelbesteuerungsproblem, S. 216, der vom „Abgabensexzeß“ spricht, Friedrich, Völkerrechtliche Grenze, S. 45 zur konfiskatorischen Besteuerung.

¹¹² Debatin, DStZA 1971, S. 385 (386); Kluge, StuW 1975, S. 294 (296).

¹¹³ Bühler, Prinzipien, S. 61.

¹¹⁴ K. Vogel, DStR 1968, S. 427 (429); ähnlich H. Vogel, DB 1959, S. 32.

¹¹⁵ Korn-Debatin, Systematik III E 1.

¹¹⁶ Debatin, Generalbericht, S. 14.

¹¹⁷ Endriss, Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip, S. 15; gegen diese Wirkungsweise: K. Vogel, aaO., S. 427, wonach die Betrachtungsweise des Staates als eines Bündels von „Hoheitsrechten“ unserem neuzeitlichen Staat und seiner Wirklichkeit nicht angemessen sei; vgl. auch Heuchemer, Doppelbesteuerungsproblem, S. 122, wonach der Abschluß der Abkommen „vornehmste Dokumentation einer umfassenden Steuerhoheit“ sei.

Die Doppelbesteuerungsabkommen können die aus der Souveränität des Staates folgende Besteuerungskompetenz nicht erst vergeben, vielmehr besteht ihre Wirkung nur darin, „daß der eine oder andere Staat auf seine Besteuerungskompetenz verzichtet oder sie einschränkt“.¹¹⁸ Ebensowenig wie Verzicht oder Einschränkung bewirkt aber ein Fortbestehen der Besteuerungskompetenz automatisch das Bestehen oder Nichtbestehen einer entsprechenden Steuerpflicht.¹¹⁹ Eine Modifikation von Tatbeständen und Berechnungsvorschriften des innerstaatlichen Steuerrechts ist nur dann die Wirkung der Doppelbesteuerungsabkommen, wenn der Staat seine Besteuerungskompetenz vor Abschluß des Abkommens tatsächlich wahrgenommen und durch die Normierung entsprechender Besteuerungspflichten ausgefüllt hat.

d) Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, daß die Begründung von Steuerpflichten allein Sache des innerstaatlichen Gesetzgebers ist. Durch das Doppelbesteuerungsabkommen selbst werden keine Steuerpflichten neu begründet.¹²⁰ Die Wirkung der Abkommensvorschrift ist nur auf eine Beschränkung nationaler Steuerrechtsnormen gerichtet.

2. Folgerungen für das Konkurrenzverhältnis zwischen § 1 AStG und Art. 9 OECD-MA

Überträgt man die vorstehend erarbeiteten Grundsätze über die Wirkungsweise der Doppelbesteuerungsabkommen auf das Verhältnis zwischen § 1 AStG und den Art. 9 OECD-MA entsprechenden Vorschriften, so liegt es nahe, eine Gewinnberichtigung nach innerstaatlichem Recht nur in den von der Abkommensvorschrift gezogenen Grenzen zu gestatten.

a) Würdigung des Meinungsstandes

Teilweise mißverständliche Funktionsbeschreibungen des Art. 9 OECD-MA erschweren den Überblick über den Meinungsstand.

Nach *Menck*¹²¹ ist das Recht des Sitzlandes zur Gewinnberichtigung zunehmend vertraglich verankert. Diese Formulierung erweckt den Eindruck, als habe ein derartiges Recht vor Aufnahme in die Doppelbesteuerungsabkommen nicht bestanden. Diese Auffassung ist mit der grundsätzlich unbeschränkten Besteuerungskompetenz der Staaten nicht in Einklang zu bringen. Weitergehend hält *Bellstedt*¹²² die Abkommensvorschrift für eine selbständige, unmittelbar anwendbare Rechtsgrundlage für Gewinnkorrekturen.

¹¹⁸ Debatin, DStZA 1971, S. 385 (386).

¹¹⁹ Ders., aaO.; Kluge, StuW 1975, S. 294 (297).

¹²⁰ K. Vogel, DStR 1968, S. 427 (429); Debatin, DStZ 1962, S. 5; ders., DStZA 1971, S. 385; Wolff, Individualberechtigung, S. 76.

¹²¹ Menck, DStZA 1972, S. 65 (68); Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 156, spricht von der völkervertraglichen Grundlage für Gewinnkorrekturen.

¹²² Bellstedt, Besteuerung, S. 431, unter Berufung auf Schmitz, Kommentar, S. 473; auch

Ähnlich, jedoch etwas unklar äußert sich J. Strobl.¹²³ Die bestehenden deutschen Vorschriften würden durch Art. 9 OECD-MA nicht geändert, sondern nur ergänzt, sofern die Artikel steuerrechtlich erhebliche Tatbestände enthalten, die sich in den deutschen Vorschriften nicht finden. Sollte hier „Ergänzung“ im Sinne einer Erweiterung nationaler Tatbestände gemeint sein, so bliebe diese Ansicht mit dem Verständnis von der grundsätzlich unbeschränkten Besteuerungskompetenz des Staates ebenfalls unvereinbar.

Abweichend hiervon wird die Meinung vertreten, daß den Art. 9 OECD-MA entsprechenden Vorschriften keine materiell-rechtlichen Wirkungen zukämen, soweit sie Regelungen enthielten, die über die Fixierung des gegen willkürliche Gewinnzuordnung gerichteten „dealing-at-arm's-length“-Prinzips hinausgehen.¹²⁴ Nach *Debatin*¹²⁵ wird mit der sogenannten „arm's-length“-Klausel der normale Regelungsrahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens überschritten, weil es um die Besteuerung eines selbständigen Unternehmens in seinem Sitzland gehe, wofür die Abkommen keine Begrenzung vorsehen.¹²⁶ „Sinn und Zweck“ der abkommensmäßigen Verankerung des „dealing-at-arm's-length“-Prinzips sieht *Debatin* in der Eröffnung des Verständigungsverfahrens und in einer Verbesserung der Selbstdarstellung des Abkommens.¹²⁷ Selbst wenn man den Hauptzweck der Klausel in der Eröffnung des Verständigungsverfahrens sehen wollte,¹²⁸ bliebe die Frage offen, welche Bedeutung die abkommensmäßige Definition der verbundenen Unternehmen¹²⁹ und die Normierung des Berichtigungsmaßstabes im Rahmen des Verständigungsverfahrens hat. Wenn sie dort bedeutungslos sein soll, so ist sie überflüssig. Darf diese Definition hingegen für die Entscheidung herangezogen werden, so setzt dies voraus, daß ihr materiellrechtliche Wirkung zukommt.

Die Ansicht *Debatins* ist insofern überraschend, als er selber davon ausgeht, daß die Regeln internationaler Steuerverträge nach ihrem Sinn und Zweck darauf gerichtet seien, die Besteuerungskompetenzen der Vertragsstaaten ein-

Baranowski, in: Anwendung des Außensteuergesetzes, S. 7, spricht von einer Ermächtigung der Steuerbehörden durch die Abkommensbestimmungen.

¹²³ J. Strobl, Nationalbericht, S. II 32.

¹²⁴ *Debatin*, DB 1972, S. 2030 (2032); Ebenroth, Verdeckte Vermögenszuwendungen, S. 58, 60; gänzlich gegen eine Einschränkung des § 1 AStG durch die Abkommensvorschriften: Einführungsschreiben zum AStG; Tz. I.14.1; Wöhrle, Kommentar, Anm. III zu § 1 AStG; Baranowski, Besteuerung, S. 205; ders., in: Anwendung des AStG, S. 7; Bopp, DStZA 1973, S. 105 (106).

¹²⁵ *Debatin*, DStZA 1971, S. 385 (388).

¹²⁶ Gemäß Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA können „Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates . . . nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus“; die Regelung entspricht der Abkommenspraxis der Bundesrepublik innerhalb der EG mit Ausnahme des DBA-Italien.

¹²⁷ *Debatin*, aaO., S. 388; ders., DB 1972, S. 2030 (2032); ders., DStZA 1972, S. 265 (276).

¹²⁸ Zum Problem der Subjektidentität siehe S. 45.

¹²⁹ Siehe S. 22f.

zugrenzen,¹³⁰ und daß er weiterhin feststellt, daß dies nicht minder auch für ihre Gewinnkorrekturklauseln¹³¹ gelte. „Tatsache ist“, so *Debatin*,¹³² „daß § 1 AStG einerseits und Art. 9 DBA andererseits in der Umschreibung der für Gewinnberichtigungen in Betracht kommenden Fälle nicht übereinstimmen.“ „Einerseits ist § 1 AStG enger, . . . andererseits greift § 1 AStG in der Fallerfassung weiter, . . .“.¹³³ Die Folgerungen, die *Debatin* aus diesen „Tatsachen“ zieht, sind jedoch nicht ganz frei von Widerspruch. Es sollen Besteuerungen, die über den materiellen Berichtigungsmaßstab der Gewinnkorrekturklauseln hinausgehen, untersagt sein und mildere Besteuerungen gegenüber dem aufgestellten Maßstab unberührt bleiben.¹³⁴ Diese Folgerung entspricht durchaus der hier vertretenen Ansicht, wonach die Abkommen einerseits der staatlichen Besteuerungskompetenz Grenzen setzen, hinsichtlich der Ausfüllung dieses Rahmens aber grundsätzlich keine Bestimmungen treffen.¹³⁵ *Debatin* beschränkt die Wechselwirkung der Abkommen jedoch auf den Berichtigungsmaßstab.¹³⁶ Soweit § 1 AStG in seinen Voraussetzungen des „Sichnahestehens“ milderer Linie folge, bleibe es beim innerstaatlichen Recht. Soweit die in § 1 AStG genannten Voraussetzungen des „Sichnahestehens“ über die parallele DBA-Umgrenzung „verbundene Unternehmen“ hinausgingen, bewege sich die Gewinnkorrektur außerhalb ausdrücklicher Gewährleistung durch das internationale Vertragsrecht, *was sie aber keinesfalls unzulässig mache*.¹³⁷

Unter Betonung, daß der Sachmaßstab der Berichtigung keinerlei Disharmonie zum Abkommensrecht bringe, begründet *Debatin* seine Meinung damit, daß die Besteuerung nach innerstaatlichem Recht unangetastet bleibe, soweit die Doppelbesteuerungsabkommen keine Schranken aufstellen.¹³⁸ Aus welchem Grund jedoch der Berichtigungsmaßstab als Schranke des Abkommens anerkannt wird,¹³⁹ die übrigen, hinter der Regelung des § 1 AStG zurückbleibenden Tatbestandsvoraussetzungen jedoch nicht, wird nicht befriedigend erklärt. Wenn *Debatin* ausführt, daß Gewinnberichtigungen unter der Geltung des alten deutsch-schweizerischen Abkommens, das noch keine dem Art. 9 OECD-MA entsprechende Vorschrift enthielt, noch nie als rechtlos angesehen wurden,¹⁴⁰ so bleibt er dafür die nach seinem eigenen Ausgangspunkt zu er-

¹³⁰ *Debatin*, DStZA 1972, S. 265 (266).

¹³¹ Ders. AWD/RIW 1975, S. 596 (605).

¹³² Ders., DB 1972, S. 2030 (2031); ähnlich: ders., AWD/RIW 1975, S. 596 (605).

¹³³ Ders., DB 1972, S. 2030 (2031).

¹³⁴ Ders. AWD/RIW 1975, S. 596 (605).

¹³⁵ Siehe S. 35 f.

¹³⁶ Ders., DB 1972, S. 2030 (2032): „Aber die Sachwirkung der Gewinnkorrekturklausel der Abkommen ist darauf beschränkt, Gewinnberichtigungen zu unterbinden, die über die Grenze hinaus, den Gewinn so anzusehen, wie er zwischen Dritten angefallen wäre, in willkürliche Gewinnansätze münden“.

¹³⁷ Hervorhebung nur hier.

¹³⁸ *Debatin*, aaO.

¹³⁹ Aufgrund der inhaltlichen Übereinstimmung mit § 1 AStG soll sie nach *Debatin* (DB 1972, S. 2030, 2032) jedoch keine Bedeutung haben; ähnlich: Kluge, StuW 1975, S. 294 (300).

¹⁴⁰ *Debatin*, DStZA 1971, S. 385 (389); ders., DB 1972, S. 2030 (2031).

wartende Erklärung schuldig: Gerade weil eine die Besteuerungskompetenz beschränkende Vorschrift nicht vorhanden war, mußte jede Art von Gewinnberichtigung als rechtmäßig angesehen werden.¹⁴¹ Auch der Hinweis darauf, daß ein Sinn und Zweck des Art. 9 DBA . . . nur darin gesehen werden könne, im Anschluß an die Gewinnbestimmung für Betriebstätten als unselbständige Unternehmensteile auch für selbständige Unternehmen untereinander das Prinzip zutreffender Gewinnzuordnung zu verankern,¹⁴² trägt nicht die sich anschließende Schlußfolgerung, wonach der „freigehaltene Raum für die Gewinnerfassung . . . sicherlich nicht enger gezogen sein (wird), wenn es sich nicht nur um eine unselbständige Betriebstätte . . . , sondern um ein rechtlich selbständiges Unternehmen handelt . . .“.¹⁴³ Zunächst bleibt unbegründet, daß der „Raum“ tatsächlich enger gezogen ist. Unberücksichtigt bleibt aber auch, daß Art. 7 OECD-MA auf einen Betriebstättenbegriff verweist, der die Verbundenheit der Betriebstätte mit dem Unternehmen bereits enthält,¹⁴⁴ was aber bei Art. 9 OECD-MA nicht der Fall ist.

Die Ansicht *Debatins* wird denn auch von der überwiegenden Meinung abgelehnt,¹⁴⁵ wobei hauptsächlich mit der Wirkung der Abkommensvorschriften als Bestimmungen argumentiert wird, die die Besteuerungskompetenz beschränken, ohne daß die Begründung *Debatins* im einzelnen gewürdigt wird.

b) Zwischenergebnis

Auf die Frage, welches Recht der Entscheidung im Verständigungsverfahren und im Verfahren vor der Schiedskommission zugrundegelegt ist, lautet die Antwort eindeutig zugunsten des Abkommensrechts. Soweit Art. 9 OECD-MA engere Tatbestandsvoraussetzungen normiert als § 1 AStG, bleibt eine Gewinnberichtigung nach innerstaatlichem Recht jedenfalls nur in den von den Abkommensvorschriften gezogenen Grenzen möglich, wenn diese Vorschriften unmittelbar anwendbares Recht enthalten.

3. Die unmittelbare Anwendbarkeit der dem Art. 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften

Nach der Feststellung, daß die Gewinnkorrekturklauseln der Doppelbesteuerungsabkommen nicht als Rechtsgrundlagen für eine Gewinnberichti-

¹⁴¹ So auch Becker, in: Flick/Wassermeyer/Becker, Anm. 17 zu § 1 AStG.

¹⁴² *Debatins*, DB 1972, S. 2030 (2031).

¹⁴³ Ders., aaO.

¹⁴⁴ Art. 5 Abs. 1 OECD-MA betont bei der Betriebstättendefinition, daß durch die Betriebstätte „. . . die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“.

¹⁴⁵ Becker, in: Flick/Wassermeyer/Becker, Anm. 16, 24 zu § 1 AStG; K. Vogel, *StuW* 1974, S. 193 (201); H. Vogel, *BB* 1971, S. 1185 (1186); ders., *DB* 1972, S. 1402 (1403); ders., *StuW* 1959, S. 32 (36); Brezinger, *FR* 1973, S. 485 (488f.); Grasmann, *ESTz* 1971, S. 77 (81f.); Telkamp, *StuW* 1972, S. 97 (98f.); Parczyk, *DB* 1972, S. 1082; Holzheimer, *FR* 1972, S. 377 (378); Flick/Wassermeyer, *FR* 1974, S. 545 (548); Heining, *FR* 1978, S. 581 (582); BFH, *FR* 1981, S. 288; *BFHE BStBl.* 1980 II, S. 531.

gung angesehen werden können, scheint es widersprüchlich, deren unmittelbare Anwendbarkeit durch Behörden und Gerichte zu prüfen. Soweit ersichtlich, wird die unmittelbare Anwendbarkeit der genannten Regelungen nur unter der Fragestellung diskutiert, ob sie als Rechts- bzw. Ermächtigungsgrundlagen unmittelbar, d. h. ohne entsprechende nationale Rechtsgrundlagen von Gerichten und Behörden angewendet werden können.¹⁴⁶

a) *Unmittelbare Anwendbarkeit der Abkommensvorschriften als Beschränkungsnormen*

Die unmittelbare Anwendbarkeit der Abkommensvorschriften kann nach der hier vertretenen Ansicht nicht aus dem Blickwinkel materiellrechtlicher Berichtigungsgrundlagen geprüft werden. Sie müssen jedoch auf die unmittelbare Anwendbarkeit in ihrer Eigenschaft als Beschränkungsnormen untersucht werden. Nur wenn die Voraussetzungen gegeben sind, die eine konkrete Anwendung der vertraglich intendierten Beschränkungen durch Gerichte und Behörden ermöglichen, kann eine über die bloße Verpflichtung der vertragsschließenden Staaten hinausgehende Wirkung bejaht werden. Ob eine derartige Wirkung besteht oder nicht, ist auch für die Entscheidung der Schiedskommission von größter Bedeutung.

Eine die Doppelbesteuerung beseitigende Entscheidung mit der Folge ihrer Durchsetzung im innerstaatlichen Recht¹⁴⁷ setzt voraus, daß die Beschränkungsnormen als Grundlage der Entscheidung im innerstaatlichen Recht anwendbar sind. Von gleicher Bedeutung ist das Problem der unmittelbaren Anwendbarkeit für die Entscheidung im Verständigungsverfahren. Auch die Abgabenordnung macht den Vorrang völkerrechtlicher Verträge gegenüber den innerstaatlichen Steuergesetzen davon abhängig, daß diese unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind.¹⁴⁸

aa) *Das Bestimmtheitserfordernis als Voraussetzung der unmittelbaren Anwendbarkeit*

Bleckmann unterscheidet zwischen Verträgen, die innerstaatliches Recht aufheben und solchen, die nationales Recht nur suspendieren.¹⁴⁹ Von suspendierenden Verträgen sei zu sprechen, wenn der Vertrag nur den Anwendungsbereich der nationalen Norm beschränke. So, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen die innerstaatliche Besteuerung ausschließe, mit der Wirkung, daß die nationalen Steuervorschriften nicht mehr auf die dort geregelten Fälle angewendet werden könnten, solange die Verträge in Kraft seien.¹⁵⁰ Eine allgemeine Festlegung der an die unmittelbare Anwendbarkeit solcher Suspensionsverträge

¹⁴⁶ Bellstedt, *Besteuerung*, S. 431 ff.; Kluge, *StuW* 1975, S. 294 ff., 298; Reuter, *Nationalbericht*, S. II/9 ff.; eine Ausnahme bildet Becker, in: Flick/Wassermeyer/Becker, *Anm.* 15 zu § 1 AStG, wonach die Vorschriften unmittelbar anwendbares Recht seien, die lediglich in bestimmtem Umfang die Besteuerung nach nationalem Recht freigeben.

¹⁴⁷ Vgl. Art. 6 RV.

¹⁴⁸ § 2 AO.

¹⁴⁹ Bleckmann, *Begriff und Kriterien*, S. 77f. m. w. Nachw.

¹⁵⁰ *AaO.*, S. 81.

zu stellenden Anforderungen erscheine nicht möglich, wobei die Anforderungen aber geringer seien als bei denjenigen Verträgen, die innerstaatliches Recht aufheben.¹⁵¹

Wenn auch im einzelnen Streit darüber besteht, wie diese Anforderungen zu konkretisieren sind, so läßt sich doch feststellen, daß eine völkervertragliche Norm – ihre innerstaatliche Geltung vorausgesetzt –¹⁵² zumindest einen für die Rechtsanwendung durch Gerichte und Behörden hinreichend bestimmten Tatbestand enthalten muß.¹⁵³

bb) Die Bestimmtheit der Art. 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften

Wegen der normativen Unbestimmtheit des von der Abkommensklausel aufgestellten Berichtigungsrahmens sind Zweifel in Bezug auf die unmittelbare Anwendbarkeit gerechtfertigt.

Vergleicht man aber den Berichtigungsmaßstab des § 1 AStG mit dem der Art. 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften, so findet sich eine ganz deutliche Übereinstimmung in den tatbestandsmäßigen Umschreibungen des „arm’s-length“-Prinzips.¹⁵⁴ Wollte man den Vergleich auf einen kurzen Nenner bringen, dann könnte man von einer Übereinstimmung in der Unbestimmtheit sprechen. Dies könnte zu der Annahme verleiten, daß die Gewinnberichtigungs Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen wegen der Unbestimmtheit des Berichtigungsmaßstabs keine unmittelbare Anwendung im innerstaatlichen Recht finden können.

Auf dieser Argumentationsbasis müßte man aber auch § 1 AStG die Eignung absprechen, von innerstaatlichen Behörden und Gerichten angewendet zu werden. Ein wenig überzeugendes Ergebnis, welches die Konsequenz hätte, daß Normen, deren Tatbestände unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten, von Behörden und Gerichten nicht angewendet werden könnten. Die richtige Lösung kann nur in einem Ansatz liegen, der an die Eigenschaft einer völkervertraglichen Norm, durch Behörden und Gerichte anwendbar zu sein, keine höheren Anforderungen stellt, als an eine entsprechende innerstaatliche Norm.

Nach *Bleckmann* gilt der Grundsatz, daß an den Vertrag grundsätzlich zumindest dieselben Anforderungen wie an entsprechende Normen des innerstaatlichen Rechts gestellt werden müssen.¹⁵⁵ Berücksichtigt man weiterhin, daß die jeweilige Vertragsvorschrift für die Beantwortung der Frage nach ihrer

¹⁵¹ AaO., S. 81, 77 ff.

¹⁵² Siehe S. 4f.

¹⁵³ Bernhardt, Abschluß völkerrechtlicher Verträge, S. 26; Pigorsch, Einordnung, S. 84; Koller, Unmittelbare Anwendbarkeit, S. 56, 99; Bleckmann, Grundgesetz und Völkerrecht, S. 284f.; ders., Begriff und Kriterien, S. 305 ff.; Verdross/Simma, Universelles Völkerrecht, S. 441f.; Boehmer, Vertrag, S. 9; vgl. auch: RGZ 117, 284 (285); 119, 156 (162); 121, 7 (9); 124, 204 (205); BGHZ 11, 135 (138); 17, 309 (313); 18, 22 (25).

¹⁵⁴ Siehe S. 21, FN 5.

¹⁵⁵ Bleckmann, aaO., S. 319.

Bestimmtheit auch in *ihrem Zusammenhang mit dem nationalen Recht* zu sehen ist,¹⁵⁶ dann kann an der unmittelbaren Anwendbarkeit der Art. 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften hinsichtlich des Berichtigungsmaßstabes kein Zweifel bestehen. Sowohl die Gewinnberichtigungs Vorschriften der Abkommen als auch § 1 AStG sollen den Zweck erfüllen, die Besteuerung verbundener Unternehmen auf der Grundlage des Fremdvergleichs zu ermöglichen.

Die tatbestandsmäßige Übereinstimmung der Berichtigungsmaßstäbe könnte jedoch Zweifel an dem Erkenntniswert und der praktischen Konsequenz des Ergebnisses wecken. Schließlich liegt die Annahme nahe, daß die unmittelbare Anwendbarkeit einer Völkerrechtsnorm auf die innerstaatliche Norm ohne Einfluß bleibt, soweit beide Normen tatbestandsmäßig übereinstimmen.

Berücksichtigt man aber, daß jede Norm der Auslegung bedarf, so wird klar, daß die Abkommensvorschrift eine Beschränkung der innerstaatlichen Normen bewirken kann, wenn sie nach anderen Regeln auszulegen ist, als die innerstaatliche Norm.¹⁵⁷

Mit der Bejahung der für die Rechtsanwendung hinreichenden Bestimmtheit des Berichtigungsmaßstabes stellt sich die weitere Frage nach der unmittelbaren Anwendbarkeit der von § 1 AStG abweichenden Tatbestandsmerkmale der Abkommensvorschriften.

Beschränkt man die Anwendbarkeit des § 1 AStG nicht auf verbundene Unternehmen,¹⁵⁸ dann ist die entsprechende Abkommensbeschränkung insofern unmittelbar anwendbar, als sie für die Auslegung des Unternehmensbegriffs über Art. 3 Abs. 2 OECD-MA auf das innerstaatliche Recht verweist.¹⁵⁹ Ebenso wirkt die Beschränkung der Abkommensvorschrift gegenüber § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG, der einen außerhalb der Geschäftsbeziehung begründeten Einfluß oder ein eigenes Interesse an der Erzielung von Einkünften durch den Steuerpflichtigen als eine gegenüber der Abkommensregelung weitergehende Berichtigungsmöglichkeit enthält.¹⁶⁰

Kluge,¹⁶¹ der die Gewinnberichtigungsklauseln im Hinblick auf ihre Eigenschaft als Rechtsgrundlagen¹⁶² prüft, sieht die Voraussetzungen der unmittelbaren Anwendbarkeit nicht als gegeben an, wenn die Norm nicht zweifelsfrei erkennen lasse, daß sie unmittelbar anwendbar sei. „Derartige Zweifel entstehen aber“, so *Kluge*,¹⁶³ bei der Verwendung der Worte „können“, „dürfen“

¹⁵⁶ Ders., aaO., S. 316; Pfeifer, *ÖstZöfFR* NF, 1962/63, S. 1 (61 f.), der auch darauf abstellt, ob die bestehende Rechtsordnung für gleichartige oder ähnliche Fälle bereits bestimmte Rechtsvorschriften ausgebildet hat; (Hervorhebung bei Bleckmann, aaO.).

¹⁵⁷ Dazu S. 72 ff.

¹⁵⁸ Siehe S. 26 f.

¹⁵⁹ Siehe S. 23.

¹⁶⁰ Siehe S. 28 f.

¹⁶¹ *Kluge*, *StuW* 1975, S. 294 (300).

¹⁶² Dazu S. 36 ff.

¹⁶³ *Kluge*, aaO.

usw. Träfe dieser Einwand zu, dann könnte er auch auf die unmittelbare Anwendbarkeit der Abkommensvorschrift in ihrer Eigenschaft als Beschränkungsnorm durchgreifen, weil gemäß Art. 9 Abs. 1 OECD-MA Berichtigungen nur vorgenommen werden „dürfen“.¹⁶⁴ Mit dieser Formulierung bringt die Abkommensvorschrift jedoch keine Unbestimmtheit zum Ausdruck. Vor dem Hintergrund des hier vertretenen Verständnisses besagt das Wort „dürfen“, daß einer Gewinnberichtigung auf der Grundlage des nationalen Rechts nichts entgegensteht, solange die Grenzen der Abkommensvorschrift nicht überschritten werden. Die Argumentation von Kluge verwundert auch insoweit, als er den Berichtigungsmaßstab des Art. 9 OECD-MA mit der Begründung, seine Voraussetzungen seien „präzise“ genug, für unmittelbar anwendbar hält.¹⁶⁵ Dagegen ist zu sagen, daß der Berichtigungsmaßstab der Abkommensvorschrift zwar mit dem des § 1 AStG tatbestandsmäßig übereinstimmt, daß er damit jedoch keinesfalls „präzise“ ist.

Aus diesem Grund kann die unmittelbare Anwendbarkeit des Berichtigungsmaßstabes nach der hier vertretenden Meinung nicht isoliert aus dessen „Bestimmtheit“, sondern nur daraus abgeleitet werden, daß an eine völkerrechtliche Norm insoweit keine strengeren Anforderungen gestellt werden dürfen, als an die entsprechende innerstaatliche Vorschrift.

Die Verwendung des Wortes „dürfen“ in Art. 9 OECD-MA entspricht nach alledem der Abkommensfunktion, selbst keine Steuerpflichten zu begründen, sondern dies in den von den Einzelvorschriften gezogenen Grenzen allein dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten zu überlassen.

b) Zwischenergebnis

Die Grundsätze über die Funktion der Doppelbesteuerungsabkommen finden eine Konkretisierung in den Gewinnberichtigungsvorschriften der Verträge. Diese bilden keine materiellen Berichtigungsgrundlagen, vielmehr setzen sie deren Vorhandensein in den nationalen Rechten der Vertragsstaaten voraus, um ihre Beschränkungsfunktion gegenüber den nationalen Normen erfüllen zu können.

Trotz der inhaltlichen Unbestimmtheit des Berichtigungsmaßstabes der Art. 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften stellt dieser, ebenso wie die anderen Tatbestandsmerkmale, eine von Gerichten und Behörden zu beachtende Schranke für die Gewinnberichtigung dar. Nach welchen Kriterien der Berichtigungsmaßstab zu konkretisieren ist, soll erst im Zusammenhang mit der Auslegung des Abkommens untersucht werden.¹⁶⁶

¹⁶⁴ Zu den entsprechenden Formulierungen der Abkommenspraxis siehe S. 21, FN 5.

¹⁶⁵ Kluge, aaO., insoweit ohne Begründung.

¹⁶⁶ Siehe S. 72 ff.

Viertes Kapitel. Der Verfahrensablauf nach dem Richtlinienvorschlag einschließlich des Verständigungsverfahrens

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß die bestehenden Verständigungsverfahren in das Verfahren nach dem Richtlinienvorschlag einbezogen sind.¹

Die enge Verknüpfung zwischen den Verständigungsverfahren und dem Verfahren vor der Schiedskommission bedarf einer genaueren Betrachtung, weil der Weg zu einer Entscheidung der Schiedskommission versperrt bleibt, wenn kein Verständigungsverfahren durchgeführt wurde.²

Die Beschreibung des Verfahrensablaufes vor dem Hintergrund seines materiellrechtlichen Anwendungsbereiches³ ermöglicht es, Probleme erkennbar zu machen, die durch den Richtlinienvorschlag nicht gelöst wurden und aus diesem Grund einer Vertiefung in gesonderten Teilen der Arbeit bedürfen.

I. Voraussetzungen für die Einleitung und Durchführung des Verfahrens

Entsprechend der Zweiteilung des Richtlinienvorschlags in ein Verständigungsverfahren und ein Verfahren vor der Schiedskommission sind zunächst die Voraussetzungen für die Einleitung des Verständigungsverfahrens zu erörtern.

1. Einleitung des Verständigungsverfahrens

a) Die Antragsbefugnis

Gemäß Art. 25 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA genügt die „Auffassung“ einer Person, „daß Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen, oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht“, um ihre Befugnis zur Vorlage des Falles bei der zuständigen Behörde zu begründen. Die entsprechenden Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik mit den übrigen Mitgliedstaaten der EG enthalten zum Teil ähnliche Formulierungen⁴ oder verlangen den Nachweis einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung bzw. Doppelbesteuerung.⁵

¹ Siehe S. 1 ff.

² Siehe S. 1 ff., 49 ff.

³ Siehe S. 17 ff.

⁴ Vgl. Art. 25 Abs. 1 Satz 1 DBA-Belgien; Art. XVIII A Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien.

⁵ Vgl. Art. 25 Abs. 1 Satz 1 DBA-Frankreich; Art. XX Abs. 1 DBA-Griechenland; Art. XXIV Abs. 1 Satz 1 DBA-Irland; Art. 15 DBA-Italien; Art. 22 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg.

Keine besondere Regelung der Antragsbefugnis enthält Art. 25 DBA-Dänemark; Art. 25 Abs. 1 DBA-Niederlande.

Diese Unterschiede in der Vertragspraxis sind ohne Bedeutung, wenn ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden soll, dessen Gegenstand dem sachlichen Anwendungsbereich des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag unterfällt. Art. 1 Abs. 1 RV sieht folgende Regelung vor:

„... – entsteht aus der Gewinnberichtigung eine Doppelbesteuerung oder kann sie daraus entstehen, so kann jedes der beiden verbundenen Unternehmen ... den Fall der ... zuständigen Steuerverwaltung ... unterbreiten ...“. Danach würde zwar nicht die bloße „Auffassung“ von dem möglichen Eintritt einer Doppelbesteuerung genügen, ein entsprechender Nachweis wird aber nicht verlangt. Die offizielle Kommentierung des Art. 1 Abs. 1 RV ist in sich widersprüchlich: Einerseits wird ausgeführt, daß die Berichtigung eine Doppelbesteuerung hervorrufen muß,⁶ andererseits kann sich jedes der beiden verbundenen Unternehmen an seine Steuerverwaltung wenden, „wenn eine Doppelbesteuerung eintritt oder eintreten kann“.⁷ Da nur diese Formulierung dem eindeutigen Wortlaut des Art. 1 Abs. 1 RV entspricht, wird man die Antragsbefugnis nach der Regelung des Richtlinienvorschlags als gegeben ansehen müssen, wenn eine Doppelbesteuerung eingetreten ist oder ihr Eintreten als möglich erscheint.⁸ Das ausdrückliche Antragsrecht jedes der beiden verbundenen Unternehmen bringt im Rahmen der Anwendbarkeit des neuen Verfahrens einen eindeutigen Verzicht auf das Erfordernis der Identität des Abgabensubjekts als Begriffsmerkmal der internationalen Doppelbesteuerung zum Ausdruck.⁹ Dies ergibt sich auch aus Art. 9 Abs. 2 OECD-MA, der eine Konsultationsmöglichkeit der Finanzverwaltungen im Rahmen der korrespondierenden Berichtigung vorsieht,¹⁰ wobei darauf hinzuweisen ist, daß diese Regelung noch keine Aufnahme in die Vertragspraxis innerhalb der EG gefunden hat.¹¹ Unabhängig davon und von den Regeln des Richtlinienvorschlags ist es heute allgemein anerkannt, daß ein Verständigungsverfahren i. e. S. zur Beseitigung einer sog. wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durchgeführt werden kann.¹² Die internationale wirtschaftliche Doppelbesteuerung verzichtet auf das Erfordernis der Subjektidentität und ist gegeben, wenn wegen desselben

⁶ Begründung II 7 RV.

⁷ Begründung II 8 RV.

⁸ Art. 5 Nr. 1 des niederländischen Alternativ-Entwurfs macht die Antragsbefugnis davon abhängig, daß sich aus der Gewinnberichtigung eine Doppelbesteuerung „ergibt“.

⁹ Einen umfassenden Überblick zum Problem der Subjektidentität als Voraussetzung für die Einleitung des Verständigungsverfahrens geben: Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 157ff., 162ff.; Flick, *StuW* 1960, Sp. 329ff.; Scholz, Funktionswandel, S. 7f.; vgl. auch: Koch, *Generalbericht*, S. 29, 33.

¹⁰ Siehe S. 85., 105f.

¹¹ Auch Art. 9 des OECD-MA von 1963 enthielt noch keine vergleichbare Regelung.

¹² Korn/Debatin, *Systematik I A 1 Rdnr. 11*; Einführungsschreiben zum AStG Tz. 1.15; Baranowski, in: *Anwendung des AStG*, S. 10; Mülhausen, *Verständigungsverfahren*, S. 163; OECD-Kommentar, Anm. 9 zu Art. 25 OECD-MA; Bellstedt, *Besteuerung*, S. 223; Reuter, *Nationalbericht*, S. II 14 mit Hinweis auf die Praxis des BMF, wonach die Fälle wirtschaftlicher Doppelbesteuerung in die Verständigung einbezogen werden.

Tatbestandes für denselben Zeitraum durch mehrere Staaten dieselbe oder eine ähnliche Steuer erhoben wird.¹³

b) Die Abhilfemöglichkeit der innerstaatlichen Behörde

Entsprechend Art. 25 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 OECD-MA sehen auch einige von der Bundesrepublik innerhalb der EG abgeschlossene Abkommen eine einseitige Abhilfemöglichkeit seitens der angerufenen Behörde vor.¹⁴ *Mülhausen*¹⁵ spricht insoweit von der „innerstaatlichen Seite des Verständigungsverfahrens im engeren Sinn“, prüft jedoch nicht, ob der Abhilfemöglichkeit auch eine entsprechende Verpflichtung der Behörde gegenübersteht. Auch die übrige Literatur zum Verständigungsverfahren hat sich, soweit ersichtlich, noch nicht mit dieser Frage auseinandergesetzt. Die Abhilfemöglichkeit ist dann von Bedeutung, wenn die abkommenswidrige Besteuerung nur auf eine Maßnahme des Wohnsitzstaates zurückzuführen ist und von daher kein Anlaß für eine Verständigung mit der zuständigen Behörde des Partnerstaates besteht.¹⁶ Als Verfahrensabschnitt, der sich ausschließlich im innerstaatlichen Recht abspielt, bringt Art. 25 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 OECD-MA zunächst eine Selbstverständlichkeit zum Ausdruck. Wegen der Geltung der völkervertraglichen Bestimmungen im innerstaatlichen Recht¹⁷ muß sich der Steuerpflichtige gegen eine abkommenswidrige Besteuerung mit allen Mitteln wenden können, die ihm das innerstaatliche Recht gegen Rechtsverletzungen seitens der Verwaltung zur Verfügung stellt. Dazu gehört auch der Einspruch gemäß § 348 AO, auf den hin die Behörde eine Abhilfemöglichkeit gemäß § 367 AO hat.

Die Besonderheit der Abhilfemöglichkeit gemäß Art. 25 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 OECD-MA besteht jedoch darin, daß sie noch innerhalb der Frist von drei Jahren nach der ersten Mitteilung von der abkommenswidrigen Besteuerung¹⁸ und ebenfalls unbeschadet der innerstaatlichen Rechtsmittel möglich sein soll.¹⁹

¹³ Bühler, Prinzipien, S. 32.

¹⁴ Art. 25 Abs. 2 DBA-Belgien; Art. XVIII A Abs. 2 DBA-Großbritannien. Keine ausdrückliche Abhilfemöglichkeit der innerstaatlichen Behörde: Art. 25 DBA-Dänemark; Art. 25 DBA-Frankreich; Art. XXIV DBA-Irland; Art. 15 DBA-Italien; Art. 22 DBA-Luxemburg; Art. 25 DBA-Niederlande.

¹⁵ Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 104.

¹⁶ Vgl. auch OECD-Kommentar, Anm. 19f. zu Art. 25 OECD-MA.

¹⁷ Siehe S. 4f., 43.

¹⁸ Art. 25 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA; Art. 25 Abs. 1 DBA-Belgien („zwei Jahre seit dem Tage, an dem die zweite Besteuerung dieser Person bekanntgegeben oder im Abzugswege vorgenommen worden ist“); Art. XVIII A Abs. 4 DBA-Großbritannien (Regelung für die Steuererstattung bei Quellenbesteuerung: „Die Erstattung ist vorzunehmen, wenn sie innerhalb von 3 Jahren, beginnend mit dem Tage des Zufließens der Einkünfte oder innerhalb einer längeren Frist beantragt worden ist, die das in dem betreffenden Gebiet geltende Recht dafür einräumt“).

Keine Antragsfrist: Art. 25 DBA-Dänemark; Art. 25 DBA-Frankreich; Art. XX DBA-Griechenland; Art. XXIV DBA-Irland; Art. 15 DBA-Italien; Art. 22 DBA-Luxemburg; Art. 25 DBA-Niederlande.

¹⁹ Art. 25 OECD-MA differenziert hier nicht zwischen der innerstaatlichen Abhilfemög-

Auch in diesem Bereich bringt der Richtlinienvorschlag für seinen Anwendungsbereich allenfalls eine Vereinheitlichung der divergierenden Abkommensbestimmungen. Gemäß Art. 2 RV bemühen sich die Behörden erst dann um eine Verständigung, „sofern sie nicht selbst eine befriedigende Lösung herbeiführen können“.²⁰ Dazu wird in der Kommentierung lediglich ausgeführt,²¹ daß sich die mit dem Fall befaßte Verwaltung zunächst allein um eine befriedigende Lösung bemühe. Eine Konkretisierung dieses Auftrags im Hinblick auf eine Verpflichtung kann auch dem Endziel des Richtlinienvorschlags, jegliche Doppelbesteuerung im Falle der Gewinnberichtigung zu beseitigen, nicht entnommen werden, weil dieses Ziel erst durch eine Entscheidung der *Schiedskommission* verwirklicht werden soll. Zu einer solchen Entscheidung kann es aber nicht kommen, solange keine Gewähr für die Einleitung des Verständigungsverfahrens gegeben ist.

Darin liegt eine Schwäche des neuen Verfahrens, die ihre Ursache in der pauschalen Einbeziehung der bestehenden Verständigungsverfahren hat. Dies läßt sich auch anhand eines Hinweises in der Begründung des Richtlinienvorschlags zeigen, wonach einige, zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen eine Verpflichtung zur Einleitung des Verständigungsverfahrens begründen.²²

Von einer derartigen Verpflichtung kann auch nicht im Zusammenhang mit der Einleitung des zwischenstaatlichen Verfahrens gesprochen werden. Dies soll sogleich gezeigt werden.

c) Die zwischenstaatliche Verständigung

Ist die angerufene Behörde nicht in der Lage, den Einwendungen des Steuerpflichtigen selbst abzuhelfen, „so wird sie sich *bemühen*, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates“ so zu regeln, daß eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird.²³ Dieser Formulierung kann ebenso wenig wie denen, welche in der deutschen Vertragspraxis verwendet werden,²⁴ eine Verpflichtung der inner-

lichkeit und der zwischenstaatlichen Verständigung. Insoweit übereinstimmend mit denjenigen Verträgen, welche eine einseitige Abhilfemöglichkeit vorsehen.

²⁰ Eine entsprechende Regelung enthält Art. 5 Abs. 2 des niederländischen Alternativ-Entwurfs unter der Voraussetzung, daß der Behörde die „Beschwerde gerechtfertigt“ erscheinen muß.

²¹ Begründung II 12 RV.

²² Begründung I 5 RV.

²³ Art. 25 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 OECD-MA; Hervorhebung nur hier.

²⁴ Art. 25 Abs. 2 DBA-Belgien („bemühen“); Art. 25 Abs. 3 DBA-Dänemark („werden sich . . . verständigen“); Art. 25 Abs. 3 DBA-Frankreich („werden sich . . . verständigen“); Art. XX Abs. 1 DBA-Griechenland („wird sich . . . zu verständigen suchen“); Art. XVIII A Abs. 2 DBA-Großbritannien („bemühen“); Art. XIV DBA-Irland („wird . . . anstreben, sich . . . zu verständigen“); Art. 15 DBA-Italien („kann . . . sich . . . verständigen“); Art. 16 DBA-Italien („können . . . besondere Vereinbarungen treffen“); Art. 17 DBA-Italien enthält eine Staatenverpflichtung, die obersten Finanzbehörden in einzelnen Fällen mit Billigkeitsentscheidungen zu betrauen; Art. 22 Abs. 2 DBA-Luxemburg („soll . . . versuchen, sich . . . zu verständigen“); Art. 25 Abs. 2 DBA-Niederlande („werden sich . . . verständigen“).

staatlichen Behörde zur Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates entnommen werden.²⁵

Auch die Regelung des Richtlinienvorschlags ist unbefriedigend. Gemäß Art. 2 RV werden sich die Steuerverwaltungen „bemühen, den Fall im Wege der Verständigung so zu regeln, daß eine Doppelbesteuerung vermieden wird“.²⁶ In der Kommentierung²⁷ wird ausgeführt, daß beide Verwaltungen gehalten sind, alles zu tun, um eine die Doppelbesteuerung beseitigende Verständigung zu erzielen.

Es ist auch problematisch, eine derartige Verpflichtung bzw. ein subjektives Recht des Steuerpflichtigen auf Einleitung des Verständigungsverfahrens aus völkerrechtlichen Grundsätzen begründen zu wollen, solange ein völkerrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung nicht anerkannt ist.

Mehr den Wunsch nach einem derartigen Verbot und nicht dessen Feststellung bringt Dorn²⁸ zum Ausdruck, wenn er schreibt: „Große Gesichtspunkte der Weltwirtschaft fordern Milderung oder Beseitigung der Doppelbesteuerung, schließlich das Anerkenntnis ihrer völkerrechtlichen Unzulässigkeit.“ Wolff²⁹ geht zwar davon aus, daß in der Rechtsentwicklung eine Tendenz zur Anerkennung von Gewohnheitsrecht im internationalen Steuerrecht vorhanden sei, sieht jedoch noch keine Grundlage für eine allgemeine Überzeugung von einem gewohnheitsrechtlichen Verbot der internationalen Doppelbesteuerung.

Vogel³⁰ hat nachgewiesen, daß es zur Zeit noch an jeglichen Grundlagen für die Entstehung eines solchen Völkergewohnheitsrechts fehlt: Die Regelungen durch Doppelbesteuerungsabkommen wären nicht erforderlich, wenn eine hinreichend übereinstimmende zwischenstaatliche Übung bestünde. Auch bestehe noch keine auch nur annähernd gefestigte internationale Rechtsüberzeugung.³¹ Allein aus der Tatsache, daß sich die Staaten um eine Verringerung und Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerungsfälle bemühten, vermöge noch kein für sie verbindliches Gewohnheitsrecht zu entstehen.³² Die überwiegende Meinung gibt daher dem Steuerpflichtigen nur einen Anspruch auf fehlerfreie Ermessensausübung gegen die über die Verfahrenseinleitung entscheidende Behörde.³³

²⁵ Anders die Kommentierung des OECD-Steuer Ausschusses (Anm. 21 zu Art. 25 OECD-MA), wonach eine derartige Verpflichtung „eindeutig“ aus Art. 25 Abs. 2 OECD-MA hergehe; dagegen: Koch, Generalbericht, S. 39.

²⁶ Inhaltlich übereinstimmend Art. 5 Abs. 2 des niederländischen Alternativ-Entwurfs.

²⁷ Begründung II 12 RV.

²⁸ Dorn, VJSchrStuFR 1927, S. 189 (197); vgl. auch Fricke, AWD/RIW 1960, S. 197 (199); Bühler, Nationalbericht, S. 77, Spricht in diesem Zusammenhang ausdrücklich von „Wunschrecht“.

²⁹ K. D. Wolff, Individualberechtigung, S. 59 ff.

³⁰ K. Vogel, Anwendungsbereich, S. 352 ff. m. w. Nachw.; ders., DStR 1968, S. 427 (428).

³¹ Ders., Anwendungsbereich, S. 353 m. w. Nachw.

³² AaO., m. w. Nachw.

³³ Tipke, AWD/RIW 1972, S. 589 (592); Teichner, StuW 1965, Sp. 343 (345); Ebling,

Wenn auch aus dem Völkerrecht kein Doppelbesteuerungsverbot abgeleitet werden kann, so wird ein solches zumindest im Zusammenhang mit Art. 220 EWGV zu erwägen sein. Danach leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen u. a. die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen.³⁴

d) Zwischenergebnis

Obwohl eine Entscheidung der Schiedskommission nur dann möglich ist, wenn vorab ein Verständigungsverfahren durchgeführt wurde, enthält der Richtlinienvorschlag keine Vorkehrungen, die zur Einleitung und Durchführung dieses Verfahrens bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen verpflichten. Die pauschale Einbeziehung der bestehenden Verständigungsverfahren in die Regelung des Richtlinienvorschlags muß wegen der Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Verfahrenseinleitung als Mangel des Vorschlags angesehen werden.

2. Einleitung des Verfahrens vor der Schiedskommission

a) Überblick

Das Verfahren vor der Schiedskommission wird eröffnet, „wenn die beteiligten Steuerverwaltungen nach Art. 2 keine Verständigung erzielen, die die Doppelbesteuerung beseitigt“.³⁵ Dabei müssen sowohl die beteiligten Steuerverwaltungen als auch die beiden verbundenen Unternehmen die Entscheidung der Schiedskommission grundsätzlich im Vorhinein anerkennen.³⁶

Art. 3 Abs. 2 Satz 2 RV enthält Verfahrensvoraussetzungen für die Befassung der Schiedskommission, welche denjenigen Mitgliedstaaten Rechnung tragen, deren innerstaatliches Recht es ihren Steuerverwaltungen nicht erlaubt, den Fall im Verständigungsverfahren (!) abweichend von einer Gerichtsentscheidung zu regeln. In diesen Fällen müssen die beiden verbundenen Unternehmen „die Frist für die Einlegung von Rechtsmitteln vor der ersten gerichtlichen Instanz gegen Verwaltungsentscheidungen, soweit sie die Berichtigung oder die entsprechend anzulegende Besteuerung des verbundenen Unternehmens zum Gegenstand haben, ... verstreichen lassen oder solche bereits eingelegten Rechtsmittel vor der gerichtlichen Entscheidung zurücknehmen“.³⁷

DDStR 1976, S. 333 (339); Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 153; Debatin, AWD/RIW 1969, S. 477 (485); Studer, BIFD 1971, S. 81 (84); Wolff, Individualberechtigung, S. 82; Widmer, IFA-Seminar Wien, S. 7; FG Nürnberg, EFG 1978, S. 157.

Für ein subj. Recht auf Einleitung des Verständigungsverfahrens: Bachmeyr, StuW 1964, Sp. 885 ff.; P. Fischer, StuW 1975, S. 233; Schmitz, Kommentar, S. 1267 f.; gegen jeglichen Rechtsanspruch: E. Weber, IWB F 3 GR 2, S. 211 (219); J. Strobl, Nationalbericht, S. II 36; H. Fischer, AWD/RIW 1961, S. 92 (93); Rädler, Die direkten Steuern, S. 249.

³⁴ Siehe S. 137 ff.

³⁵ Art. 3 Abs. 1 Satz 1 RV.

³⁶ Art. 3 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. Abs. 2 Satz 1 RV.

³⁷ Art. 3 Abs. 2 Satz 2 RV.

Schließlich bestimmt Art. 3 Abs. 4 RV, daß die Rechte jedes der verbundenen Unternehmen nach Art. 2 RV, der die Durchführung des Verständigungsverfahrens zum Gegenstand hat, sowie die Rechte nach den Doppelbesteuerungsabkommen unberührt bleiben, soweit die Absätze 1 mit 3 des Art. 3 RV nicht anwendbar sind.

b) Die Verfahrensvoraussetzungen

Das Verfahren vor der Schiedskommission kann nur von den beteiligten Steuerverwaltungen beantragt werden.

„Wenn die beteiligten Steuerverwaltungen nach Art. 2 keine Verständigung erzielen, die die Doppelbesteuerung beseitigt, unterbreiten sie den Fall einer Kommission, deren Entscheidung sie im Vorhinein anerkennen. Der Fall ist der Kommission innerhalb einer Frist von zwei Jahren seit dem ersten der beiden Zeitpunkte vorzulegen, zu dem eine der beiden Steuerverwaltungen nach Art. 1 Abs. 1 befaßt worden ist.“³⁸

Diese Formulierung läßt keine Entschließungsfreiheit der Behörde hinsichtlich des „Ob“ einer Antragstellung erkennen, wenn die Verständigung gescheitert ist und wenn auch die verbundenen Unternehmen die Entscheidung der Kommission im Vorhinein anerkannt,³⁹ sowie schwebende Rechtsmittel nach Maßgabe des Art. 3 Abs. 2 Satz 2 RV zurückgenommen haben. Das Bestehen einer Antragspflicht ergibt sich auch aus der Kommentierung zu Art. 3 Abs. 1 RV,⁴⁰ wonach die Art. 3ff. einen Mechanismus einführen, der „die Doppelbesteuerung in jedem Einzelfall tatsächlich beseitigt“. Dies setzt das Bestehen einer mit der Antragsbefugnis korrespondierenden Antragspflicht voraus.

In diesem Zusammenhang bleibt unklar, weshalb die Steuerverwaltungen gemäß Art. 3 Abs. 3 RV mit Zustimmung der beiden verbundenen Unternehmen vereinbaren können, von Art. 3 Abs. 1 RV⁴¹ abzuweichen. Auch die Kommentierung schweigt dazu. Das Zustimmungserfordernis der Unternehmen gewährleistet jedoch, daß insoweit keine für sie nachteiligen Vereinbarungen getroffen werden.

Ein Nachteil in der Regelung der Antragsbefugnis könnte darin gesehen werden, daß die verbundenen Unternehmen im Falle einer Untätigkeit der Behörden kein eigenes Antragsrecht haben. Demgegenüber dürfte die Möglichkeit der Unternehmen, das Verfahren vor der Schiedskommission zu verhindern, indem sie keine Unterwerfungserklärung abgeben, nicht von großer Bedeutung sein, weil die Beseitigung der Doppelbesteuerung in ihrem eigenen Interesse liegt.

³⁸ Art. 3 Abs. 1 RV.

³⁹ Art. 3 Abs. 2 Satz 1 RV.

⁴⁰ Begründung II 13 RV.

⁴¹ Vgl. den Wortlaut oben S. 49.

Die Rechtsmittelregelung für das Verfahren vor der Schiedskommission hat gegenüber der des Verständigungsverfahrens den Vorteil, daß sie Konflikte mit bereits in der Sache ergangenen Gerichtsentscheidungen vermeidet. Die Bedeutung und der Umfang dieser Problematik und der damit zusammenhängenden Fristenregelung rechtfertigen eine gesonderte Behandlung außerhalb der Verfahrensbeschreibung.⁴²

II. Die Zusammensetzung der Entscheidungsgremien

1. Die gemischten Kommissionen im Verständigungsverfahren

Art. 25 Abs. 4 Satz 1 OECD-MA sieht vor, daß die Behörden der Vertragsstaaten zum Zwecke der Verständigung unmittelbar miteinander verkehren können.⁴³ Wenn für die Herbeiführung einer Einigung ein mündlicher Meinungsaustausch zweckmäßig erscheint, so kann er in einer Kommission durchgeführt werden, die aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten besteht.⁴⁴

Der mündliche Meinungsaustausch in einer Kommission stellt einen, von der Bejahung entsprechender Zweckmäßigkeit abhängenden Sonderfall des unmittelbaren behördlichen Verkehrs gemäß Art. 25 Abs. 4 Satz 1 OECD-MA dar, der auch eine schriftliche Abwicklung des Verfahrens ermöglicht.⁴⁵ Von besonderer Bedeutung ist, daß die Kommission aus Vertretern der zuständigen Behörden zusammengesetzt sind und damit auch einer Weisungsgebundenheit unterliegen. Das könnte in der Praxis zu Schwierigkeiten führen, wenn der Entscheidungsspielraum bereits vor dem Verständigungsversuch eingeschränkt wurde oder bestimmte Vereinbarungen erst nach Rückfrage bei den Weisungsgebern getroffen werden können.

Daten über die zahlenmäßige Zusammensetzung der gemischten Kommissionen und über die Kriterien, nach denen die Kommissionsmitglieder ausgewählt werden, liegen nicht vor.

2. Zusammensetzung der Schiedskommission und Bestellung ihrer Mitglieder

Gemäß Art. 4 RV besteht die Schiedskommission aus „– einer gleichen Anzahl von Vertretern der beteiligten Steuerverwaltungen“, sowie

⁴² Dazu S. 99 ff.

⁴³ Eine entsprechende Regelung enthält Abschnitt (16) des Schlußprotokolls DBA-Belgien; Art. 25 Abs. 2 DBA-Dänemark; Art. 25 Abs. 4 DBA-Frankreich; Art. XVIII A Abs. 5 DBA-Großbritannien; Art. 25 Abs. 1 DBA-Niederlande.

⁴⁴ Art. 25 Abs. 4 Satz 2 OECD-MA; eine entsprechende Regelung enthält Art. 25 Abs. 4 DBA-Frankreich.

⁴⁵ Nach der Kommentierung des OECD-Steuerausschusses, Anm. 37 zu Art. 25, wird das Verfahren „üblicherweise schriftlich abgewickelt“; konkrete Anhaltspunkte aus der Praxis fehlen.

„– einer ungeraden Anzahl von unabhängigen Personen, die insbesondere weder einer der beteiligten Steuerverwaltungen angehören, noch für diese Verwaltungen Tätigkeiten ausüben dürfen.“

Die Kommission wählt ihren Vorsitzenden aus den ihr angehörigen unabhängigen Personen.⁴⁶ Über die Zusammensetzung der Kommission entscheiden die Steuerverwaltungen der beteiligten Mitgliedstaaten.⁴⁷ Art. 4 Abs. 2 und 3 RV regelt die Ernennung der unabhängigen Personen, wofür zwei Möglichkeiten vorgesehen sind:

Entweder werden die unabhängigen Personen im gegenseitigen Einvernehmen, oder mangels Einvernehmens, durch Losentscheid von den Steuerverwaltungen der beteiligten Staaten ernannt.⁴⁸

Gemäß Art. 4 Abs. 3 RV ist eine Liste der unabhängigen Personen zu erstellen, die der Erleichterung der Auswahlprozedur dient.⁴⁹ Diese Liste besteht aus der Gesamtzahl der von den Mitgliedstaaten ernannten unabhängigen Personen, wobei jeder Mitgliedstaat nach Anhörung gewerblicher Spitzenverbände fünf Personen benennt.⁵⁰ Die Liste wird dann von der EG-Kommission jedem Mitgliedstaat übermittelt. Die Mitgliedstaaten sind jedoch weder bei der einvernehmlichen Bestimmung der unabhängigen Personen noch bei deren Ernennung durch Losentscheid auf die in der Liste genannten Personen beschränkt.⁵¹

Vielmehr haben die Steuerverwaltungen „den notwendigen Spielraum, um erforderlichenfalls für bestimmte Einzelfälle andere unabhängige Personen zu benennen, als für andere Fälle“. ⁵² Da auch die zu entscheidenden Fälle aufgrund ihrer Besonderheiten unterschiedliche Qualifikationen erfordern könnten, sei es nicht zwingend vorgeschrieben, daß die unabhängigen Personen ein Mandat von einer bestimmten Mindestdauer erhalten.⁵³

Unabhängige Personen, welche durch Losentscheid ermittelt wurden, können von jeder der beteiligten Verwaltungen nach vorab festgelegten Kriterien abgelehnt werden.⁵⁴ Daneben bestehen zwei, durch den Richtlinienvorschlag vorbestimmte Ablehnungsgründe:

„– Die Person ist oder war einem der beiden Unternehmen im Sinne von Art. 1 Abs. 2 verbunden oder Angestellter oder Berater eines der beiden Unternehmen;

– sie bietet keine hinreichende Gewähr der Unbefangenheit in dem zu entscheidenden Fall.“⁵⁵

⁴⁶ Art. 4 Abs. 5 RV.

⁴⁷ Art. 4 Abs. 1 Satz 3 RV.

⁴⁸ Art. 4 Abs. 2 Satz 1 RV.

⁴⁹ Begründung II 19 RV.

⁵⁰ Art. 4 Abs. 3 Satz 2 RV.

⁵¹ Art. 4 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. Satz 4 RV.

⁵² Begründung II 18 RV.

⁵³ AaO.

⁵⁴ Art. 4 Abs. 2, Satz 2 RV.

⁵⁵ Art. 4 Abs. 2, Satz 3 RV.

Die Regelung über die Zusammensetzung der Schiedskommission und über die Bestellung ihrer Mitglieder ist unbefriedigend, weil sie den beteiligten Verwaltungen die Möglichkeit gibt, „fallspezifisch“ zusammengesetzte Schiedskommissionen zu bilden.

Daß nicht nur eine Schiedskommission geschaffen werden soll, ergibt sich eindeutig aus Art. 4 Abs. 1 Satz 1 RV, wonach die Kommission aus einer gleichen Anzahl von Vertretern der *beteiligten*⁵⁶ Steuerverwaltungen besteht. Das kann nur so verstanden werden, daß es sich um die jeweils an der konkreten Gewinnberichtigung beteiligten Verwaltungen handelt. Anderenfalls wäre von den Steuerverwaltungen „der“ oder „aller“ Mitgliedstaaten die Rede.⁵⁷

Entscheiden nun die Steuerverwaltungen der beteiligten Mitgliedstaaten über die Zusammensetzung der Kommission,⁵⁸ so können sie das erst dann tun, wenn die Beteiligung feststeht, wenn also das Verständigungsverfahren eingeleitet ist. Damit haben die Steuerverwaltungen durch entsprechende Auswahl geeigneter unabhängiger Personen die Möglichkeit, eine dem konkreten Fall angepaßte Schiedskommission zu bestellen. Diese Möglichkeit muß als Nachteil angesehen werden, weil sie die Beurteilung der Qualifikation dieser Personen allein den Verwaltungen überläßt und kein Pendant zu der Verpflichtung der verbundenen Unternehmen zur vorherigen Unterwerfung unter den Schiedsspruch bietet.⁵⁹ Die Anhörung der gewerblichen Spitzenverbände ist auch nur hinsichtlich derjenigen Personen vorgesehen, die auf der Liste im Sinne des Art. 4 Abs. 3 RV stehen. Die Verwaltungen können zwar Personen aus dieser Liste bestellen und sind auf die Liste beschränkt, wenn sie die Auswahl durch Losentscheid treffen, sie haben jedoch immer die Möglichkeit, sich auf eine Person zu einigen, die nicht auf der Liste steht.⁶⁰ Damit umgehen sie die Anhörung der gewerblichen Spitzenverbände. Gerade wegen der Unterwerfungspflicht der verbundenen Unternehmen unter den Schiedsspruch und ihrer auf dem Spiel stehenden Interessen müßte den gewerblichen Spitzenverbänden ein Mitspracherecht bei der Auswahl der unabhängigen Personen gegeben werden. Das mindeste wäre jedoch ein Recht der Spitzenverbände bzw. der betroffenen Unternehmen, die von der Verwaltung bestellten Personen aus den gleichen Gründen abzulehnen, die der Richtlinienvorschlag in Art. 2 Satz 4 nur den Verwaltungen zubilligt.⁶¹

Schließlich vermag es nicht zu überzeugen, daß eine fallspezifische Besetzung mit unabhängigen Personen überhaupt erforderlich ist, weil der Richtlinienvorschlag ohnehin auf Gewinnberichtigungsfälle beschränkt ist. Hier

⁵⁶ Hervorhebung nur hier.

⁵⁷ Vgl. auch Begründung I 5 RV letzter Absatz, wo von „den Kommissionen“ die Rede ist.

⁵⁸ Art. 4 Abs. 1 Satz 3 RV.

⁵⁹ Vgl. Art. 3 Abs. 2 Satz 1 RV.

⁶⁰ Vgl. Art. 4 Abs. 2 Satz 1 und 2 RV.

⁶¹ So auch der Wirtschafts- und Sozialausschuß in Pkt. 2.4.1 seiner Stellungnahme zu dem Richtlinienvorschlag; dazu S. 203f., 218f.

dürften in jedem EG-Mitgliedsstaat zumindest fünf⁶² hinreichend qualifizierte Personen – auch außerhalb der Verwaltung – zu finden sein.

Stellt man an die Schiedskommission den Anspruch einer gewissen Einheitlichkeit in der Spruchpraxis, so ist ein zeitlich nicht zu kurz bemessenes Festmandat der unabhängigen Personen eine wesentliche Bedingung hierfür. Die Verwaltungen dürfen nicht die Möglichkeit haben, „unabhängige“ Personen entsprechend einer von ihnen gewünschten Spruchpraxis auszuwählen.⁶³

Der niederländische Alternativ-Entwurf für eine multilaterale Vereinbarung bestimmt die Zusammensetzung des mit der Schiedskommission vergleichbaren Ausschusses in Art. 7. Anders als Art. 4 RV, der keine eindeutige Bestimmung über die zahlenmäßige Zusammensetzung des Gremiums enthält,⁶⁴ ist der Ausschuß gemäß Art. 7 Abs. 1 aus „drei Vertretern jeder beteiligten zuständigen Behörde“ sowie „einer ungeraden Anzahl unabhängiger Personen, deren Zahl nicht unter drei liegen darf“ zusammengesetzt. Diese Regelung vermeidet die nach dem Richtlinienvorschlag zulässige Möglichkeit eines zahlenmäßigen Übergewichts von Vertretern der Finanzverwaltung. Obwohl beide Regelungen Pattsituationen dadurch verhindern, daß sie eine ungerade Anzahl unabhängiger Personen vorschreiben, sichert der niederländische Vorschlag eine gleichmäßige Gewichtung der Mitglieder des Gremiums.

In weiteren Bestimmungen über die Zusammensetzung des Ausschusses lehnt sich der Alternativ-Entwurf stark an die Regelungen des Richtlinienvorschlags an, er beschränkt die Auswahl der unabhängigen Mitglieder jedoch auf die in der Liste genannten Personen.⁶⁵ Als Nachteil des Entwurfs gegenüber dem Richtlinienvorschlag muß festgehalten werden, daß keine Anhörung der gewerblichen Spitzenverbände bei der Bestellung der unabhängigen Ausschuß-Mitglieder vorgesehen ist.

III. Besondere Verfahrensbestimmungen

1. Gegenstand der Entscheidung

Das Verständigungsverfahren im engeren Sinn hat die Vermeidung einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung in Einzelfällen zum Gegenstand⁶⁶ und ist deshalb nicht auf die Beseitigung einer nach Gewinnberichtigungen entstehenden Doppelbesteuerung beschränkt.

Dagegen ist Entscheidungsgegenstand der Schiedskommission nur der Betrag, für den die Doppelbesteuerung nach Durchführung des Verständigungs-

⁶² Art. 4 Abs. 3 Satz 2 RV.

⁶³ Eine Verbesserung der Vorschriften über die Zusammensetzung der Schiedskommission, „insbesondere der Bestimmungen über die Auswahl und ... Amtsdauer ihrer Mitglieder“ fordert auch der Finanzausschuß des Bundestages (BT-Drucks. 8/1228); dazu S. 203 f., 218 f.

⁶⁴ Siehe S. 51 f.

⁶⁵ Art. 7 Abs. 2 des Entwurfs.

⁶⁶ Siehe S. 13 ff.

verfahrens fortbesteht.⁶⁷ Nach der offiziellen Kommentierung⁶⁸ kann es nicht die Aufgabe der Schiedskommission sein, „auch den Teil des Streitgegenstandes wiederum in Frage zu stellen, über den sich die Verwaltungen möglicherweise bereits verständigt haben“. Der niederländische Alternativ-Entwurf enthält keine entsprechende Beschränkung in der Zuständigkeit des Ausschusses.⁶⁹

Zunächst kann die Bestimmung des Richtlinienvorschlags nicht das alleinige Ziel haben, eine dem Steuerpflichtigen günstige Entscheidung im Verständigungsverfahren und sei es auch nur eine günstige Teilentscheidung, zu erhalten. Die vollständige Beseitigung der Doppelbesteuerung wird nämlich durch Art. 6 Satz 3 RV ohnehin garantiert. Verfolgt die Beschränkung auf die verbleibende Doppelbesteuerung dagegen das Ziel einer Entlastung der Schiedskommission, dann ist damit eine sachliche Präjudizierung des Gremiums verbunden. Die Begründung der Verständigungspartner bzw. die Anwendung einer bestimmten Berichtigungsmethode bleibt, zumindest für die Teilentlastung von der Doppelbesteuerung, unantastbar. Orientiert sich die Entscheidungsfindung im Verständigungsverfahren bzw. im Verfahren vor der Schiedskommission überhaupt an rechtlichen Kriterien,⁷⁰ dann könnte die im Ergebnis möglicherweise richtige, in der rechtlichen Begründung jedoch mangelhafte Teilentscheidung insoweit nicht richtiggestellt werden.

Die Entwicklung einer einheitlichen Berichtigungspraxis, zu der das neue Gremium vielleicht einen Beitrag leisten könnte, wäre unnötig erschwert. Ob der Richtlinienvorschlag einen derartigen Anspruch überhaupt erhebt, muß ernsthaft bezweifelt werden. Nach der offiziellen Begründung stellen die Kommissionen „keineswegs supranationale gerichtliche Instanzen dar“.⁷¹ Es gehe auch nicht darum, daß sie „Regeln oder Grundsätze zur Vermeidung künstlicher Gewinnverlagerungen zwischen verbunden Unternehmen über Konzernverrechnungspreise zu entwickeln hätten“.⁷² Vielmehr haben sie nur die ihnen vorgelegten Einzelfälle anhand der jeweiligen Sachlage zu entscheiden.⁷³ Dazu bestimmt Art. 4 Abs. 1 Satz 2 RV i. V. m. Art. 6 Satz 3 RV lediglich, daß die Kommission mit einfacher Stimmenmehrheit so entscheidet, daß jegliche Doppelbesteuerung vermieden wird.⁷⁴

Eine wesentliche Aufgabe der weiteren Untersuchung wird darin bestehen, diejenigen materiellrechtlichen Kriterien zu entwickeln, welche bei der Entscheidung „anhand der jeweiligen Sachlage“ berücksichtigt werden müssen.

⁶⁷ Art. 6 Satz 1 i. V. m. Art. 3 Abs. 1 Satz 1 RV.

⁶⁸ Begründung II 24 RV.

⁶⁹ Vgl. die Art. 9 Abs. 1 i. V. m. 5 Nr. 1 des Alternativ-Entwurfs.

⁷⁰ Siehe S. 69ff.

⁷¹ Begründung I 5 a. E. RV.

⁷² Begründung I 6 RV.

⁷³ AaO.

⁷⁴ Ebenso Art. 9 Abs. 1 i. V. m. Art. 7 Abs. 1 des niederländischen Alternativ-Entwurfs.

2. Die Stellung der verbundenen Unternehmen im Verfahren

Weder Art. 25 OECD-MA noch die Verständigungsvorschriften in den Abkommen der Bundesrepublik mit den anderen Mitgliedstaaten der EG sehen eine irgendwie geartete Beteiligung des Steuerpflichtigen an der zwischenstaatlichen Verständigung vor. Nach Ansicht des OECD-Steuerausschusses sind die Vertragsstaaten verpflichtet, den Steuerpflichtigen „gewisse wesentliche Rechte zuzusichern“.⁷⁵ Genannt wird das Recht, Erklärungen schriftlich oder mündlich in eigener Person oder durch einen Vertreter abzugeben, sowie das Recht auf einen Rechtsbeistand.⁷⁶ Wegen der Besonderheit des Verfahrens erscheine es aber nicht erforderlich, dem Steuerpflichtigen oder seinem Vertreter Akteneinsicht zu gewähren.⁷⁷

Dieser, auch in der Literatur viel diskutierte Problembereich⁷⁸ erfährt durch Art. 5 RV eine eindeutige Regelung, die sich auch auf das Verständigungsverfahren als Teil des Richtlinienvorschlags bezieht:

Jedes der verbundenen Unternehmen kann danach alle Angaben, Beweismittel und Schriftstücke übermitteln, die für die Entscheidung nützlich sein können.⁷⁹ Gemäß Art. 5 Abs. 2 RV sind die verbundenen Unternehmen oder ihre Vertreter auf Verlangen von der Schiedskommission persönlich zu hören, wobei das persönliche Erscheinen auch seitens der Kommission angeordnet werden kann.⁸⁰

3. Verwirklichung des Entscheidungsergebnisses

Gemäß Art. 25 Abs. 2 OECD-MA ist die Verständigungsregelung ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen.

Diese Bestimmung hat kein Vorbild im Musterabkommen von 1963 und ist wohl aus diesem Grund in keinem Abkommen zwischen der Bundesrepublik und den übrigen Mitgliedstaaten der EG zu finden. Nach der Kommentierung des OECD-Steuerausschusses⁸¹ sollen die Staaten, deren innerstaatliches Recht Fristen für die Berichtigung festgesetzter Steuern oder für Steuererstattungen

⁷⁵ OECD-Steuerausschuß, Anm. 39 zu Art. 25 OECD-MA; auch die Landesberichterstatler des IFA-Kongresses 1981 sprechen sich für eine Verbesserung der Stellung des Steuerpflichtigen im Verfahren aus.

⁷⁶ AaO.

⁷⁷ AaO., Anm. 40 zu Art. 25 OECD-MA.

⁷⁸ Reich, Verständigungsverfahren, S. 79f.; Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 122ff.; Strobl/Zeller, *StuW* 1978, S. 244 (251); Korn/Debatin, *Systematik III K 2 Rdnr.* 158; Bühler, *Prinzipien*, S. 43; vgl. auch Resolution IFA-Kongreß 1969, *IWB F 1*, S. 1137 (1138).

⁷⁹ Art. 5 Abs. 1 Satz 1 RV; gem. Art. 5 Abs. 1 Satz 2 RV sind die Unternehmen auf Verlangen der Kommission zu dieser Mitwirkung auch verpflichtet.

⁸⁰ Eine dem Art. 5 RV entsprechende Regelung enthält auch Art. 8 des niederländischen Alternativ-Entwurfs.

⁸¹ OECD-Kommentar, Anm. 27 zu Art. 25 OECD-MA.

vorsicht, nicht gehindert sein, vereinbarte Verständigungsergebnisse ohne Rücksicht auf diese Fristen zu verwirklichen.

Für den sachlichen Anwendungsbereich des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag ist die Regelung des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA zu beachten, der bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine korrespondierende Gewinnberichtigung⁸² eine entsprechende Änderung der von den Gewinnen erhobenen Steuer vorsieht. Dabei sind jedoch die übrigen Abkommensbestimmungen zu berücksichtigen.⁸³ Da auch diese Vorschrift noch keinen Niederschlag in der Abkommenspraxis innerhalb der EG gefunden hat, muß geprüft werden, ob das nationale Recht eine Durchbrechung der Fristen, welche die Verwirklichung des Verständigungsergebnisses erschweren könnten,⁸⁴ in Ausnahmefällen gestattet. Die Regelung des Richtlinienvorschlags macht diese Prüfung nicht entbehrlich.

Aus der Verpflichtung der Schiedskommission, eine die Doppelbesteuerung beseitigende Entscheidung zu treffen und aus der Verpflichtung der Steuerverwaltungen und der verbundenen Unternehmen, die Entscheidung der Schiedskommission im vorhinein anzuerkennen,⁸⁵ wird man, nach der Intention des Richtlinienvorschlags, auf eine Verpflichtung der Verwaltung zur Verwirklichung des Entscheidungsergebnisses schließen können.

Bleibt die sachliche Zuständigkeit der Schiedskommission auf die Beseitigung einer nach Durchführung des Verständigungsverfahrens fortbestehenden Doppelbesteuerung beschränkt, dann kann sich die Verpflichtung zur Verwirklichung des Verständigungsergebnisses auch nur auf diesen Teil beziehen. Der niederländische Alternativ-Entwurf vermeidet diesen Nachteil, weil er die sachliche Zuständigkeitsbeschränkung nicht übernimmt⁸⁶ und in Art. 9 Abs. 3 eine Art. 25 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA entsprechende Fristenregelung enthält.

Die Möglichkeiten zur Verwirklichung des Entscheidungsergebnisses hängen eng mit der Durchführbarkeit der Verfahren trotz Bestandskraft eines Steuerbescheids bzw. trotz Rechtskraft eines innerstaatlichen Urteils zusammen. Der Umfang der Problematik rechtfertigt eine gesonderte Erörterung.⁸⁷

4. Die Kosten des Verfahrens

Während die Vorschriften über das Verständigungsverfahren keine Kostenregelung enthalten, bestimmt Art. 4 Abs. 6 RV,⁸⁸ daß die Kosten des Verfahrens der Kommission, mit Ausnahme der den verbundenen Unternehmen

⁸² Art. 9 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA.

⁸³ Art. 9 Abs. 2 OECD-MA.

⁸⁴ So z. B. die Vorschriften der §§ 169 ff. AO über die Festsetzungsverjährung; dazu S. 110.

⁸⁵ Art. 3 Abs. 2 Satz 1 RV.

⁸⁶ Siehe S. 54f.

⁸⁷ Dazu S. 99 ff.

⁸⁸ Art. 7 Abs. 4 des niederländischen Alternativ-Entwurfs stimmt mit Art. 4 Abs. 6 RV überein.

entstehenden Kosten, von den beteiligten Staaten je zur Hälfte getragen werden.

Die Kostentragungspflicht der Unternehmen erscheint insofern ungerechtfertigt, als das Verfahren einzig und allein dem Zweck dient, eine rechtswidrige staatliche Berichtigungsmaßnahme in ihren Folgen zu beseitigen. Hier fehlt eine differenzierte Regelung, die die Kostentragungspflicht der Unternehmen von einer mißbräuchlichen Ausnutzung des Verfahrens oder von einer Verletzung ihrer Mitwirkungspflichten abhängig macht.⁸⁹ Dabei muß berücksichtigt werden, daß die Unternehmen selbst keine Antragsbefugnis in Bezug auf die Einleitung des Verfahrens vor der Schiedskommission haben.⁹⁰ Die Kostenregelung müßte dann konsequenterweise auch das Verständigungsverfahren umfassen.⁹¹

IV. Abschließende Bestimmungen des Richtlinienvorschlages

Art. 9 RV verpflichtet die Mitgliedstaaten der EG, die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften zur Verwirklichung der Richtlinie innerhalb einer bestimmten Frist nach dem Zeitpunkt ihres Erlasses in Kraft zu setzen und der EG-Kommission den Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Vorschriften mitzuteilen, die auf dem unter die Richtlinie fallenden Gebiet erlassen werden.

Mit dieser Formulierung wird die Wirkung der europarechtlichen Richtlinie für das vorgeschlagene Verfahren konkretisiert. Diese ist gem. Art. 189 EWGV für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich, überläßt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel zu ihrer Verwirklichung.⁹²

Die nach dem Vorschlag der EG-Kommission zu erlassende Richtlinie ist auf Art. 100 EWGV gestützt,⁹³ der dem Rat eine Kompetenz gibt, Richtlinien zur Angleichung mitgliedstaatlichen Rechts zu erlassen. Voraussetzung ist nach Art. 100 EWGV, daß sich die anzuleichenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften „unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken“.⁹⁴

Damit ist eine wesentliche Voraussetzung für das Entstehen der in Art. 9 RV normierten mitgliedstaatlichen Verpflichtung angesprochen.

Die inhaltlich in ihren wichtigsten Bestimmungen mit dem Richtlinienvorschlag vergleichbare Regelung des niederländischen Alternativ-Entwurfs ist

⁸⁹ Zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen: Koch, Generalbericht, S. 38; J. Strobl, Landesbericht, S. 174f., 177.

⁹⁰ Siche S. 50.

⁹¹ Nach Koch, aaO., S. 39, sollen sich die Steuerverwaltungen an den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit orientieren.

⁹² Dazu ausführlich unten S. 174 ff.

⁹³ Satz 1 der Präambel des Richtlinienvorschlags.

⁹⁴ Art. 100 Abs. 1 Satz 1 EWGV; dazu ausführlich unten S. 165 ff.

dagegen als multilateraler, ratifizierungsbedürftiger völkerrechtlicher Vertrag zwischen den Mitgliedstaaten der EG konzipiert.⁹⁵ Entstehungsgrund für die Verpflichtung der Staaten zur Befolgung des neuen Verfahrens wäre dort kein einseitiger Akt eines Organs der EG, sondern der Abschluß eines völkerrechtlichen Vertrages zwischen den Mitgliedstaaten.

Von ganz entscheidender Bedeutung ist, daß auch die Verpflichtung zur Verwirklichung des niederländischen Alternativ-Entwurfs auf eine Vorschrift des EWG-Vertrages gestützt wird. Dazu wird in der Präambel des Entwurfs ausgeführt, daß die Mitgliedstaaten „in dem Wunsch, Art. 220 des Vertrages zur Anwendung zu bringen, in welchem sie sich verpflichtet⁹⁶ haben, Verhandlungen einzuleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung sicherzustellen . . .“ dieses Übereinkommen schließen. Die Heranziehung unterschiedlicher Rechtsgrundlagen des EWG-Vertrages zur Verwirklichung einer inhaltlich im wesentlichen übereinstimmenden Regelung wirft die Frage auf, ob die Verpflichtungsformen „Richtlinien“ und „völkerrechtlicher Vertrag“ in diesem sachlichen Bereich austauschbar sind.⁹⁷

Fünftes Kapitel. Zusammenfassung

Der Richtlinienvorschlag der EG-Kommission hat eine Verbesserung der bestehenden Verständigungsverfahren zum Ziel.

Während die Geltung der Verständigungsvorschriften auf völkervertraglicher Vereinbarung und innerstaatlicher Zustimmung seitens des Parlaments beruht, soll die neue Regelung im Wege einer europarechtlichen Richtlinie verwirklicht werden. Damit unterscheiden sich beide Verfahren hinsichtlich ihrer Geltungsvoraussetzungen. Ihr sachlicher Anwendungsbereich stimmt jedoch teilweise überein, wobei das Verfahren nach dem Richtlinienvorschlag einen engeren Anwendungsbereich hat als das Verständigungsverfahren.

Die von der EG-Kommission vorgeschlagene Regelung soll jede Doppelbesteuerung beseitigen, die sich aus einer Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen ergeben kann. Derartige Berichtigungen werden von den Finanzverwaltungen zur Verwirklichung einer sachgerechten Besteuerung vorgenommen. Dabei werden die von den verbundenen Unternehmen ausgewiesenen Gewinne nur dann als Grundlagen der Besteuerung anerkannt, wenn sie in gleicher Höhe auch aus Geschäftsbeziehungen zwischen unabhängigen Dritten entstanden wären.

⁹⁵ Vgl. die Art. 12 ff. des Entwurfs.

⁹⁶ Hervorhebung nur hier.

⁹⁷ Vgl. die Erörterung der Kompetenzabgrenzung zwischen den Mitgliedstaaten und den Organen der Gemeinschaft, S. 128 ff., 193 ff.

Rechtsgrundlage für eine Gewinnberichtigung nach dem sogenannten „*dealing-at-arm's-length*“-Prinzip kann nur eine Norm des innerstaatlichen Rechts sein. Enthalten die Gewinnberichtigungsklauseln der Doppelbesteuerungsabkommen Einschränkungen gegenüber einer innerstaatlichen Berichtigungsverfahren, wie dies im Verhältnis zwischen Art. 9 OECD-MA und § 1 AStG der Fall ist, so darf eine Gewinnberichtigung nur noch in den Grenzen der Abkommensvorschrift vorgenommen werden.

Dieses Ergebnis entspricht der Konzeption von Doppelbesteuerungsabkommen, deren Normen die materiellen Steuertatbestände des innerstaatlichen Rechts einschränkend modifizieren. Die hierfür erforderliche unmittelbare Anwendbarkeit der Beschränkungsnormen, d. h. ihre für die Rechtsanwendung hinreichende Bestimmtheit wird von den Gewinnberichtigungsverfahren der Abkommen trotz der inhaltlichen Unbestimmtheit des Berichtigungsmaßstabes erfüllt. Hierfür ist entscheidend, daß sich der Gesetzgeber bei der Umschreibung des Berichtigungsmaßstabs in § 1 AStG einer gleichermaßen unbestimmten Formulierung bedient hat und daß an die unmittelbare Anwendbarkeit völkervertraglicher Normen insoweit keine höheren Anforderungen gestellt werden dürfen, als an Normen des innerstaatlichen Rechts. Soweit die Abkommensvorschriften auch den persönlichen Anwendungsbereich des § 1 AStG einschränken, sind sie hinreichend bestimmt.

Aus diesem Grund sind die Gewinnberichtigungsverfahren der Doppelbesteuerungsabkommen als materielle Entscheidungsgrundlagen für das Verständigungsverfahren und für das Verfahren vor der Schiedskommission anzusehen. Der gemeinsamen Entscheidungsgrundlage beider Verfahren stehen wesentliche Unterschiede im Verfahrensablauf gegenüber.

Während das zwischenstaatliche Verständigungsverfahren keinen Einigungszwang der beteiligten Finanzverwaltungen kennt, bietet das nach Scheitern der Verständigung von Amts wegen einzuleitende Verfahren vor der Schiedskommission eine Gewähr für die Beseitigung der Doppelbesteuerung. Die aus Vertretern der beteiligten Finanzverwaltungen und einer ungeraden Anzahl unabhängiger Personen zusammengesetzte Kommission muß ihre Entscheidung so treffen, daß jegliche Doppelbesteuerung beseitigt wird.

Dennoch enthält das neue Verfahren Mängel, die zum Teil daraus herrühren, daß es die Durchführung eines Verständigungsverfahrens voraussetzt, ohne die Nachteile und Mängel dieses Verfahrens zu beseitigen.

Bevor der Versuch unternommen werden kann, Verbesserungsvorschläge für das vorgeschlagene Verfahren zu prüfen, soll untersucht werden, ob es zusätzliche Anforderungen gibt, denen dieses Verfahren gerecht werden muß, und ob es überhaupt im Wege einer europarechtlichen Richtlinie verwirklicht werden kann.

Zweiter Teil

Die Anforderungen des Abkommensrechts und des innerstaatlichen Rechts an das Verständigungsverfahren und an das Verfahren vor der Schiedskommission

Erstes Kapitel. Notwendigkeit und Methode der Untersuchung

Das Verfahren vor der Schiedskommission unterscheidet sich von dem Verständigungsverfahren im herkömmlichen Sinn zunächst durch den äußeren Ablauf¹ und besonders dadurch, daß es die Beseitigung der Doppelbesteuerung in dem Sonderfall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen gewährleisten soll.²

Ein solcher, auf die Ergebnisse und auf den formellen Ablauf beschränkter Blick, isoliert die im Rahmen dieser Verfahren zu treffenden Entscheidungen von ihren materiellen Grundlagen. Diese Betrachtungsweise erschwert den Versuch, die einzelnen Verfahrensbestimmungen aus dem Anspruch bzw. aus den Anforderungen materieller Entscheidungsgrundlagen auszulegen bzw. an diesen Anforderungen zu messen.

Aus der Erwägung, daß die Verfahren die Verwirklichung des materiellen Rechts zum Ziel haben müssen, wird zunächst die Frage nach den Anforderungen des materiellen Rechts an die Verfahren gestellt. Erst danach kann beurteilt werden, ob das neue Verfahren eine Verbesserung gegenüber der bisherigen Regelung bringt. Daß es durchaus naheliegt, derartige Anforderungen zu erörtern, ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Vorschriften über das Verständigungsverfahren. Danach soll „eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung“ vermieden werden.³

Neben Anforderungen des Abkommensrechts müssen auch solche der nationalen Rechte in Betracht gezogen werden, weil diese unter bestimmten Voraussetzungen für die Abkommensauslegung heranzuziehen sind.⁴

Abschließend soll untersucht werden, ob die nach materiellem Recht möglichen Lösungen auch dann verwirklicht werden können, wenn die Steuerbescheide bestandskräftig sind oder wenn sie bereits Gegenstand rechtskräftiger Entscheidungen waren. Anlaß für diese Untersuchung bietet die Formulierung in Art. 25 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA, wonach der Fall „unbeschadet der

¹ Siehe S. 44 ff.

² Art. 6 RV.

³ Art. 25 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA; Hervorhebung nur hier.

⁴ Vgl. bereits die Bestimmung des Unternehmensbegriffs S. 23 f.

nach dem innerstaatlichen Recht . . . vorgesehenen Rechtsmittel“ bei der zuständigen Behörde vorgelegt werden kann.

In der Literatur wird das Verständigungsverfahren bzw. die im Rahmen dieses Verfahrens zu treffende Entscheidung grundsätzlich nicht durch einen Rückgriff auf die Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen charakterisiert. Der eingeschlagene Lösungsweg muß daher anhand der Stellungnahmen des Schrifttums überprüft werden.

I. Stellungnahmen des Schrifttums zur Qualität des Verständigungsverfahrens

1. Tendenz zur Ablehnung rechtlicher Bindungen

Nach Bühler⁵ müssen im internationalen Steuerrecht von den rechtsstaatlichen Postulaten der strengen Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit Abstriche gemacht werden. Zumindest für die Entscheidung im Verständigungsverfahren spiegelt diese Aussage einen Teil der Literaturmeinungen wider.

Obwohl Spitaler im Jahre 1936 beklagte, daß durch die Doppelbesteuerungsverträge nichts Hinreichendes zur Sicherung der angemessenen Auslegung der vertraglichen Bestimmungen vorgekehrt werde,⁶ war er auch 1952 nach der Weiterentwicklung der Vertragspraxis noch der Ansicht, daß das zwischenstaatliche Kollisionsverfahren zweckmäßigerweise von finanzwissenschaftlichen Gedanken beherrscht sein müsse.⁷ Nach Tittel⁸ soll das Verständigungsverfahren mit Absicht nicht erkennen lassen, ob es sich um ein rechtliches oder um ein politisches Verfahren handle. Strobl/Zeller⁹ bezeichnen das Verständigungsverfahren als Härteverfahren, das als Ausprägung des Grundsatzes der internationalen Rücksichtnahme gesehen werden könne.¹⁰ Den erzielten Vereinbarungen sei jedoch bindende Wirkung für die Steuerbehörden beizulegen.¹¹

Die mangelnde Bereitschaft, rechtliche Anforderungen an die Verständigung zu stellen, hat im wesentlichen zwei Gründe, die teilweise ineinander greifen.

⁵ Bühler, Prinzipien, S. 153.

⁶ Spitaler, Doppelbesteuerungsproblem, S. 563.

⁷ Ders., StuW 1952, Sp. 803 (806).

⁸ Tittel, Verständigungsverfahren, S. 73 ff.

⁹ Strobl/Zeller, StuW 1978, S. 244 (245).

¹⁰ Vgl. jedoch: J. Strobl, Landesbericht 1981 S. 172: „... sind . . . die Behörden an die allgemeinen Grundsätze des Verwaltungsrechts (Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, Grundsatz von Treu und Glauben, Verhältnismäßigkeit der getroffenen Maßnahmen, Amtsermittlungsgrundsatz) gebunden.“

¹¹ Strobl/Zeller, aaO., S. 247.

Einmal wird es, insbesondere für die Finanzverwaltung, als sehr vorteilhaft angesehen, wenn sich das Verfahren im weitgehend rechtsfreiem Raum abspielt.

Bühler¹² weist auf die schwere Verantwortung hin, welche die Finanzminister überall zu tragen hätten. Ihre Abneigung, die so pfleglich behandelte Finanzgewalt nur im Wege „sorgfältig überlegter zweiseitiger Verträge“ einschränken zu lassen, statt sie dem „Risiko einer Rechtsprechung“ auszusetzen, deren maßgebende Normen noch gar nicht geschaffen seien, könne ihnen nicht verübelt werden.¹³ Nach Reich,¹⁴ beschränken sich die Vertragsunterhändler auf die Festlegung genereller Grundsätze und stellen die nähere Ausführung dem „Ermessen“ der Verwaltungsbehörden der beiden Vertragsstaaten anheim. Dem Vertrag könne keine eindeutige Antwort entnommen werden, weil die Normen zu weit gefaßt seien. Dadurch, so Reich,¹⁵ wolle man vermeiden, daß ein DBA durch strenge und allzu formelle Vertragsvorschriften unbeweglich und unklar werde.

Ein weiterer Grund für die weitgehende Leugnung rechtlicher Bindungen liegt in der Fixierung auf das Verfahren selbst. Die Charakterisierung der Entscheidung erfolgt aufgrund einer Unterscheidung zwischen rechtlichen und politischen bzw. diplomatischen Streiterledigungsmitteln.

Diese lassen sich im Anschluß an Art. 33 der UN-Charta¹⁶ in drei Gruppen einteilen:¹⁷

- diplomatische Streiterledigungsmittel,
- internationale Schiedsgerichtsbarkeit,
- internationale Gerichtsbarkeit.

Der wesentliche Unterschied zwischen den genannten Verfahren besteht darin, daß die Streitparteien bei den diplomatischen Streiterledigungsmitteln unmittelbar miteinander verhandeln und damit Herren der Verfahren bleiben. Anders bei der internationalen Gerichts- oder Schiedsgerichtsbarkeit, die durch autoritäre und von unabhängiger Willensbildung getragene Entscheidungen

¹² Bühler, Diskussionsbeitrag, S. 77f.

¹³ Bühler, aaO.; ähnlich Teichner, *StuW* 1965, Sp. 343 (346) unter Bezugnahme auf Spitaler, *StuW* 1950, Sp. 803 (806).

¹⁴ Reich, Verständigungsverfahren, S. 33; nach Koch, Generalbericht, S. 24 „bemühen sich in der Regel sowohl der Steuerpflichtige als auch die Finanzverwaltung, strittige Fragen . . . insbesondere auf dem Gebiet der Verrechnungspreise, durch einen Kompromiß zu lösen“.

¹⁵ Reich, aaO.; so zumindest hinsichtlich der Betonung des Elements der Beweglichkeit: Spitaler, aaO. Sp. 804.

¹⁶ Charta der Vereinten Nationen vom 26. Juni 1945; Art. 33 Abs. 1 nennt die „Beilegung durch Verhandlung, Untersuchung, Vermittlung, Vergleich, Schiedsspruch, gütliche Entscheidung, Inanspruchnahme regionaler Einrichtungen oder Abmachungen oder durch andere friedliche Mittel eigener Wahl“.

¹⁷ Vgl. Berber III, S. 27ff.; Wengler II, S. 885ff.; Verdross/Simma, *Universelles Völkerrecht*, S. 639ff.; Jones, *Legal Nature*, S. 337; v. Mangoldt, *Schiedsgerichtsbarkeit*, S. 8ff.

charakterisiert werden kann.¹⁸ Entsprechend dieser Einteilung wird das Verständigungsverfahren wegen der Streitherrschaft der ohne Zwischenschaltung Dritter verhandelnden Behördenvertreter den diplomatischen Streiterledigungsmitteln zugerechnet.¹⁹ Das Verfahren wird näher als Mittel der „völkerrechtlichen Streiterledigung durch Einigung“,²⁰ als „*procedure amiable de pure conciliation*“ ohne den Charakter und die Garantien eines Rechtsverfahrens,²¹ als „*pactum de negotiando*“ oder als „*pactum de contrahendo*“²² gekennzeichnet. Nach *Weber*²³ sei es verfehlt, an zwischenstaatlich abzuwickelnde Verfahren die Maßstäbe eines innerstaatlichen Rechtsbehelfsverfahrens oder bestenfalls eines Verfahrens vor einem internationalen Gericht anzulegen. Als politisches Streiterledigungsmittel wolle das Verständigungsverfahren nicht eine Lösung nach streng rechtlichen Kriterien herbeiführen, sondern unter Berücksichtigung aller Umstände „eine billige und zwangslose Einigung unter Völkerrechtssubjekten ermöglichen“.²⁴

2. Ausdrückliche Verneinung rechtlicher Bindungen

*Lenz*²⁵ bezeichnet das Verständigungsverfahren ohne nähere Begründung als „außerrechtliches Verfahren“. Auch *Sass*²⁶ betont, daß das in den Händen der Steuerverwaltungen verbleibende Verfahren „nicht rechtsförmlich“ sei. Insbesondere die Schiedsentscheidung (ergänze nach dem Richtlinienvorschlag der EG-Kommission) sei, ebenso wie bisher das Verständigungsergebnis, „pragmatisch“ zu finden.²⁷

3. Tendenz zur Bejahung rechtlicher Bindungen

Soweit vereinzelt der Versuch einer rechtlichen Qualifizierung unternommen wird, beschränkt sich die Aussage auf das Verfahren selbst oder aber in vorsichtiger Andeutung auf die in dem Verfahren zu treffende Entscheidung.

*Lindencrona/Mattson*²⁸ sehen im Verständigungsverfahren „a kind of judicial procedure“, „a certain resemblance to a judicial proceeding in which an individual case is decided“.²⁹ Obwohl nähere Bestimmungen über die Durchführung

¹⁸ Berber III, S. 40; v. Mangoldt, aaO. S. 8; dies. auch zur Abgrenzung zwischen internationaler Gerichts- und Schiedsgerichtsbarkeit jew. aaO. S. 15 ff.; J. Strobl, Landesbericht 1981, S. 176.

¹⁹ Mühlhausen, Verständigungsverfahren, S. 84; Jones, Legal Nature, S. 4; Reich, Verständigungsverfahren, S. 39; J. Strobl, aaO. S. 171.

²⁰ Tittel, Verständigungsverfahren, S. 72.

²¹ Rosendorff/Henggeler, Steuerrecht des Erdballs, I De. 257.

²² Mühlhausen, aaO. S. 219; Jones, aaO. S. 4; Strobl/Zeller, StuW 1978, S. 244 (245).

²³ E. Weber, IWB F 3 Gr. 2, S. 211 (219).

²⁴ Reich, Verständigungsverfahren, S. 40.

²⁵ Lenz, Generalbericht, S. 317.

²⁶ Sass, DB 1979, S. 2196.

²⁷ AaO.

²⁸ Lindencrona/Mattson, World Tax Court, S. 7.

²⁹ AaO., S. 71.

des Verständigungsverfahrens i. e. S. fehlen, so *Mülhausen*,³⁰ berechtige dies nicht ohne weiteres zu der Folgerung, daß durch das Verständigungsverfahren ein weitgehend rechtsfreier Raum eröffnet sei. Grundsätze für die Durchführung des Verfahrens ließen sich daraus herleiten, daß eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung ein völkerrechtliches Delikt darstelle und daß das Verständigungsverfahren „das (inadäquate) Verfahren zur Feststellung dieses Tatbestandes ist“.³¹ Der OECD-Steuerausschuß führt in der offiziellen Kommentierung zu Art. 25 OECD-MA aus: „Bei der Suche nach einer Verständigung haben sich die zuständigen Behörden selbstverständlich in erster Linie an die Vorschriften ihres Steuerrechts und des Abkommens zu halten, die beide für sie ebenso verbindlich sind wie für den Steuerpflichtigen“.³² Nach *Studer*³³ ist oberster Grundsatz im Verständigungsverfahren „derjenige von Treu und Glauben“. Die Entscheidung habe „völkerrechtlichen Charakter“.³⁴ Das Bemühen um eine Verständigung, so *Fischer*³⁵ sei „kein Gnadenerweis mit CD-Flair“, auch wenn es so scheine, als sei die Verständigung in die Nähe des sogenannten justizfreien Hoheitsaktes gerückt. *Teichner*³⁶ sieht im Verständigungsverfahren eine „Art Generalklausel“ nach der die Vertragsnormen „mit materiellrechtlicher Wirkung . . . unter Wahrung der Vertragsgrundsätze“ auszulegen, zu ergänzen oder zu ändern seien.

Die im Abkommen enthaltene Ermächtigung zur Verständigung sei Legitimation administrativen Könnens und inhaltlicher Maßstab rechtlichen Müsens.³⁷ *Tipke* weist darauf hin, daß die einschlägigen Transformationsgesetze im Lichte verfassungsrechtlicher Grundwertungen auch als Versuch verstanden werden müssen, „die individuelle steuerliche Belastung gerecht auszugestalten“.³⁸ Dennoch, so *Tipke*, verbleibe der Steuerbehörde ein erheblicher Spielraum. Das Verfahren ziele häufig darauf ab, „den strikten Rechtsanspruch auszuklammern und im Wege des Kompromisses die fiskalische Einbuße auf die beiden beteiligten Staaten zu verteilen“.³⁹

4. Wertung als Billigkeitsverfahren

Das Verständigungsverfahren wird schließlich auch als Billigkeitsverfahren dargestellt.

³⁰ Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 113.

³¹ Ders. aaO. und S. 168: „Im Verständigungsverfahren kann mangels einer ausdrücklichen Ermächtigung keine Entscheidung contra legem getroffen werden“.

³² OECD-Kommentar, Anm. 26 zu Art. 25 OECD-MA.

³³ Studer, BIFD 1971, S. 81 (89).

³⁴ Ders. aaO., S. 92.

³⁵ P. Fischer, StuW 1975, S. 233 (234).

³⁶ Teichner, StuW 1965, Sp. 343 (347); ähnlich Heining, Besteuerung der Ausländer, mit dem Hinweis, daß die Befugnis in den positiven Vorschriften des Vertrages und den „allgemeinen anerkannten Grundsätzen des Doppelbesteuerungsrechts“ ihre Grenzen finde.

³⁷ P. Fischer, StuW 1975, S. 233.

³⁸ Fischer, AWD/RIW 1972, S. 589 (590).

³⁹ Ders. aaO. S. 521 f., dagegen: S. Mayr, Landesbericht 1981, S. 318.

Bereits im Jahre 1926 schrieb *Dorn*⁴⁰ im Zusammenhang mit Art. 15 des deutsch-italienischen Doppelbesteuerungsabkommens,⁴¹ daß hier der Keim zu einer internationalen Rechtsentwicklung gesehen werden könne, die von der Billigkeitsinstanz der zusammenwirkenden Verwaltungsstellen zu einer Rechtsinstanz führen dürfte. Obwohl die ausdrückliche Verweisung der Abkommen auf die „Billigkeit“ zu den Ausnahmen gehört, wird das Verständigungsverfahren auch dann unter Zuhilfenahme dieses Begriffs charakterisiert, wenn ihn der Abkommenswortlaut nicht erwähnt.⁴² In der Kommentierung des OECD-Steuer Ausschusses zu Art. 25 OECD-MA wird auf die Verbindlichkeit der Vorschriften des nationalen Steuerrechts und des Abkommens für die Verständigung hingewiesen; mache jedoch die strenge Anwendung dieser Vorschriften eine Einigung unmöglich, so sei es sinnvoll, wenn die zuständigen Behörden, um dem Steuerpflichtigen zu entsprechen, „wie bei internationalen Schiedsverfahren subsidiär auch Billigkeitserwägungen berücksichtigen“.⁴³ Nach *Tipke*, der das Verständigungsverfahren unter der Fragestellung subjektiver Rechte des Steuerpflichtigen untersucht, sei eine Doppelbesteuerung, gemessen an dem Ziel der Leistungsfähigkeitsbesteuerung, unbillig.⁴⁴

Unter Hinweis auf die historische Wurzel in den Abkommen sehen *L. und S. Hintzen*⁴⁵ im Verständigungsverfahren den Versuch der Finanzverwaltung als naheliegend, über eine der Billigkeitsregelungen der Abgabenordnung Abhilfe zu schaffen. Nach *Mülhausen*⁴⁶ können im Rahmen der gesetzlichen Ermächtigung des § 131 RAO⁴⁷ entsprechende Vereinbarungen auch dann getroffen werden, wenn das betreffende Abkommen keine Billigkeitsklausel enthält. Der Bundesfinanzhof betont schließlich, daß eine Entschädigung im Rechtsmittelverfahren einer neuen Behandlung der Steuern im Billigkeitswege nicht entgegenstehe.⁴⁸

⁴⁰ Dorn, *StuW* 1926, Sp. 92 (115f.).

⁴¹ Gemäß Art. 15 Abs. 2 Satz 2 DBA-Italien können sich die Finanzbehörden verständigen, um in billiger Weise eine Doppelbesteuerung zu vermeiden; vgl. auch Art. 25 Abs. 2 DBA-Niederlande, der die Beseitigung von „Härten“ in Fällen nicht geregelter Doppelbesteuerungen vorsieht; ebenso Art. 25 Abs. 3 DBA-Dänemark.

⁴² Vgl. dazu *Mülhausen*, Verständigungsverfahren, S. 164ff. m. w. Nachw., *Pinson*, Landesbericht 1981, S. 308.

⁴³ OECD-Kommentar, Anm. 85 zu Art. 25 OECD-MA; vgl. auch: *Koch*, Generalbericht, S. 26, 31f.

⁴⁴ *Tipke*, *AWD/RIW* 1972, S. 589 (592).

⁴⁵ *L. und S. Hintzen*, *DB* 1979, S. 1953 (1956).

⁴⁶ *Mülhausen*, Verständigungsverfahren, S. 172.

⁴⁷ Die Vorschrift wurde durch die §§ 163, 227 AO 1977 ersetzt.

⁴⁸ *Weber-Fas I*, *HR-DBA*, S. 141 = *BFHE* 88, S. 545 (549); vgl. auch *RFHE* 41, S. 239 (241), wo von der Beseitigung von Härten durch die obersten Verwaltungsbehörden die Rede ist.

II. Stellungnahmen zur Qualität des Verfahrens vor der Schiedskommission

Eine offizielle Charakterisierung des Verfahrens vor der Schiedskommission findet sich in der Kommentierung zum Richtlinienvorschlag.⁴⁹ Danach stellen die Kommissionen „keineswegs supranationale gerichtliche Instanzen dar“. Die Kommissionen hätten keine Regeln oder Grundsätze zur Vermeidung künstlicher Gewinnverlagerungen zu entwickeln, vielmehr sollten sie die ihnen vorgelegten Einzelfälle nach der jeweiligen Sachlage entscheiden.⁵⁰ Sieht man diese Aussage im Zusammenhang mit denjenigen Bestimmungen, die eine möglichst hohe Flexibilität bei der Auswahl der unabhängigen Personen ermöglichen sollen,⁵¹ so wird man auf einen sehr weitgehenden Entscheidungsspielraum der Kommission schließen können. Auch Sass⁵² betont, daß die Schiedsentscheidung „pragmatisch“ zu finden sei.

An diesem Punkt setzt auch die Kritik des Finanzausschusses des Bundestages⁵³ an, wonach die Vorlage nicht sicherstelle, daß sich die Entscheidungen der Schiedskommission „an den Rechtskriterien des internationalen Steuerrechts orientieren und daß sich diese Kriterien weiterentwickeln können“.⁵⁴

III. Wertung des Meinungsstandes und Rechtfertigung des eigenen Lösungsversuches

Der Anspruch, den eigenen Lösungsweg zu rechtfertigen, erfordert eine Auseinandersetzung mit den Methoden, die den einzelnen Autoren zur Erlangung ihrer Ergebnisse dienen. Die inhaltliche Diskussion der einzelnen Aussagen in Bezug auf die Bejahung oder die Verneinung einer rechtlichen Bindung schließt sich der Ermittlung des richtigen Weges zur Untersuchung etwaiger Bindungen an.

1. Einordnung nach den Anforderungen der Zweckmäßigkeit

Soweit eine Tendenz zur Ablehnung rechtlicher Bindungen daraus resultiert, daß auf die Anforderungen der Praxis an ein leicht zu handhabendes und flexibles Verfahren verwiesen wird, begegnet der methodische Ansatzpunkt keinen Bedenken. Mag es auch sehr bedenklich erscheinen, aus der weiten Formulierung völkerrechtlicher Tatbestände oder aus deren Lückenhaftigkeit auf einen

⁴⁹ Begründung I 5 RV.

⁵⁰ AaO. I 6 RV.

⁵¹ Siehe S. 51 ff.

⁵² Sass, DB 1979, S. 2196.

⁵³ Beschlußempfehlung und Bericht BT-Drucks. 8/1228, S. 2.

⁵⁴ AaO.

entsprechend rechtsfreien Raum zu schließen, so folgt das Ergebnis doch einer Auslegung bzw. Wertung des Abkommens. Damit wird anerkannt, daß das Verfahren keinen Selbstzweck hat, sondern im Dienst der Verwirklichung des Abkommens steht.

2. Einordnung als diplomatisches Streiterledigungsmittel

Die Einordnung des Verständigungsverfahrens in die Gruppe der diplomatischen oder politischen Streiterledigungsmittel beruht auf einer isolierten Betrachtung des Verfahrens als Mittel zur Schlichtung völkerrechtlicher Streitigkeiten, wenn aufgrund dieser Einordnung auf die Qualität der zu treffenden Entscheidung bzw. des Entscheidungsfindungsprozesses geschlossen wird. Bei der Wertung der Entscheidung hinsichtlich des Bestehens rechtlicher Bindungen werden etwaige Anforderungen des materiellen Abkommensrechts in den Hintergrund gestellt. Dies ergibt sich daraus, daß die Qualifizierung der Entscheidung aus einem Vergleich des Verfahrens mit der internationalen Gerichts- bzw. Schiedsgerichtsbarkeit abgeleitet wird. Typisch für diese Vorgehensweise ist die Aussage, daß das Verständigungsverfahren als politisches Streiterledigungsmittel keine Lösung nach streng rechtlichen Kriterien herbeiführen wolle.⁵⁵ Eine wesentliche Erwägung für die Angreifbarkeit dieser Vorgehensweise ergibt sich aus dem geringen Erkenntniswert einer Abgrenzung des Verständigungsverfahrens von der internationalen Gerichts- bzw. Schiedsgerichtsbarkeit für die Art der in den Verfahren zu treffenden Entscheidungen.

a) Das Verhältnis zwischen Verfahrensart und Entscheidungsqualität

Soweit die Entscheidung von Rechtsfragen der internationalen Gerichtsbarkeit im weiteren Sinn zugerechnet wird und politische Meinungsverschiedenheiten als Gegenstand diplomatischer Streiterledigungsmittel gelten,⁵⁶ stößt die Unterscheidung auf Schwierigkeiten, weil eine eindeutige Abgrenzung der rechtlichen Streitigkeit von der politischen Streitigkeit nicht möglich ist.⁵⁷ Nach Hoffmann⁵⁸ kann die Frage nach dem rechtlichen oder politischen Charakter einer Streitigkeit offen bleiben, weil es im allgemeinen Völkerrecht keine Bestimmungen gebe, die politische Streitigkeiten für nicht justiziabel erklären.⁵⁹ Derartige Bestimmungen könnten aber in zwischenstaatlichen Verträgen enthalten sein, wobei ein entsprechender Parteiwille durch Vertragsinterpretation zu ermitteln sei.⁶⁰ Hängt die Wahl des Streitbeilegungsmittels

⁵⁵ Siehe S. 64.

⁵⁶ Hoffmann, Streiterledigung, S. 4 ff.; Schindler, Schiedsgerichtsbarkeit, S. 94; Hinweise auf die internationale Vertragspraxis gibt Mühlhausen, Verständigungsverfahren, S. 80.

⁵⁷ Dahm, Völkerrecht II, S. 493; Wengler, Völkerrecht I, S. 896; Verdross, Völkerrecht, S. 418; Oppenheim, International Law, S. 4 FN 1 mit ausführlicher Würdigung der Unterscheidungsversuche.

⁵⁸ Hoffmann, aaO., S. 27 ff.

⁵⁹ Vgl. auch Wengler, aaO.; Dahm, aaO., S. 494.

⁶⁰ Hoffmann, aaO.

aber von dem Willen der Parteien ab, so können diese auch bestimmen, welchen Bindungen das Entscheidungsorgan unterliegen soll. Ein besonders deutliches Beispiel bietet das Statut des Internationalen Gerichtshofes.⁶¹ Gemäß Art. 38 Abs. 1 des Statuts ist es Aufgabe des Gerichtshofes, die ihm unterbreiteten Aufgaben nach dem Völkerrecht zu entscheiden. Gemäß Abs. 2 der Vorschrift bleibt jedoch die Befugnis des Gerichts unberührt, „mit Zustimmung der Parteien ex aequo et bono zu entscheiden“.

Kann ein Gericht mit Zustimmung der Parteien von einer Entscheidung aufgrund von Rechtssätzen freigestellt werden, so stellt sich die Parallelfrage, ob die diplomatische Streiterledigung rechtlichen Bindungen unterworfen sein kann und wie diese ermittelt werden können.

Nach *Berber* finden Verhandlungen niemals in einem völlig rechtsfreien Raum statt; auch wenn sie außerhalb jedes Vertragsverhältnisses geführt würden, ständen sie unter dem Prinzip von Treu und Glauben.⁶² Werden diese Verhandlungen aber mit dem Ziel der Klärung vertraglicher Bestimmungen geführt und sieht der Vertrag selbst Verhandlungen zur Beseitigung abkommenswidriger Maßnahmen vor,⁶³ dann müssen Streitbeilegungsmittel und Vertrag unbedingt im Zusammenhang gesehen werden.

b) Folgerungen für die weitere Untersuchung

Eine isolierte Betrachtung der einzelnen Streitbeilegungsmittel läßt keinen eindeutigen Schluß auf die Bindungen der Entscheidungsorgane zu. Selbst wenn ein Gerichtsverfahren die bessere Gewähr für eine rechtliche Entscheidung bietet, hängt der Bindungsgrad vom Willen der Parteien ab, der entweder durch Vertragsinterpretation ermittelt oder durch ausdrückliche Kundgabe erklärt werden muß.

Die Vereinbarung eines diplomatischen Streitbeilegungsmittels mag als Indiz dafür gewertet werden, daß an das Bestehen rechtlicher Bindungen der Streitparteien geringere Anforderungen gestellt werden als bei der Entscheidung durch ein internationales Gericht im weiteren Sinn. Wird eine rechtsgebundene Entscheidung jedoch nicht ausdrücklich gewährleistet, so bedeutet das nicht, daß keine rechtlichen Bindungen bestehen. Diese sind aus dem Zusammenhang zwischen dem Verfahren und dem Abkommen zu ermitteln.

Zweites Kapitel. Die Bindungswirkung der Abkommensvorschriften

Das Verständigungsverfahren bildet den Ausgangspunkt der Überlegungen, weil es dem Verfahren vor der Schiedskommission notwendig vorgeschaltet

⁶¹ BGBl. 1973 II, S. 505.

⁶² *Berber* III, S. 34.

⁶³ So die Bestimmungen über das Verständigungsverfahren; siehe S. 13 ff.

ist.¹ Dies begründet die Annahme, daß beide Verfahren hinsichtlich der qualitativen Anforderungen seitens der Abkommensvorschriften grundsätzlich gleichbehandelt werden müssen, zumal auch das Schiedsverfahren als Ergänzung der zwischen den EG-Mitgliedstaaten bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen in Kraft treten und als Völkervertragsrecht gelten würde.²

I. Der Anspruch des Verfahrens als Ansatzpunkt für eine Bindung

Gewisse Anhaltspunkte für das Bestehen abkommensrechtlicher Bindungen lassen sich bereits den Vorschriften über das Verständigungsverfahren und über das Verfahren vor der Schiedskommission entnehmen.

1. Das Verständigungsverfahren

Das Ziel des Verständigungsverfahrens reicht von der Vermeidung einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung³ bis zu der Möglichkeit, Doppelbesteuerungen in Fällen zu vermeiden, die in dem Abkommen nicht genannt sind.⁴ Soll festgestellt werden, welche Anforderungen das Abkommen an die Verfahren stellt, so kann sich die Untersuchung auf das Verständigungsverfahren i. e. S. beschränken, weil nur dieses, nicht aber auch das Konsultationsverfahren, in die Regelung des Richtlinienvorschlages einbezogen ist.⁵

Das Verständigungsverfahren i. e. S., das ebenso wie das Verfahren vor der Schiedskommission die Entscheidung eines Einzelfalles zum Gegenstand hat, dient der Vermeidung einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung. Dieser Anspruch begründet die Annahme, daß die Verfahrensentscheidung auf die Tatbestände des Abkommens und somit auf Rechtsnormen völkerrechtlicher Verträge zu stützen ist. Nach diesem Anspruch käme es nicht entscheidend darauf an, daß die Doppelbesteuerung im Einzelfall vermieden wird, wenn dies der Tatbestand, wie im Fall der Gewinnberichtigung, nicht ausdrücklich vorsieht.⁶ Vielmehr müßte nur gefragt werden, ob der Entscheidung zugrundeliegende Sachverhalt unter den Tatbestand einer Abkommensnorm subsumiert werden konnte und ob auf eine dem Tatbestand entsprechende Rechtsfolge erkannt wurde.⁷ Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen kann von einer dem Abkommen bzw. dem Abkommensrecht entsprechenden Entscheidung gesprochen werden.

¹ Art. 2 und 3 RV, sowie S. 1 ff., 50.

² Dazu S. 186 ff.

³ Art. 25 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA; zur Vertragspraxis vgl. S. 13 ff.

⁴ Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA; zur Vertragspraxis vgl. aaO.

⁵ Siehe S. 1 ff., 50.

⁶ Eine mit Art. 25 Abs. 2 OECD-MA übereinstimmende Zielbestimmung enthält Art. XVIII A Abs. 2 DBA-Großbritannien (Vermeidung einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung).

⁷ Vgl. dazu Kluge, AWD/RIW 1975, S. 90 (93).

Nichts anderes würde gelten, wenn das Verfahrensziel mit der Beseitigung einer dem Abkommen nicht entsprechenden „Doppelbesteuerung“ umschrieben ist.⁸ Ebenso wie bei der Beseitigung einer dem Abkommen widersprechenden „Besteuerung“ ist das Abkommen auch hier als Entscheidungsgrundlage angesprochen.

Die Annahme, daß dem Anspruch, eine dem Abkommen entsprechende Entscheidung zu treffen, auch eine dahingehende Verpflichtung der Kommissionsmitglieder gegenübersteht, kann jedoch durch eine bloße Betrachtung der Verfahrensvorschriften nicht zweifelsfrei begründet werden, weil die Abkommensnormen Ausnahmen enthalten könnten.

2. Das Verfahren vor der Schiedskommission

Ein Anspruch abkommensmäßiger Bindung kann dem Verfahren vor der Schiedskommission insoweit entnommen werden, als es an das Verständigungsverfahren anknüpft und selbst keine materiellrechtlichen Regelungen für die Beseitigung der Doppelbesteuerung bereithält. Während der Richtlinienentwurf vom 2. April 1976⁹ in Art. 1 Abs. 1 auch eine eigenständige Berichtigungsgrundlage vermuten ließ, weil im Anschluß an die Formulierung des Berichtigungstatbestandes¹⁰ die Formulierung der Rechtsfolge „so können sie (erg. die Gewinne) berichtigt werden . . .“ zu finden war, so verweist Art. 1 Abs. 1 der endgültigen Fassung eindeutig auf eine außerhalb des Richtlinienvorschlages bestehende Rechtsgrundlage. Dies gilt auch für die Rechtsgrundlage zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, weil Gegenstand der Kommissionsentscheidung nur der Betrag ist, für den die Doppelbesteuerung nach Durchführung eines Verständigungsverfahrens fortbesteht.¹¹

Während jedoch das Verständigungsverfahren keine Verpflichtung zum Erlass einer Entscheidung enthält, hat die Schiedskommission ihre Entscheidung so zu treffen, daß jegliche Doppelbesteuerung vermieden wird.¹² Daraus könnte die Verpflichtung hergeleitet werden, eine Doppelbesteuerung auch in Fällen zu vermeiden, in denen dies nach materiellem Abkommensrecht ausgeschlossen ist.

Ob derartige Fallkonstellationen denkbar sind und wie diese zu lösen sind, kann erst nach der Untersuchung der materiellrechtlichen Bindungen beantwortet werden.

⁸ Art. 25 Abs. 2 DBA-Belgien; Art. 25 Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 DBA-Frankreich; Art. XX Abs. 1 DBA-Griechenland; Art. 25 Abs. 1 i. V. m. Art. 16 DBA-Italien; Art. 22 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 DBA-Luxemburg; Art. 25 Abs. 2 DBA-Niederlande; Art. 25 Abs. 3 sowie Art. 21 Abs. 1 DBA-Dänemark; Art. 24 Abs. 1 DBA-Irland.

⁹ EG-Dok. XV/87/76-D GT. IV/5/76-D, Direktion Steuerfragen XV/B/1.

¹⁰ Vgl. den Kommentar zu Art. 1 Abs. 1 des Entwurfs, aaO. Pkt. 1: „Dieser Absatz stellt den Grundsatz auf, daß ein Mitgliedstaat unter bestimmten Voraussetzungen den Gewinn eines bei ihm steuerpflichtigen Unternehmens berichtigen kann.“

¹¹ Art. 6 Satz 1 i. V. m. Art. 3 Abs. 1 RV.

¹² Art. 6 Satz 2 RV.

II. Die Bindungswirkung der Gewinnberichtigungsvorschriften

Die Gewinnberichtigungsvorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen sind völkervertragliche Rechtsnormen und in ihrer Eigenschaft als Beschränkungsnormen des innerstaatlichen Rechts unmittelbar anwendbar.¹³ Die bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung des § 1 AStG verpflichteten nationalen Behörden müssen die unmittelbar anwendbaren Beschränkungsnormen als Tatbestandsmodifikationen des nationalen Rechts berücksichtigen, weil die Gewinnberichtigungsvorschriften der Abkommen im innerstaatlichen Recht gelten. Die Abkommensvorschriften „sind von Amts wegen anzuwenden“.¹⁴

Wenn aber die nationale Steuerverwaltung Gewinnberichtigungen nur in Übereinstimmung mit den Art. 9 OECD-MA entsprechenden Vertragsvorschriften vornehmen darf, so ist nicht ersichtlich, weshalb im Verständigungsverfahren eine geringere Bindung an die Abkommensvorschriften bestehen soll.

Davon könnte nur dann ausgegangen werden, wenn die Verwaltungen berechtigt wären, im gegenseitigen Einvernehmen von den völkervertraglich vereinbarten und kraft Zustimmung seitens der gesetzgebenden Körperschaften innerstaatlich geltenden Vertragsvorschriften abzuweichen.

Als Rechtsgrundlage wäre an die auch für die Einzelfallentscheidung bedeutsame Konsultationsklausel zu denken, wonach sich die zuständigen Behörden um die Beseitigung von Schwierigkeiten oder Zweifeln bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens bemühen.¹⁵

III. Die Bedeutung des Auslegungserfordernisses für die Bindung

Die dem Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA entsprechenden Konsultationsklauseln der Vertragspraxis¹⁶ haben einen beschränkten Anwendungsbereich.

Die Behörden können auf ihrer Grundlage die Klarstellung von zweideutigen Begriffsdefinitionen im Abkommen verwendeter Ausdrücke im gegenseitigen Einvernehmen vornehmen oder Folgen geringfügiger innerstaatlicher Gesetzesänderungen für das Abkommen klären.¹⁷ Diese Ermächtigung unterscheidet sich von der Möglichkeit, gemeinsam darüber zu beraten, „wie eine

¹³ Vgl. dazu ausführlich oben S. 39 ff., 43.

¹⁴ Debatin, AWD/RIW 1969, S. 477.

¹⁵ Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA.

¹⁶ Siehe S. 14 ff.

¹⁷ OECD-Kommentar, Anm. 31 zu Art. 25 OECD-MA; vgl. P. Fischer, StuW 1975, S. 223 (239): „Mithin ist jede Abkommensinterpretation ermächtigungsgemäß, die die Verständigung – gemessen an den einschlägigen völkerrechtlichen Interpretationsmethoden – als das Ergebnis einer Auslegung oder Anwendung des Abkommens erscheinen läßt“.

Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind“.¹⁸ Eine Entscheidung, die sich nicht mehr als Ergebnis der Auslegung von Abkommensbestimmungen darstellen würde, sondern unter Abweichung von diesen erginge, wäre daher als Verstoß gegen materielles Abkommensrecht und als Kompetenzüberschreitung seitens der Verwaltungen zu werten. Damit ist in der Konsultationsklausel eine erste Grenzziehung für die Bindung im Verständigungsverfahren zu sehen, so daß sich die Frage nach einer rechtlichen Bindung bei der Auslegung stellt.

Obwohl die Doppelbesteuerungsabkommen die Ermittlung der Einkünfte bzw. des der Besteuerung zugrunde zu legenden Gewinns grundsätzlich dem nationalen Recht überlassen,¹⁹ treffen die Abkommen in gewissen Fällen auch hierüber Regelungen²⁰ und erfordern deren Auslegung. Dies zeigt sich mit besonderer Bedeutung bei den Gewinnberichtigungs Vorschriften an der unbestimmten Fassung des Maßstabes, innerhalb dessen eine solche Berichtigung erlaubt ist. Die Klauseln stellen keine Rechtsgrundlagen für Gewinnberichtigungen dar,²¹ schreiben diese auch nicht vor,²² sie begrenzen derartige, nach Maßgabe der nationalen Rechte vorgenommenen Berichtigungen jedoch, soweit ihre Tatbestände enger gefaßt sind, als die der innerstaatlichen Gewinnberichtigungs Vorschriften.²³

1. Möglichkeit einer Bindung durch Auslegungsregeln

Nach *Wengler*²⁴ hat die Normauslegung in gewissem Grade „rechtsschöpfenden“ Charakter. Obwohl ihre Ergebnisse nicht mit absoluter Sicherheit vorausberechenbar seien, handle es sich bei der Interpretation nicht um einen willkürlichen Vorgang, vielmehr erfolge sie unter Anwendung von verbindlichen Regeln über die Auslegung.²⁵ *Vogel*²⁶ weist darauf hin, daß im Begriff der „Auslegung“ stets die Vorstellung eines der betreffenden Norm immanenten und nur zu entfaltenden Maßes enthalten sei.

Eine rechtliche Bindung im Verständigungsverfahren wäre dann bei der Auslegung des Abkommensrechts gegeben, wenn rechtsverbindliche Ausle-

¹⁸ Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA. Zur Unterscheidung zwischen den genannten Ermächtigungsformen: Teichner, *StuW* 1965, Sp. 343 (349 ff.), der zwischen Auslegung und Rechtsfindung unterscheidet; P. Fischer, aaO. S. 238 ff.; Mülhausen, *Verständigungsverfahren*, S. 174 ff.

¹⁹ v. Poser und Groß-Naedlitz, *Qualifikationskonflikt*, S. 99; H. Vogel, *DB* 1959, S. 32 (35 f.); *Debatin*, *DB* 1972, S. 2030 ff.

²⁰ Vgl. die Art. 7 Nr. 2–6, 10 Abs. 2, 11 Abs. 2 OECD-MA.

²¹ Siehe S. 35 f., 39 f., 43.

²² Siehe S. 38 f., 43.

²³ Siehe S. 43.

²⁴ *Wengler* I, S. 678.

²⁵ AaO.

²⁶ K. Vogel, *Anwendungsbereich*, S. 391; ders., *Gesetzgeber und Verwaltung*, S. 125 (161).

gungsregeln angewendet werden müßten. *Teichner*²⁷ sieht im Verständigungsverfahren eine „Art Generalklausel“ nach der die Vertragsnormen „mit materiellrechtlicher Wirkung . . . unter Wahrung der Vertragsgrundsätze“ auszulegen, zu ergänzen oder zu ändern seien. Verständigung sei „verbindliche Klarstellung des Sinns einer Rechtsnorm (des DBA) durch die an ihrem Zustandekommen selbst Beteiligten“. ²⁸ Nach *Bachmayr*²⁹ sei die Frage, ob und wie der Betroffene gegen Doppelbesteuerung zu schützen sei, „keine politische Frage mehr, sondern eine Frage des Rechtes, der Auslegung der Normen des zwischenstaatlichen Vertrages“. *Studer*³⁰ sieht die Aufgabe des Verfahrens darin, „Auslegungsschwierigkeiten (zu) beseitigen und dadurch eine richterliche Instanz (zu) ersetzen“.

*Bernhardt*³¹ formuliert die Frage nach dem Charakter von Auslegungsregeln ganz allgemein durch die Gegenüberstellung von Nützlichkeits- und Billigkeitserwägungen,³² von der Logik vorgezeichneten und abgegrenzten Maximen, die vielleicht der Rechtstatsachenforschung zugänglich seien und keinen Normcharakter haben, sowie von Rechtsvorschriften, die dem Völkerrecht zuzurechnen seien.

2. Bindung durch die *lex-fo-ri*-Klausel

Daß zumindest für die Auslegung im Rahmen des Verständigungsverfahrens i. e. S. Rechtsregeln bestehen, ergibt sich aus der sogenannten *lex-fo-ri*-Klausel des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und aus den entsprechenden Vorschriften in den Abkommen zwischen der Bundesrepublik und den übrigen Mitgliedstaaten der EG.³³ Die *lex-fo-ri*-Klausel ist Bestandteil des völkerrechtlichen Vertrages und hat folgenden Wortlaut:

„Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt“.

Daraus läßt sich nach *Mülhausen*³⁴ folgende Stufenfolge der Auslegung ableiten:

²⁷ Teichner, *StuW* 1965, Sp. 343 (347).

²⁸ *AaO.*, Sp. 349.

²⁹ Bachmayr, *StuW* 1964, Sp. 885 (891), der seine Aussage jedoch auf das Verhältnis zu Staaten beschränkt, mit denen die Bundesrepublik laufend Beziehungen unterhält.

³⁰ Studer, *BIFD* 1971, S. 81 (83f.).

³¹ Bernhardt, *Auslegung*, S. 28 m. w. Nachw.

³² Dazu S. 90ff.

³³ Siehe S. 16, FN 114.

³⁴ Mülhausen, *Verständigungsverfahren*, S. 111; ebenso Debatin, *AWD/RIW* 1969, S. 477 (478f.), der die Klausel als „Interpretationsanweisung“ bezeichnet, aus der sich „Auslegungsrichtpunkte“ ergeben; Korn/Debatin, *Systematik III H I Rdnr. 122* („eigene Auslegungsregel“); Raupach, *DStZA* 1969, S. 219 (226); Weber-Fas, *HR-DBA*, S. 180 (186) zu Art. 2 Abs. 2 DBA-Luxemburg.

- Berücksichtigung der Abkommensdefinitionen,
- Auslegung des DBA aus dem Zusammenhang nach völkerrechtlichen Grundsätzen,
- Auslegung nach der *lex-foi* nur als subsidiärer Auslegungsbefehl.

Im Zusammenhang mit den Anwendungsvoraussetzungen der Klausel bestehen Schwierigkeiten, die u. a. daraus herrühren, daß jeweils die Rechte zweier Staaten subsidiäre Auslegungsregeln zur Verfügung stellen. Eine Vertiefung der im Zusammenhang mit der *lex-foi*-Klausel stehenden Problematik ist im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht beabsichtigt,³⁵ weil es nach ihrer Fragestellung nicht entscheidend darauf ankommt, nach welcher der genannten Regeln die Auslegung zu erfolgen hat, sondern darauf, inwieweit bei der Auslegung überhaupt eine Bindung an Rechtsvorschriften besteht.

Mit dem bloßen Anspruch, hier gewisse Tendenzen aufzuzeigen, ist keine Absicht verbunden, unterschiedliche Auslegungsmethoden unter der Fragestellung zu untersuchen, welcher von ihnen der Vorzug zu geben ist. Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den einzelnen Auslegungsmethoden erfolgt daher nur insoweit, als es für die Herausarbeitung rechtlicher Bindungen im Verständigungsverfahren und im Verfahren vor der Schiedskommission erforderlich ist.

a) Berücksichtigung der Abkommensdefinitionen

Die Abkommen enthalten nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommens des öfteren Bestimmungen der in ihren Tatbeständen verwendeten Begriffe. Neben bestimmten Definitionen, die für eine Vielzahl von Tatbeständen gelten und daher in der Form eines allgemeinen Teils zusammengefaßt sind,³⁶ gibt es auch Definitionen in einzelnen Tatbeständen des besonderen Teils. Ein Beispiel hierfür bietet die Begriffsbestimmung der verbundenen Unternehmen in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA.³⁷ Diese Begriffsbestimmungen stehen unter keiner Geltungsbedingung und sind primär für die Auslegung heranzuziehen.³⁸ Sie sind Ausdruck des im internationalen Bereich besonders ausgeprägten Bedürfnisses nach Rechtssicherheit, das die möglichst weitgehende Befreiung der

³⁵ Vgl. Studer, BIFD 1971, S. 81 ff.; H. A. Fischer, AWD/RIW 1961, S. 92 ff.; Baumgartner, ASA, Bd. 20, 1952, S. 27 ff.; Flick, in: Auslegung, S. 151 ff., 163; Debatin, aaO.; Kluge, AWD/RIW 1975, S. 90 ff.; Lenz, Generalbericht, S. 307 ff.; Spitaler, Nationalbericht, S. 165 ff.; v. Poser und Groß-Naedlitz, Qualifikationskonflikt, insbes. S. 50 ff.; Ward, Canadian Tax Journal 1977, S. 263 (269 f.); ders. BIFD 1980, S. 545 (550).

³⁶ Art. 3–5 OECD-MA unter der Überschrift „Begriffsbestimmungen“ im „Abschnitt II“ des Abkommens; Art. 3–5 DBA-Belgien; Art. 2 DBA-Frankreich, Art. II DBA-Griechenland; Art. 2, 3 DBA-Luxemburg; Art. 2, 3 DBA-Niederlande; Art. 2 DBA-Dänemark; Art. 2 DBA-Großbritannien; Art. 2 DBA-Irland.

³⁷ Zur Vertragspraxis vgl. S. 21, FN 5.

³⁸ Ebling, DStR 1976, S. 333 (338); Kluge, AWD/RIW 1975, S. 90 (92); Widmer, Nationalbericht, S. 269; Arendt, StUW 1959, Sp. 381 (383 f.); v. Houtte, Auslegungsgrundsätze, S. 44.

Abkommen von Auslegungszweifeln verlangt.³⁹ Zwar betont auch Lenz⁴⁰ den Gedanken der Rechtssicherheit, relativiert diesen jedoch sehr stark mit der Ansicht, daß eine gerechte Lösung nur gefunden werden könne, „wenn die Unterhändler eine Kompromißlösung anstreben, sich vom internen Recht, der eigenen Praxis und Rechtsprechung freimachen können und einzig die im Spiele stehenden wirtschaftlichen Interessen würdigen“.⁴¹ Man wird diese Meinung nicht so verstehen dürfen, daß wirtschaftlichen Interessen ohne jede Rechtsbindung der Vorrang gegenüber eindeutigen Begriffsbestimmungen im Abkommen zugeschrieben werden soll. Sie ist jedoch Ausdruck einer von den Entscheidungsgrundlagen des Verständigungsverfahrens isolierten Betrachtungsweise und wird bereits durch die Existenz der *lex-foi*-Klausel widerlegt. Soweit also die Abkommen Begriffsbestimmungen enthalten, müssen diese als für die Auslegung bindend angesehen werden. Gleiches gilt für die Fälle, in denen einzelne Vertragsbestimmungen für die Auslegung auf das nationale Recht eines der Vertragsstaaten verweisen.⁴² In diesen Fällen⁴³ bindet die durch eines der nationalen Rechte ausgefüllte Abkommensvorschrift beide Vertragsstaaten.⁴⁴ Trotz dieser bindenden Legaldefinitionen bleiben Auslegungskonflikte möglich, welche nach Maßgabe der dem Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften durch Rückgriff auf nationales Recht gelöst werden müssen, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert.

b) Auslegung des Abkommens aus dem Zusammenhang

Die Ermittlung von Bindungen und deren Qualifizierung bereitet Schwierigkeiten, wenn das Abkommen mangels eigener Begriffsbestimmungen oder bindender Verweisungen aus dem Zusammenhang auszulegen ist.

Eine derartige Auslegung, so *Debatin*,⁴⁵ sei aus der ganzen Breite der dafür maßgebenden Gesichtspunkte und Anhaltspunkte zu schöpfen. Der Anspruch der auf diese Weise auszulegenden Abkommensvorschrift auf eine bestimmte

³⁹ *Debatin*, AWD/RIW 1969, S. 477 (480); zu den Vorteilen der Legaldefinitionen *Spitaler*, Nationalbericht, S. 165 ff.

⁴⁰ Lenz, Generalbericht, S. 313.

⁴¹ Lenz, aaO.; ähnlich v. Poser und Groß-Naedlitz, aaO.; S. 41: „In der Durchführung des Verständigungsverfahrens sind die Verhandlungspartner daher weitgehend frei“.

⁴² *Spitaler*, Nationalbericht, S. 168; v. Poser und Groß-Naedlitz, aaO., S. 69; *Debatin*, AWD/RIW 1969, S. 477 (481); *Widmer*, Nationalbericht, S. 217f.; Lenz, Generalbericht, S. 309ff.; *Weber-Fas I*, HR-DBA, S. 11, 15 = BFHE 68, S. 340ff.; *Weber-Fas*, aaO., S. 115 m. w. Nachw. = BFHE 85, S. 460ff.; *Weber-Fas*, aaO., S. 128 = BFHE 88, S. 370ff.; *Weber-Fas*, aaO., S. 272 = BFHE 98, S. 427ff.

⁴³ Vgl. z. B. Art. 6 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA: „Der Ausdruck ‚unbewegliches Vermögen‘ hat die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaates zukommt, in dem das Vermögen liegt“; Art. 10 Abs. 3 OECD-MA zu den Dividenden, sowie Art. 11 Abs. 3 OECD-MA zu den Zinsen.

⁴⁴ *Debatin*, AWD/RIW 1969, S. 477 (481); *Philipp*, DStZa 1967, S. 245 (246).

⁴⁵ *Debatin*, AWD/RIW 1969, S. 477 (482).

Rechtsaussage sei damit jedoch nicht aufgegeben.⁴⁶ Nach *Raupach*⁴⁷ müsse das Abkommen beim Fehlen von Legaldefinitionen „nach Sinn, Zweck und Systemzusammenhang . . . aus sich selbst heraus“ ausgelegt werden. *Bühler* ist der Ansicht, daß der Grundsatz der steuerlichen Souveränität zur Anerkennung der Auslegungsnorm für DBA führe, wonach die Bindung eines Staates nicht weiter gehen könne, als aus dem Vertrag nachweisbar sei.⁴⁸

Ohne den Blick auf die Doppelbesteuerungsabkommen unterscheidet *Bernhardt*⁴⁹ zwischen „einem engeren und einem weiteren Zusammenhang . . . , auch wenn die Grenzen zwischen beiden fließend sind“. Dabei versteht er unter der Auslegung aus dem „engeren Zusammenhang“ die Berücksichtigung einer engen räumlichen und sachlichen Nachbarschaft zu anderen Vorschriften. Die Auslegung aus dem „weiteren Zusammenhang“ stelle sich demgegenüber als Berücksichtigung des Vertrages in seiner Gesamtheit, der Interdependenz aller seiner Einzelbestimmungen und der sich daraus ergebenden Grundgedanken dar.⁵⁰

Vogel weist in einer neueren Untersuchung⁵¹ auf die Auslegungsfähigkeit und auf die Auslegungsbedürftigkeit des Begriffes „Zusammenhang“ hin.⁵²

Soweit die Wiener Vertragsrechtskonvention⁵³ in Art. 31 Abs. 2 eine Begriffsbestimmung des „Zusammenhanges“ gebe,⁵⁴ sei diese Definition lediglich für die Zwecke des Art. 31 bestimmt und lasse auch eine weitere Auslegung nicht von vornherein ausgeschlossen erscheinen.⁵⁵

Soweit als Grund für die Auslegungsklausel des Art. 3 Abs. 2 vielfach das Bedürfnis der Staaten genannt werde, auch im Rahmen des Abkommens soweit möglich ihre Souveränität zu wahren, sei dies bei den der Anrechnungsmethode folgenden Abkommen in gewissem Grade einleuchtend,⁵⁶ nicht aber bei der die Freistellungsmethode zugrundelegenden Vertragspraxis, weil hier die Auslegungsregel bei entsprechender Sachverhaltsgestaltung *beiden Ver-*

⁴⁶ Ders. aaO.

⁴⁷ *Raupach*, DStZA 1969, S. 219 (226); ähnlich: *Spitaler*, Doppelbesteuerungsproblem, S. 562; *K. D. Wolff*, Individualberechtigung, S. 70; *Ebling*, DStR 1976, S. 333 (338).

⁴⁸ *Bühler*, Prinzipien, S. 136; Hervorhebung nur hier.

⁴⁹ *Bernhardt*, Auslegung, S. 69.

⁵⁰ Ders. aaO.

⁵¹ *K. Vogel*, La clause de renvoi, in: *Réflexions*, S. 957 ff.

⁵² aaO., S. 962 („contexte“).

⁵³ Wiener Konvention über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969.

⁵⁴ Gemäß Art. 31 Abs. 2 der Konvention gehört in den „Zusammenhang“ eines Vertrages „einschließlich seiner Präambel und Anhänge:

a) Jede Vereinbarung, die sich auf den Vertrag bezieht und zwischen allen Parteien in Verbindung mit dem Vertragsabschluß getroffen worden ist;

b) Jedes Dokument, das von einer oder mehreren Parteien in Verbindung mit dem Vertragsabschluß errichtet und von den anderen Parteien als mit dem Vertrag in Verbindung stehendes Dokument anerkannt worden ist.“

⁵⁵ AaO., S. 963 („... ne semble pas exclue au prime abord.“).

⁵⁶ AaO.

tragsstaaten⁵⁷ die Besteuerung verbiete.⁵⁸ Es komme hinzu, daß Art. 3 Abs. 2 den Staaten die Möglichkeit offenlasse, ihr innerstaatliches Recht und auf diesem Weg auch die Qualifikation der Abkommensbegriffe zu ändern.⁵⁹ „Die bindende Kraft des Art. 3 Abs. 2 ist also gering; selbst eine Änderung mit dem Ziel, ausschließlich eine andere Abkommensqualifikation zu bewirken, scheint nicht von vornherein ausgeschlossen“.⁶⁰

Es ist sicher zutreffend, die *lex-foi*-Klausel primär in ihrer begriffsausfüllenden, also in ihrer die Auslegung des Abkommens inhaltlich bestimmenden Funktion zu sehen. In dieser Funktion mag ihre Bindungskraft wegen der Möglichkeit zur Änderung innerstaatlichen Rechts gering sein.

Gerade wegen der Möglichkeit von Änderungen muß sie jedoch als Gewährleistung einer Bindung der Rechtsanwendungsorgane an eben dieses, auch Schwankungen unterworfenen innerstaatlichen *Recht* aufgefaßt werden. Auf diese Weise schließt sie von vornherein die Möglichkeit einer Verständigung „*praeter legem*“ aus. Mit dieser Interpretation ist keinesfalls die Aussage verbunden, daß die Auslegung nach innerstaatlichem Recht wünschenswert ist. Auch wenn die Gefahr der Doppelbesteuerung bei der Verweisung auf das Recht eines der Abkommenspartner gering bleibt, so manifestiert sich diese Wirkung doch bei jeweils unterschiedlicher Abkommensauslegung nach jeweils unterschiedlichen innerstaatlichen Rechtsordnungen.⁶¹

Aus diesem Grund ist *Vogel* zuzustimmen, wenn er sich für eine Auslegung des Art. 3 Abs. 2 ausspricht, „die den Bereich der Verweisung auf die *lex-foi* so eng wie nur irgend vertretbar – und das heißt: den Begriff des ‚Zusammenhangs‘ so weit wie vertretbar –“ versteht.⁶²

Vogel rechnet daher zum „Kontext“ nicht nur das Abkommen selber, sondern auch die einschlägigen Vorschriften *beider* nationaler Rechtsordnungen.⁶³ Soweit das Abkommen dem OECD-Modell nachgebildet sei, sei auch dieses Modell und der ihm beigegebene amtliche Kommentar für die Auslegung aus dem Zusammenhang heranzuziehen.⁶⁴ Nur wenn der so verstandene „Kontext“ nicht auf eine bestimmte Auslegung hinführe, „(nach Art. 3 Abs. 2: sic ‚erfordert‘)“, ⁶⁵ bleibe als *letzte Auslegungshilfe*⁶⁶ der Rückgriff auf das heimische Recht.⁶⁷

⁵⁷ Hervorhebung bei K. Vogel, aaO.

⁵⁸ AaO.

⁵⁹ AaO., S. 963, mit Hinweis auf Lenz, Generalbericht, S. 284.

⁶⁰ AaO. („L'effet contraignant de l'art. 3, par. 2 est donc minime, une modification exclusivement dans le but de créer une qualification différente ne semble même pas exclue dès le départ.“)

⁶¹ Vgl. S. 79 ff., 82 f.

⁶² AaO., S. 964 f. („... qui laisse à la sphère d'application de la clause de renvoi à la *lex-foi* le moins d'étendue possible – c'est-à-dire qu'elle exploite le terme ‚contexte‘ le plus extensivement justifiable –“).

⁶³ Hervorhebung bei K. Vogel, aaO., S. 965.

⁶⁴ AaO.

⁶⁵ AaO.

⁶⁶ Hervorhebung bei K. Vogel, aaO.

⁶⁷ AaO.

Die Auslegung aus dem „engeren Zusammenhang“ i. S. der Begriffsbestimmung von *Bernhardt*, so jedenfalls von *Poser und Groß-Naedlitz*,⁶⁸ dürfte als Mindestanforderung der völkerrechtlichen Auslegung von DBA gelten. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dürfe die auszulegende Bestimmung nicht für sich allein betrachtet werden, sondern müsse, wenn Zweifel bestünden, aus dem Sinnzusammenhang erklärt werden, unter angemessener Berücksichtigung dessen, was der Gesetzgeber bzw. die Vertragsschließenden eines Doppelbesteuerungsabkommens offenbar gewollt haben.⁶⁹ Daß der in einer Verständigungsvereinbarung zum Ausdruck kommende Wille der Vertragspartner aus dem Abkommen begründbar sein muß, also ein Auslegungsergebnis darstellen muß, wird auch aus den Gründen einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs zu Art. 4 Abs. 2 DBA-Schweiz von 1931 deutlich.⁷⁰ Dort hat das Gericht die Auslegung des Begriffs „Grenzgänger“ durch die Vertragsparteien als auch dem Sinn und Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens entsprechend angesehen und die Verständigungsvereinbarung aus diesem Grund für rechtmäßig erklärt.⁷¹

Will man aus den zitierten Meinungen rechtliche Bindungen für die Auslegung im Verständigungsverfahren ableiten, so läßt sich zunächst feststellen, daß die Auslegung aus dem Zusammenhang i. S. des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA eine solche aus dem Zusammenhang der einzelnen *Abkommensvorschriften* sein muß.

Diese, an sich banal anmutende Folgerung, wird in ihrer Bedeutung klar, wenn man sich die Tragweite der letzten Auslegungsanweisung, nämlich die Auslegung nach den *leges fororum* der Abkommenspartner vor Augen führt.

c) Subsidiäre Anwendung der *lex-fori*

Enthält das Abkommen keine eigenen Begriffsbestimmungen oder verweist es nicht eindeutig auf das Recht eines der beiden Staaten und führt auch die Auslegung aus dem Zusammenhang nicht zum Erfolg, dann legt jeder Vertragsstaat die unklare Abkommensvorschrift nach seinem innerstaatlichen Recht aus. In diesem Fall kann der Anspruch des Abkommens auf eine einheitliche Vertragsauslegung grundsätzlich nicht verwirklicht werden, weil die Auslegung nach jeweils unterschiedlichem nationalem Recht zu verschiedenen Ergebnissen führen wird. *Debatin*⁷² sieht diesen Auslegungsweg daher mit der herrschenden Meinung⁷³ als „ultima ratio“ an. Für das Absicherungsinteresse

⁶⁸ v. Poser und Groß-Naedlitz, Qualifikationskonflikt, S. 66.

⁶⁹ Weber-Fas I, HR-DBA, S. 16 = BFHE 68, S. 340 ff.; Weber-Fas, aaO., S. 221 = BFHE 87, S. 273 ff.

⁷⁰ Weber-Fas, aaO., S. 35 = BFHE 76, S. 580 ff.

⁷¹ AaO.; auf die umfangreiche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen kann wegen des beschränkten Anspruchs der Untersuchung (vgl. S. 75) nicht näher eingegangen werden.

⁷² Debatin, AWD/RIW 1969, S. 477 (480).

⁷³ Widmer, Nationalbericht, S. 273; Spitaler, Doppelbesteuerungsproblem, S. 563; ders. StuW 1950, Sp. 803 (810 f.); Herzfeld, VJSchrStuFR 1932, S. 422 (467 f.); Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 110; Weber-Fas II, S. 121 = BFHE 110, S. 187 ff.

der beteiligten Staaten ergebe sich jedoch der Vorteil, daß sie bei einer Auslegung nach nationalem Recht die Abkommensfolgen in der Hand behielten.⁷⁴ Lenz⁷⁵ ist der Ansicht, daß die allgemeine Verweisung bei einer nur subsidiären Geltung überflüssig sei, weil jeder Staat letzten Endes ohnehin sein eigenes Steuerrecht herbeiziehen werde, wenn andere Auslegungsgrundsätze erschöpft seien. Eine Auseinandersetzung mit den hierzu vertretenen Meinungen⁷⁶ kann entfallen, weil ihnen keine Begründung für die Existenz rechtlich verbindlicher Auslegungsregeln entnommen werden kann. Eine dahingehende Funktion kann der Klausel jedoch nicht abgesprochen werden.

Trotz der Unbestimmtheit ihrer tatbestandsmäßigen Anwendungsvoraussetzungen – „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“⁷⁷ – ordnet die *lex-foi*-Klausel eine eindeutige Rechtsfolge an: „... hat ... jeder ... Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates ... zukommt ...“.⁷⁸ Selbstverständlich sind auch die Begriffe des innerstaatlichen Rechts auslegungsbedürftig und relativieren insoweit die Aussage, daß die Klausel eine eindeutige Rechtsfolge anordnet. Eindeutig ist jedoch die Verweisung auf nationales *Recht*. Es soll also den Staaten trotz der Gefahr widersprüchlicher Abkommensauslegung auch dann, wenn die vorrangigen Interpretationsanweisungen versagen, nur eine am *Recht* orientierte bzw. an *Rechtsvorschriften* angebundene Auslegung erlaubt sein.

Versteht man die *lex-foi*-Klausel als Gewährleistung der Auslegung nach Rechtsregeln, dann ist sie entgegen der Ansicht von Lenz⁷⁹ nicht überflüssig.

Sie enthält nicht nur die Aussage, daß die Abkommenspartner ihr nationales Recht unter bestimmten Voraussetzungen bei der Auslegung berücksichtigen können oder dürfen,⁸⁰ sondern daß sie es auch berücksichtigen müssen. Damit scheidet rein pragmatische Entscheidungsfindungsprozesse aus.

3. Tragweite der *lex-foi*-Klausel

Die *lex-foi*-Klausel enthält eine verbindliche Konkretisierung der Konsultationsklausel des Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA. Während Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA die Behörden zur einvernehmlichen Auslegung des Abkommens ermächtigt, stellt Art. 3 Abs. 2 OECD-MA die dabei zu beachtenden Regeln auf. Beide Vorschriften setzen den Bestand von Abkommensrecht voraus und unterscheiden die behördliche Tätigkeit von der Konsultation gemäß Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA.

⁷⁴ Debatin, aaO., S. 480.

⁷⁵ Lenz, Generalbericht, S. 310.

⁷⁶ Vgl. die Darstellung des Meinungsstandes bei v. Poser und Groß-Naedlitz, Qualifikationskonflikt, S. 51 ff.

⁷⁷ Art. 3 Abs. 2 OECD-MA.

⁷⁸ AaO.

⁷⁹ Siehe oben.

⁸⁰ Verloren van Themaat, CDFI 3, S. 19: „that the national administrations ... are right by applying the *lex-foi* ...“.

Während die Auslegung anhand abkommensdefinierter Begriffe eine ebenso strikte Bindung der Behörden enthält, wie bei der Verweisung auf Begriffe des Rechts eines der Vertragspartner, lassen sich für die Auslegung aus dem Zusammenhang keine eindeutigen Regeln aufstellen.

Daß jedoch die Formulierung „wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert“ keine Ermächtigung zur Rechtsschöpfung außerhalb des Vertragstextes zum Ausdruck bringt, ergibt sich aus der subsidiären Auslegung nach den *leges fororum* der Abkommenspartner. Nimmt das Abkommen die Gefahr divergierender Auslegungen in Kauf, indem es im Falle des Scheiterns einer übereinstimmenden Auslegung aus dem Zusammenhang auf das innerstaatliche *Recht* verweist, so stellt es die Bindung der Behörden an *Rechtsvorschriften* über die erstrebte Beschränkungswirkung der Abkommensvorschriften.

IV. Auswirkung auf die Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen

Bei der Erörterung des Verhältnisses zwischen § 1 AStG und den Gewinnberichtigungsvorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen wurde festgestellt, daß die Abkommensvorschriften die innerstaatlichen Berichtigungsgrundlagen einschränkend modifizieren.⁸¹ Stellt das innerstaatliche Recht, wie z. B. mit § 1 AStG, eine Rechtsgrundlage für Gewinnberichtigungen zur Verfügung, dann hat die Abkommensvorschrift keinen Einfluß darauf, ob die innerstaatliche Norm Anwendung findet oder nicht. Diese Anordnung obliegt allein dem nationalen Recht. Wird jedoch nach nationalem Recht berichtigt, dann wirkt die Abkommensvorschrift als tatbestandsmäßige Schranke gegenüber der nationalen Norm, so daß diese nur in der durch das Abkommen modifizierten Form angewendet werden darf.⁸² Obwohl die tatbestandsmäßigen Umschreibungen des „*dealing-at-arm's-length*“-Prinzips in beiden Normen übereinstimmen, bleibt der Berichtigungsmaßstab auslegungsbedürftig. Damit stellt sich die Frage, ob eine Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens möglich ist oder ob jeder Staat auf die Auslegungsgrundsätze seines innerstaatlichen Rechts zurückgreifen muß. Im zuletzt genannten Fall wäre die Bereitschaft zu einer korrespondierenden Berichtigung gemäß Art. 9 Abs. 2 OECD-MA⁸³ nicht gegeben, wenn die nach abweichenden nationalen Auslegungsgrundsätzen ermittelten Verrechnungspreise nicht übereinstimmen. Dies hätte eine Doppelbesteuerung des Konzerns zur Folge. Entgegen den meisten anderen Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens, die die Besteuerungsrechte der Abkommenspartner gegeneinander abgrenzen,⁸⁴

⁸¹ Siehe S. 43.

⁸² AaO.

⁸³ Siehe S. 85 f.

⁸⁴ Siehe S. 35 f.

enthalten die Gewinnberichtigungs Vorschriften materielle Grenzen des Umfangs der den Staaten verbleibenden Besteuerungsrechte. Daß der Gewinn eines in einem Vertragsstaat ansässigen Unternehmens nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden kann, ergibt sich bereits aus Art. 7 Abs. 1 OECD-MA. Etwas anderes gilt nur dann, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort belegene Betriebstätte ausübt; die der Betriebstätte zurechenbaren Gewinne können im anderen Vertragsstaat besteuert werden.⁸⁵ Art. 7 OECD-MA beschränkt sich jedoch nicht auf diese Aussage, sondern bestimmt zusätzlich, nach welchen Regeln der Betriebstättengewinn zu ermitteln ist.⁸⁶ Ähnlich ist das Verhältnis des Art. 7 Abs. 1 Halbs. 1 OECD-MA zu Art. 9 Abs. 1 OECD-MA. Die grundsätzliche Aussage darüber, welchem Staat die Besteuerung des Unternehmensgewinns gestattet ist, trifft Art. 7 Abs. 1 OECD-MA, während Art. 9 OECD-MA eine besondere Regelung für die grundsätzlich nach innerstaatlichen Vorschriften zu ermittelnde Besteuerungsgrundlage normiert.

Obwohl diese Berichtigungsregel, nämlich das „dealing-at-arm's-length“-Prinzip der internationalen Staatenpraxis entspricht,⁸⁷ erscheint eine Auslegung aus dem Zusammenhang des Doppelbesteuerungsabkommens, wenn man von den persönlichen oder sachlichen Anwendungsvoraussetzungen der Vorschrift absieht,⁸⁸ fast ausgeschlossen. Wegen der Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der inhaltlichen Konkretisierung des „arm's-length“-Prinzips wird man der Regelung allenfalls „gewisse Mindestgarantien für die Gewinnermittlung“⁸⁹ entnehmen können. Eine Auslegung des Abkommens aus dem „weiteren Zusammenhang“ i. S. der Terminologie von *Bernhardt* mag den Blick auf die Leitsätze des OECD-Steuerausschusses über Verrechnungspreise im Konzern⁹⁰ lenken. Diese vermögen jedoch aus ihrem Anspruch, bloße Empfehlungen darzustellen,⁹¹ keine rechtlichen Bindungen im Verständigungsverfahren und im Verfahren vor der Schiedskommission zu begründen.

Damit ist jedoch nach Maßgabe der Auslegungsanweisung des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA der Weg in die Auslegung nach dem innerstaatlichen Recht der Abkommenspartner eröffnet.

An dieser Stelle muß ganz klar gesehen werden, daß der Beschränkungsanspruch der Gewinnberichtigungsklauseln gegenüber den Berichtigungs Vorschriften des nationalen Rechts leerläuft, wenn der Berichtigungsmaßstab der Abkommensvorschrift nach unterschiedlichen nationalen Rechten ausgelegt

⁸⁵ Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA.

⁸⁶ Art. 7 Abs. 2–7 OECD-MA.

⁸⁷ Siehe S. 18 ff.

⁸⁸ Siehe S. 25 ff.

⁸⁹ Debatin, AWD/RIW 1969, S. 477 (482).

⁹⁰ Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1979; Siehe S. 32 f.

⁹¹ AaO., S. 95 f. (Recommendation of the Council); dazu auch J. Strobel, AWD/RIW 1980, S. 407 ff.; ders. Intertax 1980, S. 273 ff.

wird. Diese Konsequenz aus der Anwendung der *lex-foi*-Klausel kann nur vermieden werden, wenn die Voraussetzungen für eine Auslegung des Berichtigungsmaßstabes aus dem Zusammenhang des Abkommens geschaffen werden⁹² oder wenn das innerstaatliche Recht die Möglichkeit zu einer Abweichung von dem Ergebnis der Auslegung bietet.

Drittes Kapitel. Grenzen der rechtlichen Bindung im Verständigungsverfahren und im Verfahren vor der Schiedskommission

Sind die Voraussetzungen für die Auslegung eines Abkommensbegriffs nach dem jeweiligen nationalen Recht gegeben und führen diese zu einer unterschiedlichen Interpretation der auszulegenden Abkommensvorschrift, so erscheint eine einvernehmliche Konfliktlösung ausgeschlossen, wenn die Steuerverwaltungen an die Auslegung nach dem nationalen Recht gebunden sind.¹ Die Frage, ob hinsichtlich der rechtlichen Bindungen Abschwächungen zugunsten einer einvernehmlichen Lösung gemacht werden müssen, setzt voraus, daß eine einvernehmliche Lösung in diesen Fällen vorgesehen ist.

I. Erforderlichkeit einer Verständigung

Verlangt Art. 25 Abs. 1 OECD-MA eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung als Voraussetzung für die Durchführung des Verständigungsverfahrens, so scheint eine solche dann nicht vorzuliegen, wenn das Abkommen selbst unter gewissen Voraussetzungen eine national unterschiedliche Auslegung von Abkommensbegriffen erlaubt. In der Tat lehnt *Debatin* mit dieser Begründung die Durchführung eines Verständigungsverfahrens i. e. S. ab und sieht nur die Möglichkeit eines Konsultationsverfahrens gemäß Art. 25 Abs. 3 OECD-MA, falls die Auslegung nach unterschiedlichem nationalen Recht eine Doppelbesteuerung nach sich zieht.² Der Ansicht von *Debatin* kann nicht gefolgt werden. Zunächst räumt er selbst ein, daß die Praxis dieser Einschränkung nicht folgt.³ Darüber hinaus sind die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen für eine subsidiäre Anwendung der *leges fororum* derart unbestimmt, daß ihr Vorliegen möglicherweise erst dann bejaht werden kann, wenn eine Verständigung durch Auslegung des Abkommens aus dem Zusam-

⁹² Siehe S. 209 ff.

¹ Vgl. H. A. Fischer, AWD/RIW 1961, S. 92 (93).

² *Debatin*, AWD/RIW 1969, S. 477 (486); ähnlich: Philipp, DStZA 1967, S. 245 (248); etwas unklar: Kluge, AWD/RIW 1975, S. 90 (95, FN 3): „,was allerdings nicht in jedem Fall ausschließt, ein Verständigungsverfahren einzuleiten“.

³ *Debatin*, aaO., S. 486; den gleichen Hinweis gibt E. Weber, IWB F 3 Gr. 2, S. 214.

menhang gescheitert ist. Von Poser und Groß-Naedlitz⁴ hält ein Verständigungsverfahren in der hier behandelten Fallkonstellation deshalb für möglich, weil mit der Formulierung „dem Abkommen widersprechend“ eine Erweiterung des Rechtsschutzes gegenüber denjenigen Abkommensfassungen bezweckt worden sei, die nur einer Beseitigung der sogenannten effektiven Doppelbesteuerung dienen und damit die theoretisch mögliche virtuelle Doppelbesteuerung nicht einbezögen.

Ausschlaggebend für die Erforderlichkeit einer Verständigung muß jedoch sein, daß die Auslegung mit dem Ergebnis unterschiedlicher Begriffsinhalte nur eine Hilfsfunktion hat und zu einer dem Abkommen entsprechenden Besteuerung führt, die als noch akzeptable Notlösung⁵ angesehen werden muß. Der Anspruch des Verständigungsverfahrens, auch in diesen Fällen eine einheitliche Lösung zu ermöglichen, kommt letztlich dadurch zum Ausdruck, daß es auch bei der Einzelfallentscheidung der Beseitigung von Schwierigkeiten bei der „Auslegung ... des Abkommens“⁶ zu dienen hat. Eine „Auslegung des Abkommens“ ist jedoch auch dann gegeben, wenn die Auslegung durch Rechtsvorschriften unterschiedlicher nationaler Rechtsordnungen bestimmt wird.⁷

Für die unterschiedliche Auslegung des Gewinnberichtigungsmaßstabes kann auf die Sondervorschrift des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA hingewiesen werden, welche die Durchführung eines Verständigungsverfahrens vorsieht, wenn die Behörden im Zusammenhang mit der korrespondierenden Berichtigung Schwierigkeiten bei der Ermittlung des richtigen Verrechnungspreises haben.⁸ Leider ist diese Regelung noch nicht Gegenstand der Vertragspraxis innerhalb der EG geworden.⁹

Mit dem Anspruch des Verständigungsverfahrens, auch in diesen Fällen eine einvernehmliche Lösung zu ermöglichen, erhält die Frage nach den Grenzen rechtlicher Bindungen im Verständigungsverfahren Berechtigung.

II. Die Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung gemäß Art. 6 des Richtlinienvorschlages

Die Frage nach den Grenzen der rechtlichen Bindung stellt sich mit besonderer Deutlichkeit für den Entscheidungsfindungsprozeß der Schiedskommiss-

⁴ Arendt, *StuW* 1959, Sp. 381 (393 ff.); v. Poser und Groß-Naedlitz, *Qualifikationskonflikt*, S. 135 f.; Mülhausen, *Verständigungsverfahren*, S. 33; Jones u. a., *Legal Nature*, S. 3.

⁵ Spitaler, *StuW* 1950, Sp. 803 (810 f.): weil dem Staat „eben nichts Angemessenes zur Verfügung steht“; Philipp, *DStZA* 1967, S. 245 (248), wonach der Zusammenhang des Abkommens die Beseitigung oder Doppelbesteuerung verlangt.

⁶ Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA; zur Vertragspraxis S. 14 f.

⁷ Siehe S. 75 ff.

⁸ OECD-Kommentar, Anm. 8 zu Art. 9 OECD-MA.

⁹ Eine Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Regelung kennt die Vertragspraxis der Bundesrepublik nur in Art. 9 Abs. 2 DBA-Tunesien.

sion, weil der Richtlinienvorschlag ein Scheitern des Verfahrens nicht zuläßt. Vielmehr verpflichtet Art. 6 RV die Schiedskommission, eine Entscheidung zu treffen, die die Doppelbesteuerung in *jedem* Fall beseitigt.

1. Möglichkeiten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung

Gemäß Art. 6 Satz 2 RV kann die Entscheidung der Schiedskommission entweder die Gewinnberichtigung oder die entsprechende Angleichung der Gewinne des verbundenen Unternehmens bzw. der darauf entfallenden Steuern betreffen, sie kann aber auch beide Maßnahmen zugleich zum Gegenstand haben. Nähere Aussagen über die Rechtsgrundlagen für diese Maßnahmen werden nicht gemacht.

Noch vor dem Musterentwurf des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA und vor dem Richtlinienvorschlag der EG-Kommission wurde die Möglichkeit der korrespondierenden Berichtigung auf dem IFA-Kongreß 1969 in Rotterdam diskutiert.

*Debatin*¹⁰ war der Ansicht, daß der Partnerstaat im Falle einer durch die Abkommensklausel gedeckten Gewinnberichtigung „unter die Erwartung gestellt werden“ müsse, die Besteuerung auf diese Berichtigung abzustimmen. Die Schwierigkeiten ergäben sich jedoch aus divergierenden Ansichten über den richtigen Verrechnungspreis.¹¹

Debatin als Generalberichtersteller sah als Ansatzpunkt für Bemühungen zur Lösung des Konflikts das Verständigungsverfahren,¹² die vorherige Unterrichtung des Partnerstaates¹³ sowie den Ausgleich durch Gewährung materieller Steuererleichterungen im Abkommen selbst.¹⁴ Auch sei eine Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuer im Rahmen einer Gewinnberichtigung in Betracht zu ziehen.¹⁵

Schließlich zitiert *Debatin* einen Vorschlag aus dem schwedischen Nationalbericht,¹⁶ wonach der Staat der Muttergesellschaft eine von der ausländischen Tochtergesellschaft infolge der Gewinnerhöhung zu entrichtende Mehrsteuer auszugleichen habe.

2. Rechtsgrundlagen für die Beseitigung der Doppelbesteuerung

a) Verpflichtung zur korrespondierenden Gewinnberichtigung

Selbst wenn eine dem Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Regelung Eingang in die Vertragspraxis finden würde, ließe sich daraus nur dann eine

¹⁰ *Debatin*, Generalbericht, S. 15f.

¹¹ AaO., S. 17.

¹² AaO., S. 18f.

¹³ AaO., S. 19.

¹⁴ AaO., S. 20ff.

¹⁵ AaO., S. 20ff.

¹⁶ AaO., S. 21; vgl. auch Reuter, Nationalbericht, S. 6.

Verpflichtung zu einer korrespondierenden Berichtigung ableiten, wenn Einigkeit über den Verrechnungspreis erzielt werden könne.¹⁷ Scheitert der Einigungsversuch jedoch wegen der Bindung beider Steuerverwaltungen an unterschiedliche Auslegungen nach nationalem Recht, dann läuft eine Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Regelung leer.¹⁸

Auf der Grundlage der bestehenden Abkommensvorschriften wird jedoch von keinem Mitgliedstaat der EG eine Verpflichtung zur gemeinsamen Gewinnzuordnung abgeleitet,¹⁹ so daß es bei der von *Debatin*²⁰ ausgesprochenen „Erwartung“ einer korrespondierenden Berichtigung bleiben muß.

b) Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuer

Die Steueranrechnung gemäß § 34c EStG bzw. nach § 26 KStG stellt eine unilaterale Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dar und kann für das zwischenstaatliche Verfahren allenfalls eine mittelbare Bedeutung erlangen. Die Untersuchung der einzelnen Anwendungsvoraussetzungen dieser Vorschriften kann entfallen, weil es hier entscheidend nur um die Frage nach dem Bestehen rechtlicher Bindungen im zwischenstaatlichen Verfahren geht.

Zweifel bezüglich des Bestehens rechtlicher Bindungen könnten angesichts der differenzierten Tatbestände beider Vorschriften allenfalls im Zusammenhang mit § 34c Abs. 5 EStG auftreten. Danach können die obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des Bundesministers der Finanzen die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung des Abs. 1 besonders schwierig ist.

Nur um dem Gedanken vorzubeugen, daß diese Pauschalierungs- oder Erlaßmöglichkeit möglicherweise als Grundsatz für eine ungebundene Steuerverwaltung im Zusammenhang mit der Besteuerung von Auslandsbeziehungen herangezogen werden könnte, soll auf die rechtlichen Bindungen der Verwaltung im Rahmen dieser Vorschrift eingegangen werden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs²¹ ist diese Pauschalierungs- oder Erlaßmöglichkeit insoweit mit dem Grundgesetz unvereinbar, als sie von der Beurteilung der volkswirtschaftlichen Zweckmäßigkeit durch die Verwaltung abhängt. Eine vage Generalklausel, die es dem Ermessen der Exekutive überlasse, die Grenzen der Freiheit im einzelnen zu bestimmen, sei mit dem Grundsatz von der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nicht zu vereinbaren.²² Seien die Vollmachten der Exekutive nicht hinreichend bestimmt, so führe sie nicht

¹⁷ OECD-Kommentar, Anm. 3 zu Art. 9 OECD-MA.

¹⁸ Nicht zu Unrecht spricht Bode, AWD/RIW 1976, S. 698 (700) insoweit vom „Pferdefuß“ der neuen Rechtspflicht.

¹⁹ E. Strobl, Gewinnabgrenzung, S. 187.

²⁰ Debatin, Generalbericht, S. 15f.

²¹ BFH, BStBl. 1966 III, S. 556 (558); ebenso BFH, BStBl. 1970 II, S. 728f.

²² BFH, BStBl. 1966 III, S. 558.

mehr das Gesetz aus, sondern handle anstelle des Gesetzgebers.²³ Dies müsse auch für eine gesetzliche Vorschrift gelten, die die Verwaltung ermächtige, eine Steuer im Einzelfall niedriger festzusetzen, als es den für alle Steuerpflichtigen geltenden Vorschriften entspreche.²⁴

In seiner Entscheidung vom 19. April 1978 hat das Bundesverfassungsgericht²⁵ ausgesprochen, daß die Anforderungen an das Maß der Bestimmtheit von Ermächtigungen zu steuerbegünstigenden Verwaltungsakten geringer seien, als bei Eingriffsermächtigungen.²⁶ Dennoch müsse auch bei Begünstigungsermächtigungen ein gewisser Grad gesetzlicher Bestimmtheit verlangt werden. Dies folge schon aus der durch den Vorbehalt des Gesetzes gebotenen Abgrenzung der Handlungsbereiche von Gesetzgeber und Verwaltung und im Interesse der Verwirklichung des Grundsatzes der Steuergerechtigkeit.²⁷ Das Bestimmtheitsersfordernis verwehre es dem Gesetzgeber nicht, in der Ermächtigungsnorm Generalklauseln und unbestimmte Rechtsbegriffe zu verwenden. Gerade im Steuerrecht komme der Gesetzgeber ohne sie nicht aus, wenn er die Finanzbehörden in die Lage versetzen wolle, den besonderen Umständen des Einzelfalles gerecht zu werden und auch dadurch den Interessen des Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen.²⁸

Das Gericht führt weiter aus, daß der Begriff „volkswirtschaftliche Gründe“ keine vage Generalklausel sei. Vielmehr dürften nur volkswirtschaftliche Gründe in Betracht gezogen werden, die spezifisch außenwirtschaftlicher Natur seien. Die Steuerbegünstigung hänge davon ab, daß sie im Blick auf *diese Gründe*,²⁹ nicht etwa im Blick auf ausschließlich persönliche oder betriebliche Verhältnisse zweckmäßig sei.³⁰

Für die Frage nach dem Bestehen rechtlicher Bindungen bei der Gewährung von Steuerentlastungen ist festzuhalten, daß auch diese einer gesetzlichen Ermächtigung bedürfen. „Die Verwaltung wird nicht etwa zu einer Steuerentlastung nach ihrem Ermessen ermächtigt, sondern sie wird ermächtigt, nach ihrem pflichtgemäßen Ermessen ein hinreichend konkretisiertes Gesetz im Sinne des Gesetzeszwecks anzuwenden“.³¹

Dies bedeutet jedoch nichts anderes, als daß die Verwaltung hinsichtlich der Beurteilung der tatbestandsmäßigen Entlastungsvoraussetzungen an den auszuliegenden Wortlaut des Gesetzes gebunden ist. Der wesentliche Unterschied zwischen einer Eingriffsermächtigung und einer Entlastungsermächtigung liegt also darin, daß erstere *kein* (Rechtsfolge-)Ermessen kennt, letztere aber

²³ BFH, aaO.

²⁴ BFH, aaO.

²⁵ BVerfG, BStBl. 1978 II, S. 548 ff.

²⁶ BVerfG, aaO., Leitsatz 2 des Beschlusses.

²⁷ BVerfG, aaO., S. 552.

²⁸ BVerfG, aaO.

²⁹ Hervorhebung im Original.

³⁰ BVerfG, aaO.

³¹ BVerfG, aaO., S. 553.

schon. Beide Ermächtigungen bedürfen einer gesetzgeberischen Konkretisierung hinsichtlich ihres Tatbestandes,³² wobei an die Eingriffsermächtigung insoweit höhere Anforderungen zu stellen sind.

c) *Schätzung gemäß § 1 Abs. 3 AStG*

§ 1 Abs. 3 AStG stellt ergänzende Regelungen für den Fall zur Verfügung, daß der gemäß § 1 Abs. 1 AStG zu berichtigende Einkommensbetrag nach § 162 AO geschätzt werden muß. In diesem Fall „ist mangels anderer geeigneter Anhaltspunkte bei der Schätzung als Anhaltspunkt von einer Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital oder einer Umsatzrendite auszugehen, die nach Erfahrung und Üblichkeit unter normalen Umständen zu erwarten ist“.³³

Die Vorschrift wirft die Frage nach dem Ausmaß der rechtlichen Bindung bei der Bestimmung des Berichtigungsbetrages auf. Die Bedeutung der Antwort ergibt sich für das Verständigungsverfahren und für das Verfahren vor der Schiedskommission daraus, daß die Anforderungen an die rechtliche Bindung im zwischenstaatlichen Verfahren nicht höher sein können, als im innerstaatlichen Recht.

Ob allerdings im zwischenstaatlichen Verfahren von dem nach nationalem Recht in den Grenzen des Abkommensrechts ermittelten Verrechnungspreis abgewichen werden darf, hängt neben der Flexibilität der genannten Regelungen auch von der Möglichkeit ab, einen einmal erlassenen Bescheid zu ändern.³⁴ § 1 Abs. 1 AStG enthält keine Entscheidungsfreiheit der Behörde hinsichtlich der Frage, ob sie bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen berichtet oder nicht: „... so sind die Einkünfte ... so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären“. Obwohl § 1 AStG eine Eingriffsnorm darstellt, werden die Berichtigungsvoraussetzungen in der Form unbestimmter Rechtsbegriffe³⁵ umschrieben. Selbst wenn der Behörde damit ein Beurteilungsspielraum³⁶ hinsichtlich des konkreten Sachverhalts in Bezug auf seine Regelungsbedürftigkeit oder Subsumierbarkeit eingeräumt sein sollte, so wird ihr damit *kein* Spielraum im

³² Vgl. auch: Tipke, AWD/RIW 1972, S. 589 (590). „Der Verzicht auf Steuern höhlt die verfassungskräftige Gesetzmäßigkeit der Besteuerung aus; er bedarf daher seinerseits der gesetzlichen Ermächtigung.“

³³ § 1 Abs. 3 zweiter Halbs. AStG.

³⁴ Dazu S. 99ff.

³⁵ Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, S. 189, verstehen darunter Typenbegriffe, denen verschiedene, aber ähnliche Lebenssachverhalte als ihre „Ausprägungen“ unterfallen. Ihr Inhalt bestimmt danach nur einen Tatsachen-, Interessen- oder Wertbereich, nicht aber die Gegenstände dieses Bereichs; ähnlich Jesch, AÖR 82, S. 163 (165ff.).

³⁶ Der Begriff des „Beurteilungsspielraumes“ unterscheidet sich vom „Verwaltungsermessen“ grundsätzlich hinsichtlich seines Bezugspunktes. Es handelt sich nicht um die für jede Ermessensentscheidung charakteristische Frage nach dem „Ob“ und dem „Wie“ der Entscheidung, sondern nach dem Vorliegen ihrer tatbestandsmäßigen Voraussetzungen (vgl. K. Vogel, Gefahrenabwehr, S. 231).

Bereich der abstrakten Gesetzesauslegung eröffnet.³⁷ Diese behält den Anspruch der Eindeutigkeit.³⁸

Daran ändert auch die Vorschrift des § 1 Abs. 3 AStG nichts. Nach *Becker*³⁹ komme die Schätzung gemäß § 1 Abs. 3 AStG dann zum Zuge, wenn sich für die zu berichtigenden Einkünfte die Bedingungen, die unabhängige Dritte vereinbart hätten, nicht aufgrund einer *anerkannten Gewinnermittlungsmethode*⁴⁰ genau feststellen ließen. Seien die Voraussetzungen der Preisvergleichsmethode, der Absatzpreismethode oder der Kostenaufschlagsmethode erfüllt, dann müsse der Berichtigungsbetrag danach ermittelt werden.⁴¹

Liegen aber die Voraussetzungen für die Schätzung vor, so darf diese nicht mit dem Blick auf ein bestimmtes Ergebnis im rechtsfreien Raum erfolgen. Vielmehr verfolgt die Schätzung das Ziel, zu einem Ergebnis zu kommen, das dem wahren Sachverhalt möglichst nahekommt.⁴² Aus diesem Grund sind alle für die Sachverhaltssubsumtion greifbaren Anhaltspunkte zu berücksichtigen.⁴³

Es bedarf keines weiteren Eingehens auf die einzelnen Schätzungsmethoden,⁴⁴ um die Feststellung zu treffen, daß § 1 Abs. 3 AStG grundsätzlich zu keinem Abgehen von einem Subsumtionsergebnis berechtigt, welches aufgrund ausreichender Tatsachen erlangt wurde.⁴⁵

3. Zwischenergebnis

Die Betrachtung der möglichen Rechtsgrundlagen für die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen hat gezeigt, daß keine von ihnen die Bindung der Behörden an das Auslegungsergebnis zu beseitigen bzw. abzuschwächen vermag. Die weitere Untersuchung soll zeigen, ob die allgemeinen Billigkeitsvorschriften eine abweichende Betrachtung dieses Ergebnisses ermöglichen.

³⁷ Vgl. Bachof, JZ 1955, S. 97 (98); Wolff/Bachof, aaO. S. 188.

³⁸ Auf die Problematik der Überschneidungsmöglichkeiten zwischen Auslegung und Subsumtion kann hier nicht eingegangen werden; dazu K. Engisch, Logische Studien zur Gesetzesanwendung, S. 17 ff.; Wolff/Bachof, aaO., S. 188 ff.

³⁹ Becker, in: Flick/Wassermeyer/Becker, Anm. 333 zu § 1 AStG unter Hinweis auf E. Weber, IWB F. 3 G. 1, S. 341, 346.

⁴⁰ Hervorhebung im Original.

⁴¹ Becker, aaO. Anm. 334 zu § 1 AStG.

⁴² Ders. aaO. Anm. 340 ff. zu § 1 AStG; Tipke/Kruse, Tz. 8 zu § 162 AO; Wöhrle, Kommentar, Anm. C 5 zu § 1 AStG; Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 2a zu § 162 AO; Baranowski, in: Anwendung des AStG, S. 9; Reichel, Schätzung, S. 42f.; vgl. auch die dort unter Pkt. 8, S. 84 ff. ausgeführte Rechtsprechungsübersicht.

⁴³ Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 2a zu § 162 AO, m. w. Nachw.

⁴⁴ Dazu Becker, aaO., Anm. 339 ff. zu § 1 AStG; Wöhrle aaO., Anm. C 1 ff. zu § 1 AStG.

⁴⁵ Zu den Möglichkeiten einer Billigkeitsentscheidung vgl. S. 90 ff., 112 ff.

III. Die Billigkeitsentscheidung als rechtliche Schranke

Eine Doppelbesteuerung erscheint unvermeidbar, wenn die beiden Finanzverwaltungen bei der Auslegung einer Abkommensvorschrift auf ihre innerstaatlichen nationalen Rechte zurückgreifen mußten, weil die Auslegung des Abkommens aus dem Zusammenhang nicht möglich war.

Hat beispielsweise die deutsche Finanzverwaltung eine Gewinnberichtigung auf der Grundlage des § 1 AStG durchgeführt oder plant sie eine solche, dann hat sie grundsätzlich kein Ermessen hinsichtlich der Anordnung einer der Vorschrift entsprechenden Rechtsfolge. Obwohl der Berichtigungsmaßstab des § 1 AStG mit dem des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA übereinstimmt, können unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden in beiden Ländern zu abweichenden Ermittlungen des „arm's-length“-Preises führen.

Solange der international anerkannte Berichtigungsmaßstab⁴⁶ nicht auch durch international anerkannte Auslegungsgrundsätze und Auslegungsregeln ausgefüllt ist, werden unterschiedliche Auslegungen nach nationalem Recht möglicherweise sogar die Regel sein.

Eine Lösung des Konflikts kann unter engen Voraussetzungen im Wege einer Billigkeitsentscheidung gefunden werden.⁴⁷ Aufgabe der Darstellung wird es sein, diese Voraussetzungen in ihrer Bedeutung als rechtliche Grenzen im Verständigungsverfahren und im Verfahren vor der Schiedskommission herauszuarbeiten.

1. Charakterisierung der Billigkeitsentscheidung im Völkerrecht

*Schindler*⁴⁸ unterscheidet ohne speziellen Bezug zum Verständigungsverfahren drei Stufen der Billigkeit:

Die erste Stufe stelle eine Entscheidung „intra legem“ dar, weil es darum gehe, zwischen mehreren möglichen Auslegungen die den Interessen der Parteien am besten gerecht werdende Auslegung auszuwählen.⁴⁹

Auf der zweiten Stufe gehe es um die Vermeidung von unerträglichen oder unverhältnismäßigen Belastungen, wobei der Richter gewisse Erleichterungen gewähren dürfe, ohne den zugrundeliegenden Rechtssatz aufzuheben.⁵⁰

Eine dritte Stufe der Billigkeit wird angenommen, wenn die Rechtsfindung in keiner Weise an bestehendes Recht gebunden sei.⁵¹

⁴⁶ Siehe S. 18 ff.

⁴⁷ Grundsätzlich gegen eine Billigkeitsentscheidung: S. Mayr, Landesbericht 1981, S. 318.

⁴⁸ Schindler, Schiedsgerichtsbarkeit seit 1914, S. 160 ff.; ähnlich Rousseau, *Droit International Public I*, S. 405 ff.; 411 ff.; 413 ff.; vgl. auch Menzel/Ipsen, *Völkerrecht*, S. 91 f. zur Rechtsquelleneigenschaft der Billigkeit.

⁴⁹ Schindler, aaO., S. 161.

⁵⁰ Ders. aaO.

⁵¹ Ders. aaO., S. 161 f.

Die vorgestellte Einteilung darf nur als grobes Muster einer im einzelnen sehr uneinheitlichen Charakterisierung der Billigkeitsentscheidung im Völkerrecht angesehen werden.⁵²

Mülhausen weist darauf hin, daß der Billigkeitsbegriff, soweit er in einer Abkommensregelung verwendet werde,⁵³ mangels eigener Begriffsbestimmung im Abkommen unter Anwendung der *lex-foi*-Klausel nach nationalem Recht auszulegen sei. Eine Auslegung des Begriffs nach nationalem Recht scheitere jedoch mangels einer Realdefinition. Als allgemeiner Grundsatz des Rechts lasse sich die Billigkeit nur umschreiben und charakterisieren. Diese Umschreibung sei, wie die beiderseitige Berufung auf den Gesichtspunkt der Einzelfallgerechtigkeit zeige, im Völkerrecht wie im nationalen Recht identisch.⁵⁴ Im Rahmen der gesetzlichen Ermächtigung des § 131 RAO⁵⁵ könne der Bundesfinanzminister aufgrund seiner Verhandlungsbefugnis auch dann einer Billigkeitslösung zustimmen, wenn das betreffende Abkommen keine Billigkeitsklausel enthalte.⁵⁶

Obwohl *Mülhausen* im Rahmen der vorstehenden Erörterungen betont, daß im Verständigungsverfahren mangels ausdrücklicher Ermächtigung keine Entscheidung *contra legem* getroffen werden könne,⁵⁷ erörtert er eine Bindung der Verwaltung aus § 131 RAO nur im Hinblick auf die Einleitung des Verständigungsverfahrens⁵⁸ und auf den Vollzug der Verständigungsentscheidung im innerstaatlichen Recht.⁵⁹

Es trifft zwar zu, daß das nationale Recht keine gesetzliche Definition der Billigkeit enthält. Dies bedeutet jedoch nicht, daß das nationale Recht auch keine Auslegung des Begriffs ermöglicht.

2. Auslegung der innerstaatlichen Billigkeitsvorschriften

Die Abgabenordnung von 1977 unterscheidet zwischen dem Steuerfestsetzungsverfahren und dem Steuererhebungsverfahren.⁶⁰

⁵² Dahm, Völkerrecht I, S. 40: „Denn das geltende Recht schließt die Billigkeit ein . . . Es ist also die Eigenart der Billigkeit, daß sie als ein Gerechtigkeitsideal zugleich die Grenzen des positiven Rechts überschreitet“; Guggenheim, Völkerrecht I, S. 150: „Die dem Richter oder Schiedsrichter zugestandene Befugnis, abweichend vom positiven Völkerrecht zu urteilen“; Schüle, Entscheidung, S. 231: „Das Gericht soll . . . die Möglichkeit haben, nach Billigkeit oder einer allgemein verstandenen Gerechtigkeit zu urteilen“; vgl. auch H. Isay, Rechtsnorm und Entscheidung, S. 116 ff.; Wengler I, S. 891 f.

⁵³ Vgl. zur Vertragspraxis Art. 15 DBA-Italien.

⁵⁴ *Mülhausen*, Verständigungsverfahren, S. 169.

⁵⁵ Die AO 1977 unterscheidet zwischen dem Steuerfestsetzungsverfahren und dem Steuererhebungsverfahren und regelt die Billigkeitsentscheidung konsequenterweise in den §§ 163 und 227; vgl. im einzelnen S. 90 ff., 96 ff.

⁵⁶ *Mülhausen*, aaO., S. 172.

⁵⁷ *Ders.*, aaO., S. 168.

⁵⁸ *Ders.*, aaO., S. 172 f.; Tipke, AWD/RIW 1972, S. 589.

⁵⁹ *Mülhausen*, aaO., S. 171.

⁶⁰ Vgl. die §§ 155 ff. AO zum Steuerfestsetzungsverfahren, sowie die §§ 218 ff. AO zum Steuererhebungsverfahren.

Für das erstgenannte Verfahren sieht § 163 AO eine abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen vor, während für das Steuererhebungsverfahren die Möglichkeit des Billigkeitserlasses gemäß § 227 AO besteht. Gemeinsame Voraussetzung für beide Billigkeitsmaßnahmen ist, daß die Erhebung⁶¹ oder Einziehung⁶² der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre.

a) Die Unbilligkeit als Tatbestandsvoraussetzung

Nach dem Beschluß des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes zu § 131 RAO⁶³ ist die Billigkeitsentscheidung der Behörde von den Gerichten nach den für die Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen geltenden Grundsätzen zu prüfen. Der Maßstab der Billigkeit bestimmte Inhalt und Grenzen des pflichtgemäßen Ermessens.⁶⁴ Da jedoch jedes Verwaltungsermessen an der Grenze der Unbilligkeit ende, ergebe sich auch bei Qualifizierung des § 131 RAO als Ermessensvorschrift eine weitgehende Nachprüfbarkeit.⁶⁵

Eine Auseinandersetzung mit den einzelnen Begründungen dieser Entscheidung kann im Rahmen der vorliegenden Arbeit entfallen, weil es hier nicht um den Grad der gerichtlichen Überprüfbarkeit von Billigkeitsentscheidungen geht. Für die Frage nach dem Bestehen rechtlicher Bindungen im Verständigungsverfahren ist nur bedeutsam, daß auch die Billigkeitsmaßnahme einer gesetzlichen Grundlage bedarf,⁶⁶ die in ihrer Reichweite begrenzt ist. Selbst wenn man die Billigkeitsentscheidung als reine Ermessensentscheidung versteht, bliebe gemäß § 5 AO die Verpflichtung, das Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten. Endet jedes Ermessen an der Grenze der Unbilligkeit,⁶⁷ dann müssen dem Begriff unüberwindbare rechtliche Schranken behördlicher Entscheidungsmöglichkeiten entnommen werden können. Rechtsprechung und Literatur unterscheiden die Unbilligkeit aus persönlichen Gründen von der Unbilligkeit aus sachlichen Gründen. Beide Kategorien sollten daraufhin überprüft werden, ob sie im Zusammenhang mit der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen Bedeutung erlangen können. Der Versuch allgemeiner Aussagen muß jedoch der Tatsache Rechnung tragen, daß die Billigkeit zur Verwirklichung der Einzelfallgerechtigkeit dient.⁶⁸

⁶¹ § 163 Abs. 1 Satz 1 AO.

⁶² § 227 Abs. 1 AO.

⁶³ Beschluß vom 19. 10. 1971, GmS-OGB, 3/70 = BStBl. 1972 II, S. 603ff.

⁶⁴ AaO., S. 603, Pkt. b) des Beschlußtenors.

⁶⁵ AaO., S. 607.

⁶⁶ Tipke/Kruse, Tz. 2 zu § 227 AO m. w. Nachw.

⁶⁷ GmS-OGB, aaO., S. 603; Tipke/Kruse, Tz. 10 zu § 227 AO.

⁶⁸ Tipke/Kruse, Tz. 8 zu § 227 AO; Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 5 zu § 227 AO; BFH, BStBl. 1964 III, S. 589 (590); Frottscher, in: Schwarz, Kommentar, § 163 AO, Anm. II 2.

aa) Die Unbilligkeit aus persönlichen Gründen

Voraussetzung für einen Billigkeitserlaß aus persönlichen Gründen des Steuerpflichtigen ist dessen Erlaßbedürftigkeit und Erlaßwürdigkeit.⁶⁹ Der Bundesfinanzhof sieht den Billigkeitserlaß aus persönlichen Gründen in ständiger Rechtsprechung nur dann als gerechtfertigt an, wenn dem Steuerpflichtigen die Zahlung von Steuern nach seinen wirtschaftlichen und sonstigen persönlichen Verhältnissen nicht möglich ist.⁷⁰ Nach *Tipke/Kruse* ist die Erlaßbedürftigkeit gegeben, wenn die wirtschaftliche Existenz des Steuerpflichtigen gefährdet sei, wenn ohne Billigkeitsmaßnahmen der notwendige Lebensunterhalt vorübergehend oder dauernd nicht mehr bestritten oder die Erwerbsfähigkeit nicht mehr fortgesetzt werden könne.⁷¹ Die Voraussetzungen für eine Erlaßbedürftigkeit erscheinen auf eine Anwendung bei natürlichen Personen zugeschnitten.⁷²

Es muß als zweifelhaft angesehen werden, ob ein Billigkeitserlaß aus persönlichen Gründen bei verbundenen Unternehmen in Betracht kommen kann. Dagegen spricht die rechtliche Selbständigkeit der jeweiligen Unternehmen. Ein Abstellen auf die Gesamtkonzernbelastung – ähnlich wie bei der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung – erscheint fragwürdig, weil die §§ 163, 227 AO Steuerschuldverhältnisse voraussetzen, welche zwischen Konzern und Finanzbehörde nicht bestehen. Eine Ausnahme mag wegen der besonderen Konstellation durch den Ergebnisabführungsvertrag bei der Organgesellschaft bestehen. *Tipke/Kruse* zitieren hierzu eine Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf,⁷³ wonach im Erlaßverfahren wegen Vermögensteuer einer Organgesellschaft auch die wirtschaftlichen Verhältnisse der Muttergesellschaft zu berücksichtigen seien.

Wenn man entgegen der hier vertretenen Ansicht einen Billigkeitserlaß aus persönlichen Gründen bei verbundenen Unternehmen für möglich hält, so müßte geprüft werden, ob die Vereinbarung von Verrechnungspreisen, die dem „arm's-length“-Grundsatz widersprechen, in bestimmten Einzelfällen zu einem Ausschluß der Erlaßwürdigkeit führen kann. Die Erlaßwürdigkeit ist dann nicht gegeben, „wenn der Steuerpflichtige durch sein Verhalten in eindeutiger Weise gegen die Interessen der Allgemeinheit verstößt oder die mangelnde Leistungsfähigkeit selbst herbeiführt“.⁷⁴

⁶⁹ *Tipke/Kruse*, Tz. 42 zu § 227 AO; Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 9, 13f. zu § 227 AO; BFH, BStBl. 1958 III, S. 153f.; BFH, BStBl. 1976 II, S. 499 (501).

⁷⁰ BFH, BStBl. 1958 III, S. 153; BFH, BStBl. 1970 II, S. 275 (277); S. 402 (406); BFH, BStBl. 1972 II, S. 918 (919); jeweils m. w. Nachw. auf die eigene Rechtsprechung.

⁷¹ *Tipke/Kruse*, Tz. 43ff. zu § 227 AO; ebenso Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 9, 13f. zu § 227 AO; Frotscher, in: Schwarz, Kommentar. § 163 AO, Anm. II 4.

⁷² In der Entscheidung zur Mindestbesteuerung von Aktiengesellschaften nach dem Vermögenssteuergesetz (BVerfG, BStBl. 1971 II, S. 789 (791)) wird zwar auf die Möglichkeit des Billigkeitserlasses hingewiesen, die Unterscheidung zwischen persönlicher und sachlicher Billigkeit jedoch nicht gemacht.

⁷³ FG Düsseldorf, EFG 1958, S. 351f. (zit. bei *Tipke/Kruse*, Tz. 46 zu § 227 AO).

⁷⁴ BFH, BStBl. 1958 III, S. 153 (Leitsatz der Entscheidung); vgl. dazu auch *Tipke/Kruse*, Tz. 49ff. zu § 227 AO.

bb) Die Unbilligkeit aus sachlichen Gründen

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist ein Erlaß aus sachlichen Billigkeitsgründen nur dann möglich, wenn die Besteuerung eines Sachverhalts, der unter einen gesetzlichen Besteuerungstatbestand fällt, im Einzelfall mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes nicht vereinbar sei, wenn also ein Überhang des gesetzlichen Tatbestandes über die Wertungen des Gesetzgebers feststellbar sei und der Sachverhalt zwar den gesetzlichen Tatbestand erfülle, die Besteuerung aber den Wertungen des Gesetzgebers zuwiderlaufe.⁷⁵

Die von den wirtschaftlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen unabhängige sachliche Unbilligkeit⁷⁶ könne nicht eingreifen, wenn der Gesetzgeber bestimmte Härten, die sich bei Anwendung des Steuergesetzes ergeben, gewollt oder bewußt in Kauf genommen habe.⁷⁷

Auf der Grundlage dieser Voraussetzungen stehen auch die Entscheidungen des Gerichts zur Unbilligkeit aus sachlichen Gründen im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsfällen.

In einer Entscheidung zu § 34c EStG hat der Bundesfinanzhof auf den mutmaßlichen Willen der Vertragspartner abgestellt. Haben diese Besteuerungsmaßnahmen angeordnet, obwohl in bestimmt gelagerten Fällen der Eintritt von Härten in der Sache, bei Durchführung der Besteuerung voraussehbar gewesen sei, so könne die Gewährung eines Billigkeitserlasses wegen Härten in der Sache selbst nicht in Betracht kommen.⁷⁸ In einer weiteren Entscheidung zu § 34c EStG folgerte der Bundesfinanzhof aus Abs. 2 der Vorschrift, daß die Anrechnungsmethode nicht stets zum vollen Ausschluß der Doppelbesteuerung führe, und bestätigte die Finanzbehörde in der Ablehnung der Billigkeitsentscheidung.⁷⁹ Auch in einer Entscheidung über die Ablehnung einer fiktiven Steueranrechnung prüfte der Bundesfinanzhof, ob die Einziehung der Steuer im Einzelfall, insbesondere mit Rücksicht auf den Zweck der Besteuerung, zu rechtfertigen sei. Er bestätigte die Ablehnung des Billigkeitserlasses mit der Begründung, daß die Versagung der fiktiven Anrechnung keine effektive Doppelbesteuerung zur Folge gehabt habe.⁸⁰

Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung erscheint ein Billigkeitserlaß aus sachlichen Gründen ausgeschlossen, wenn als Ursache der Doppelbesteuerung eine Abkommensauslegung nach unterschiedlichem nationalem Recht anzusehen ist. Der Erlaß müßte mit der Begründung abgelehnt werden, daß die lex-fori-Klausel die Auslegung nach dem nationalen Recht unter bestimmten Voraussetzungen vorschreibt und damit zum Ausdruck bringt, daß die Abkom-

⁷⁵ BFH, BStBl. 1970 II, S. 392 (393); BFH, BStBl. 1972 II, S. 918 (919); BFH, BStBl. 1973 II, S. 271 (272).

⁷⁶ BFH, BStBl. 1973 II, S. 271 (272).

⁷⁷ BFH, BStBl. 1967 III, S. 415 (416); BFH, BStBl. 1970 II, S. 275 (277); S. 503f.; BFH, BStBl. 1972 II, S. 649f.; zustimmend Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. V 2 zu § 163 AO.

⁷⁸ BFH, BStBl. 1970 II, S. 392 (393).

⁷⁹ BFH, BStBl. 1973 II, S. 271 (273).

⁸⁰ BFH, BStBl. 1977 II, S. 125 (126).

menspartner die sich daraus ergebenden Konsequenzen in Kauf genommen haben.

Ohne Bezug auf die Problematik der Doppelbesteuerungsabkommen wenden sich *Tipke/Kruse*⁸¹ gegen die Begriffsbestimmung der sachlichen Unbilligkeit durch den Bundesfinanzhof, weil diese zu rational nicht nachprüfaren Spekulationen über den vermeintlichen Willen des Gesetzgebers zwingt. Auch soweit geprüft werde, ob die Einziehung nach Lage der Verhältnisse *unangebracht* sei,⁸² handle es sich nur um die Verwendung eines unscharfen Hilfsbegriffs.⁸³ Abzustellen sei, so *Tipke/Kruse*, auf das Gleichheitsgebot, das Willkürverbot, die Grundsätze des Vertrauensschutzes, von Treu und Glauben, der Zumutbarkeit und der Ausrichtung an der Natur der Sache.⁸⁴

Während eine Begründung unter Rückgriff auf die Natur der Sache mangels Faßbarkeit des Begriffs hier nicht zum Gegenstand der Erörterung rechtlicher Bindungen der Verwaltung gemacht werden soll, scheinen die übrigen, von *Tipke/Kruse* angeführten Kriterien eine differenziertere Beurteilung der sachlichen Billigkeitsvoraussetzungen zu gewährleisten.

Erwägungen zum Gleichheitsgebot klingen, wenn auch nicht ausdrücklich, schon in der Entscheidung des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes zu § 131 RAO an.⁸⁵ Dort wird ausgeführt, daß Regelungen aufgrund von § 131 Abs. 2 RAO⁸⁶ eine Schlechterstellung des einzelnen vermeiden sollten, die daraus resultiere, daß sein Fall, anders als die große Mehrzahl der Fälle, erst nach Bekanntwerden einer geänderten Rechtsprechung entschieden werde. In der gleichen Entscheidung finden sich, allerdings auch nur im Zusammenhang mit Richtlinien gemäß § 131 Abs. 2 RAO, Erwägungen zum Vertrauensschutz. Es wird auf Fälle hingewiesen, in denen zwar die Veranlagungen noch nicht durchgeführt worden seien, die Mehrzahl der Steuerpflichtigen aufgrund der bisher als zutreffend anerkannten Rechtslage aber bereits disponiert habe.⁸⁷

Der Gedanke des Vertrauensschutzes könnte im Zusammenhang mit Gewinnberichtigungen Bedeutung erlangen, falls sich die Verwaltung entschließt, sogenannte „safe-haven“-Werte zu veröffentlichen. Darunter versteht man Regelungen, die es dem Steuerpflichtigen erlauben, die steuerlichen Folgen bestimmter Gestaltungen vorherzubestimmen, d. h. Entgelte innerhalb von

⁸¹ *Tipke/Kruse*, Tz. 20 zu § 273 AO; vgl. auch Frotzcher, in: Schwarz, Kommentar, § 163 AO, Anm. II 3.

⁸² BFH, BStBl. 1967 III, S. 37 (38); BFH, BStBl. 1969 II, S. 567 (568); BFH, BStBl. 1972 II, S. 819 (821); dazu Oswald, DStZa 1970, S. 198 ff.

⁸³ *Tipke/Kruse*, aaO.

⁸⁴ Dies., aaO.

⁸⁵ GmS-OGB, BStBl. 1972 II, S. 603 (609); vgl. zum Inhalt der Entscheidung S. 92 f.

⁸⁶ § 131 Abs. 2 RAO sah die Möglichkeit vor, für bestimmte Gruppen von gleichgelagerten Fällen, Richtlinien zur Anwendung der in § 131 Abs. 1 RAO normierten Billigkeitsentscheidungen zu erlassen; die §§ 163, 227 AO enthalten keine dem § 131 Abs. 2 RAO entsprechende Regelung.

⁸⁷ GmS-OGB, aaO.

Grenzen festzusetzen, die der Finanzverwaltung keinen Anlaß zu Berichtigungen geben.⁸⁸ Orientieren sich die Unternehmen an den von der Verwaltung herausgegebenen „safe-haven“-Werten und kommt es dennoch zu einer Doppelbesteuerung, so wäre im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung auch der Grundsatz des Vertrauensschutzes zu berücksichtigen.⁸⁹

Damit kann festgestellt werden, daß Billigkeitsentscheidungen aus sachlichen Gründen im Zusammenhang mit Doppelbesteuerungsfällen grundsätzlich möglich sind, wenn man die Wertung des hypothetischen gesetzgeberischen Willens durch die von *Tipke/Kruse* vorgeschlagenen Kriterien ergänzt.

Diese stehen nicht im Gegensatz zu der Entscheidungspraxis des Bundesfinanzhofs, weil sie eine differenzierte Einzelfallbetrachtung ermöglichen, die auch von der höchstrichterlichen Rechtsprechung gefordert wird.⁹⁰

b) Einzelne Billigkeitsmaßnahmen

Droht eine Doppelbesteuerung aufgrund unterschiedlicher Abkommensauslegung nach nationalem Recht, so stellt sich insbesondere bei den Gewinnberichtigungsfällen die Frage, ob die drohende Doppelbesteuerung dadurch vermieden werden kann, daß einzelne, eine Berichtigung rechtfertigende Gestaltungen bereits bei der Ermittlung des Gewinns als Grundlage der Besteuerung unberücksichtigt bleiben können.

aa) Die Regelung des § 163 AO

§ 163 Abs. 1 Satz 1 AO sieht vor, daß Steuern niedriger festgesetzt und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuer erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben können, wenn die Erhebung der Steuern nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Voraussetzung für eine Nichtberücksichtigung gewinnerhöhender Gestaltungen wäre, daß diese Gestaltungen als Besteuerungsgrundlagen i. S. des § 163 Abs. 1 Satz 1 AO angesehen werden können.

§ 163 Abs. 1 Satz 1 AO bietet die Möglichkeit, einzelne Besteuerungsgrundlagen abweichend vom gesetzlichen Tatbestand unberücksichtigt zu lassen.⁹¹ Die niedrigere Steuer ergibt sich nicht als Korrektur der Rechtsfolge eines gesetzlichen Tatbestandes,⁹² sondern aus der Nichtberücksichtigung einzelner Tatsachen, die den konkreten Tatbestand bilden.⁹³ Nach *Tipke/Kruse* ist Be-

⁸⁸ Kumpf, AWD/RIW 1976, S. 482ff. (insbesondere zur amerikanischen Praxis); E. Strobl, Gewinnabgrenzung, S. 298; Surrey/Tillinghast, Generalbericht, S. 191f.

⁸⁹ Vgl. auch BFH, BStBl. 1968 II, S. 663 (664), wo ein – allerdings schuldhaftes – Behördenverhalten als im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung berücksichtigungsfähig anerkannt wurde.

⁹⁰ Siehe S. 94f.

⁹¹ Flume, Billigkeitsmaßnahmen, StbJb 1953/54, S. 81 (87); Kühn/Kutter/Hofmann, Anm. 5b zu § 163 AO.

⁹² So die erste Alternative des § 162 Abs. 1 Satz 1 AO, wonach Steuern „niedriger festgesetzt“ werden können; *Tipke/Kruse*, Anm. 4a zu § 163 AO.

⁹³ Flume, aaO., S. 87f.; nach *Tipke/Kruse*, Anm. 5b zu § 163 AO muß sich die Nichtberücksichtigung der Besteuerungsgrundlage dahin auswirken, daß im Ergebnis die Steuer

steuerungsgrundlage i. S. des § 163 Abs. 1 AO jede einzelne Tatsache, die für sich allein oder zusammen mit anderen Tatsachen den konkreten Sachverhalt bildet, den die anspruchsbegründenden Tatbestandsmerkmale der Steuergesetze beschreiben.⁹⁴ Qualifizierte Grundsachverhalte i. S. der §§ 179ff. AO und einzelne Elemente oder die Summe mehrerer Elemente des Lebenssachverhalts i. S. des § 163 Abs. 1 AO könnten sich decken, was aber nicht notwendig der Fall sei.⁹⁵ Die vom konkreten Steuergesetz abweichende Feststellung dürfe sich nicht auf die Zusammenfassung von Besteuerungsgrundlagen, z. B. Einkommen und Gewinn beziehen, indem von diesen insgesamt ein Abschlag gemacht werde; nur *einzelne*⁹⁶ Besteuerungsgrundlagen könnten unberücksichtigt bleiben.⁹⁷

Vor diesem Hintergrund erscheint es vertretbar, Gestaltungen, die über eine Einkunftsberichtigung i. S. des § 1 Abs. 1 AStG eine höhere Steuer rechtfertigen, als Besteuerungsgrundlagen i. S. des § 163 Abs. 1 AO anzusehen. Einzelne Gestaltungen, z. B. der Ansatz eines zu niedrigen Verrechnungspreises könnten also unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles sachlich unbillig wäre.

bb) Die Regelung des § 227 AO

Der Erlaß von Ansprüchen aus dem Schuldverhältnis bzw. die Erstattung oder Anrechnung bereits entrichteter Beträge⁹⁸ unterscheidet sich von der niedrigeren Festsetzung der Steuern und der Nichtberücksichtigung steuererhöhender Besteuerungsgrundlagen i. S. des § 163 Abs. 1 AO durch die Beschränkung der Billigkeitsmaßnahmen auf das Steuererhebungsverfahren. Im Zusammenhang mit einer Doppelbesteuerung ist die Anrechnungsmöglichkeit bereits entrichteter Steuern bedeutsam, weil sie nicht auf Ansprüche desselben Ertragsberechtigten beschränkt ist.⁹⁹ Interessant ist in diesem Zusammenhang eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs, wonach ein Billigkeitserlaß aus sachlichen Gründen nur in dem Staat erfolgen könne, durch dessen Besteuerung und Besteuerungssystem die Härte verursacht wurde.¹⁰⁰ Von der Anrechnung aus Billigkeitsgründen im Steuererhebungsverfahren ist die Anrechnung gemäß § 34c EStG zu unterscheiden, die bereits bei der Festsetzung der Steuer zu berücksichtigen ist.¹⁰¹

niedriger festgesetzt werde, als sie durch Verwirklichung des Steuertatbestandes entstanden sei.

⁹⁴ Tipke/Kruse, aaO.

⁹⁵ Dies, aaO.

⁹⁶ Hervorhebung im Original.

⁹⁷ Tipke/Kruse, aaO., unter Berufung auf Flume, aaO., S. 94; Gast, ABC-Kommentar, S. 39: „Im einzelnen können... an sich steuerpflichtige Gewinne und Teile davon außer Ansatz bleiben.“

⁹⁸ § 227 Abs. 1 AO.

⁹⁹ Tipke/Kruse, Tz. 55 zu § 227 AO m. w. Nachw.

¹⁰⁰ BFH, BStBl. 1970 II, S. 392 (394).

¹⁰¹ BFH, BStBl. 1977 II, S. 125 ff.; zu § 34c EStG bereits S. 86 ff.

3. Die Bedeutung des Verständigungsverfahrens für Billigkeitsentscheidungen

Die Billigkeitsentscheidung erfordert das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, die ebenso wie die Anwendung und Auslegung des Abkommens durch rechtliche Vorschriften umschrieben und begrenzt werden.

Während sich aber die Auslegung des Abkommens im Verständigungsverfahren durchaus als Bemühen beider Vertragspartner darstellt, eine einvernehmliche Lösung zu finden, ist die Billigkeitsentscheidung durch den einseitigen Versuch der Behörde gekennzeichnet, unter Ausschöpfung des rechtlich Möglichen, Härten für den Steuerpflichtigen zu vermeiden. Eine gegenseitige Verständigung erscheint hierfür unnötig.

Diese Betrachtungsweise ist jedoch zu eng, weil das Bestehen einer Härte auch von den Besteuerungsmaßnahmen und Konzessionen des Abkommenspartners abhängen und dadurch den Entscheidungsfindungsprozeß der für die Billigkeitsmaßnahme zuständigen Behörde beeinflussen kann.¹⁰²

IV. Folgerungen für die Entscheidungspflicht der Schiedskommission

1. Die Auswirkungen der rechtlichen Bindung

Die Betrachtung der materiellrechtlichen Bindungen hat gezeigt, daß weder das Abkommensrecht noch das subsidiär heranzuziehende nationale Recht eine Rechtsgrundlage zur Verfügung stellt, die die Beseitigung einer durch Gewinnberichtigung verursachten Doppelbesteuerung gewährleistet, wenn die Behörden den Berichtigungsbetrag nach jeweils unterschiedlichem nationalem Recht ermitteln. Einer Einigung im Verständigungsverfahren steht grundsätzlich die Bindung der Behörde an das Auslegungsergebnis entgegen. Auch die Billigkeitsvorschriften der Abgabenordnung bieten nur unter engen Voraussetzungen die Möglichkeit einer Entlastung von der Doppelbesteuerung. Damit findet die unbedingte Verpflichtung der Schiedskommission, in jedem Fall eine die Doppelbesteuerung beseitigende Entscheidung zu treffen, weder eine ausreichende Rechtsgrundlage im Abkommensrecht noch im subsidiär heranzuziehenden nationalen Recht. Zumal auch der Richtlinienvorschlag nicht den Anspruch erhebt, materielle Entscheidungsgrundlagen für das Verfahren vor der Schiedskommission zur Verfügung zu stellen,¹⁰³ muß die undifferenzierte und unbedingte Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung als unerfüllbar angesehen werden.

2. Forderung nach materiellen Entscheidungsgrundlagen

Die fehlende Einigungsmöglichkeit stellt keinen Mangel des Verfahrens dar, vielmehr beruht sie auf dem Fehlen materiellrechtlicher Entscheidungsgrundla-

¹⁰² Vgl. Tipke, AWD/RIW 1972, S. 589 (592 Pkt. IV).

¹⁰³ Siehe S. 16f., 20.

gen. Daraus muß die Forderung nach einer inhaltlichen Konkretisierung des „arm's-length“-Maßstabes abgeleitet werden.¹⁰⁴

Um divergierende Auslegungen nach unterschiedlichen nationalen Rechten zu vermeiden, müßten derartige Regelungen in die Abkommen aufgenommen werden. Dies hätte jedoch auf der Basis bilateraler Verträge den Nachteil, daß ein im Staat A ansässiges Unternehmen mit Tochtergesellschaften in den Staaten B und C einer jeweils unterschiedlichen Berichtigungspraxis unterliegen könnte. Es wäre daher wünschenswert, derartige Regelungen – zumindest innerhalb der Europäischen Gemeinschaft – auf multilateraler Basis zu vereinbaren.

Ein erster Schritt in Richtung auf diese Entwicklung kann in den Leitsätzen der OECD für multinationale Unternehmen¹⁰⁵ gesehen werden. Ob den Mitgliedstaaten der EG auch die Verpflichtung obliegt, diejenigen materiellrechtlichen Voraussetzungen zu schaffen, die die vorgesehene, unbedingte Entscheidung der Schiedskommission ermöglichen, soll im Zusammenhang mit der Darstellung der europarechtlichen Bezüge des Verfahrens untersucht werden.¹⁰⁶

Viertes Kapitel. Das Verhältnis des Verständigungsverfahrens und des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag zu bestandskräftigen Steuerbescheiden und rechtskräftigen Urteilen

Die materiellrechtlichen Anforderungen an beide Verfahren haben gezeigt, daß sowohl das Abkommensrecht als auch das nationale Recht Schranken enthalten, die bei der Entscheidung beachtet werden müssen.

Im Rahmen der weiteren Überlegungen geht es um die Frage, inwieweit diese materiellen Schranken durch verfahrensrechtliche Bestimmungen ergänzt werden.

I. Überblick

Sowohl die Regelungen des Richtlinienvorschlags als auch die des Verständigungsverfahrens enthalten Bestimmungen über das Verhältnis der Verfahren zu prozessualen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts.

1. Die Regelung des Verständigungsverfahrens

Gemäß Art. 25 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA kann die von einer abkommenswidrigen Besteuerung betroffene Person ihren Fall „unbeschadet der nach dem

¹⁰⁴ Siehe S. 209 ff.

¹⁰⁵ Siehe S. 32 f.

¹⁰⁶ Siehe S. 125 ff.

innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel“ der für sie zuständigen Behörde unterbreiten.¹

Der Fall muß innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.² Soweit der Richtlinienvorschlag das Verständigungsverfahren in seinen Regelungsbereich einbezieht, läßt er dessen Rechtsmittelregelung unberührt.³

Bezüglich der Fristenregelung bringt der Richtlinienvorschlag insofern eine Abweichung für das Verständigungsverfahren, als es für den Beginn der Frist auf den Zeitpunkt der Zustellung des ersten Berichtigungsbescheides ankommt.⁴ Die bloße Möglichkeit einer aufgrund des ersten Bescheides drohenden Doppelbesteuerung, die sich unter Umständen erst mit der Besteuerung des verbundenen Unternehmens manifestiert, verpflichtet das zuerst betroffene Unternehmen somit zur Antragstellung, will es nicht einen Fristablauf riskieren.

2. Die Regelung hinsichtlich des Verfahrens vor der Schiedskommission

Grundvoraussetzung für die Befassung der Schiedskommission ist ein zumindest teilweise gescheitertes Verständigungsverfahren.⁵

Für das Verhältnis zwischen den innerstaatlichen Rechtsmitteln und dem Verfahren vor der Schiedskommission schafft Art. 3 Abs. 2 Satz 2 RV eine Sonderregelung gegenüber dem Verständigungsverfahren:

„Im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten, deren innerstaatliches Recht es ihren Steuerverwaltungen nicht erlaubt, den Fall im Verständigungsverfahren abweichend von einer ergangenen Entscheidung eines Gerichts zu regeln, ist Voraussetzung für die Anwendung des Abs. 1, daß die beiden verbundenen Unternehmen die Frist für die Einlegung von Rechtsmitteln vor der ersten gerichtlichen Instanz

¹ Eine ausdrückliche Unbeschadetheitsregelung enthält Art. 25 Abs. 1 DBA-Belgien; Art. 21 Abs. 1 DBA-Dänemark; Art. XVIII A Abs. 1 DBA-Großbritannien; Art. 22 Abs. 1 DBA-Luxemburg; Art. 22 Abs. 1 DBA-Niederlande. Zur Vertragspraxis vergleiche: J. Strobl, Landesbericht 1981, S. 177 für die Bundesrepublik; Coremans, aaO., S. 214f. für Belgien; Pinson, aaO., S. 301f. für Frankreich; Yannopoulos, aaO., S. 311 für Griechenland; S. Mayr, aaO., S. 317 für Italien; Barnett, aaO., S. 366ff. für Großbritannien; Kramer, aaO., S. 340 für die Niederlande.

² Art. 25 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA; eine Frist für die Antragstellung war in Art. 25 OECD-MA von 1963 nicht vorgesehen; Art. 25 Abs. 1 DBA-Belgien: Frist zwei Jahre mit Abweichungen bezüglich Beginn und Ende; Art. 21 Abs. 1 i. V. m. Art. 25 DBA-Dänemark: ohne Befristung der Antragstellung; Art. XX DBA-Griechenland; Art. 22 Abs. 1 DBA-Luxemburg: ohne Befristung der Antragstellung; Art. XVIII A Abs. 1 DBA-Großbritannien, dessen Abs. 4 lediglich eine Fristenregelung für die Steuererstattung enthält. Keine Regelung über das Verhältnis zu den innerstaatlichen Rechtsmitteln: Art. 25 DBA-Frankreich; Art. XX DBA-Griechenland; Art. XXIV DBA-Irland; Art. 15 DBA-Italien; Art. 25 DBA-Niederlande.

³ Art. 3 Abs. 4 RV; Begründung II 8 RV.

⁴ Art. 1 Abs. 1 Satz 2 RV.

⁵ Art. 3 Abs. 1 i. V. m. Art. 2 RV.

gegen Verwaltungsentscheidungen, soweit sie die Berichtigung oder die entsprechend anzulegende Besteuerung des verbundenen Unternehmens zum Gegenstand haben, haben verstreichen lassen oder solche bereits eingelegten Rechtsmittel vor der gerichtlichen Entscheidung zurücknehmen.“

Das in dieser Regelung enthaltene Wahlrecht der verbundenen Unternehmen zwischen einer nationalen Gerichtsentscheidung und der Kommissionsentscheidung soll anderenfalls mögliche, widersprüchliche Entscheidungen vermeiden.⁶ Diese wären jedoch in den Fällen möglich, in denen es das innerstaatliche Recht der Mitgliedstaaten ihren Steuerverwaltungen gestattet, den Fall im Verständigungsverfahren abweichend von einer ergangenen Entscheidung eines Gerichts zu regeln.⁷ Die Regelung des Art. 3 Abs. 2 Satz 1 RV, wonach das Verfahren vor der Schiedskommission „vorbehaltlich gegenteiliger Vereinbarungen zwischen allen beteiligten Steuerverwaltungen“ nur dann anwendbar ist, „wenn auch die verbundenen Unternehmen die Entscheidung der Kommission im Vorhinein anerkennen“, gewährleistet jedoch die Bindung der Kommissionsentscheidung für die Steuerverwaltungen und die verbundenen Unternehmen gerade in den Fällen, in denen im Verständigungsverfahren von einer Gerichtsentscheidung abgewichen werden kann.

Dies wird durch Art. 7 Abs. 1 RV auch hinsichtlich der Rechtskraft einer Berichtigungsentscheidung und derjenigen über die Besteuerung des verbundenen Unternehmens im anderen Mitgliedstaat klargelegt. Art. 7 Abs. 1 RV hat nur dann Bedeutung, wenn das Verständigungsverfahren unbeschadet der innerstaatlichen Rechtsmittel durchgeführt werden kann,⁸ weil andernfalls die Rechtsmittelregelung des Art. 3 Abs. 2 RV überflüssig wäre.

Nach der amtlichen Begründung des Richtlinienvorschlags soll mit dieser Bestimmung vermieden werden, daß ein Staat sich der Verpflichtung zur Einleitung des Verständigungsverfahrens oder des Verfahrens der Kommission entzieht, indem er geltend macht, daß die innerstaatliche Entscheidung über die Gewinnberichtigung eines Unternehmens (oder die Entscheidung über die Besteuerung des verbundenen Unternehmens) bereits rechtskräftig geworden ist.⁹

Es fällt auf, daß der ausdrückliche Vorbehalt des Art. 7 Abs. 1 Satz 1 RV in der Kommentierung nicht näher erwähnt wird. Dennoch darf nicht der Eindruck entstehen, daß Art. 7 RV eine Rechtsgrundlage für die Verfahrensdurchführung nach Rechtskraft eines innerstaatlichen Urteils bildet.

Der Richtlinienvorschlag – und darauf muß mit aller Deutlichkeit hingewiesen werden – vermeidet Kollisionen mit der Rechtskraft eines innerstaatlichen Ur-

⁶ Begründung II 15 RV.

⁷ Dazu S. 117 ff., 120.

⁸ „Vorbehaltlich des Artikels 3 Abs. 2 Unterabsatz 2 . . .“ (Art. 2 Abs. 1 Satz 1 RV).

⁹ Begründung II 25 RV; diese Gefahr scheint in der Praxis Griechenlands nicht zu bestehen, weil dort die Entscheidungen des „gemischten Ausschusses“ den Vorrang gegenüber gegenteiligen Entscheidungen nationaler griechischer Gerichte haben (Yannopoulos, Landesbericht 1981, S. 310 f.).

teils nur dann, wenn noch kein rechtskräftiges Urteil ergangen ist.¹⁰ Es handelt sich somit um eine *präventive* Regelung.

Sind die Voraussetzungen für eine Befassung der Schiedskommission gegeben,¹¹ so ist der Fall der Kommission innerhalb einer Frist von 2 Jahren seit dem ersten der beiden Zeitpunkte vorzulegen, zu dem eine der beiden Steuerverwaltungen mit dem Fall nach Art. 1 Abs. 1 RV befaßt worden ist.¹² Über die Fristbestimmung für die Einleitung des Verständigungsverfahrens und die sich daran anschließende Frist für die Befassung der Schiedskommission stellt der Richtlinienvorschlag somit eine Regelung auf, nach der fünf Jahre vergehen können, bevor das Verfahren vor der Schiedskommission eröffnet wird. In diese Berechnung ist der Zeitraum nicht einbezogen, der zwischen der eine Gewinnberichtigung auslösenden Transaktion und der Berichtigung selbst vergeht. Während der Zeitraum von der Zustellung des ersten Berichtigungsbescheides bis zur Beantragung des Verständigungsverfahrens allein von dem betroffenen Steuerpflichtigen abhängt, hat dieser keinen Einfluß auf eine Verkürzung der Zwei-Jahres-Frist des Art. 3 Abs. 1 Satz 2 RV seitens der beteiligten Finanzverwaltungen.

Diese Frist erscheint obendrein noch kurz bemessen, wenn man bedenkt, daß die durchschnittliche Dauer eines Verständigungsverfahrens 1–5 Jahre beträgt.¹³ Es steht daher zu befürchten, daß die Frist für die Befassung der Schiedskommission, innerhalb der das Verständigungsverfahren durchgeführt sein muß, gemäß Art. 3 Abs. 3 RV noch verlängert wird. Danach können die beteiligten Steuerverwaltungen vereinbaren, mit Zustimmung der beiden verbundenen Unternehmen von Abs. 1 der Vorschrift abzuweichen. Man könnte der Ansicht sein, daß die verbundenen Unternehmen einer Verlängerung des Verständigungsverfahrens nicht ohne weiteres zustimmen werden. Bedenkt man jedoch, daß ein Scheitern der Verständigung aus Zeitgründen¹⁴ keine Garantie für eine schnelle Durchführung des im übrigen hinsichtlich seiner Dauer nicht befristeten Schiedsverfahrens darstellt, so kann die Erwartung einer in abschbarer Zeit zu erreichenden Verständigung durchaus den Beweggrund für eine einvernehmliche Fristverlängerung bilden.

3. Verlauf der weiteren Untersuchung

Die wichtige Tatsache, daß der Richtlinienvorschlag keine Regelung über die Durchführung des Verfahrens vor der Schiedskommission für den Fall

¹⁰ Vgl. auch S. 49 ff., 120.

¹¹ Vgl. S. 49 ff.

¹² Art. 3 Abs. 1 Satz 2 RV.

¹³ Strobl/Zeller, *StuW* 1978, S. 244 (252 f.). Nach Koch, Generalbericht, S. 23 werden einfache Fälle in einem Zeitraum von bis zu sechs Monaten abgewickelt; für komplizierte Fälle werden bis zu drei Jahre benötigt.

¹⁴ Auch ein Scheitern der Verständigung aus Zeitgründen muß dem Fall einer nicht erzielten Verständigung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Satz 1 RV gleichgestellt werden.

bereits eingetretener Rechtskraft enthält, berechtigt zu der Aussage, daß eine Fortsetzung des gescheiterten Verständigungsverfahrens durch die Schiedskommission allenfalls nach Maßgabe bereits bestehender Vorschriften in Frage kommen kann.

Die weitere Untersuchung muß daher von den für das Verständigungsverfahren geltenden Regeln ausgehen und diese auf das Verfahren vor der Schiedskommission übertragen, soweit keine Besonderheiten entgehen.

II. Durchführung des Verfahrens nach Bestandskraft des Steuerbescheides

Ebenso wie bei der Rechtskraft von Urteilen wird bei Verwaltungsakten, zu denen auch Steuerbescheide gehören,¹⁵ zwischen formellen und materiellen Wirkungen unterschieden. Die formelle Bestandskraft betrifft die Unanfechtbarkeit des Verwaltungsaktes, während dessen inhaltliche Feststellungswirkung durch die materielle Bestandskraft umschrieben wird.

Sowohl die formelle, als auch die materielle Bestandskraft können in Ausnahmefällen durchbrochen werden. Von der formellen bzw. materiellen Rechtskraft unterscheidet sich die Bestandskraft dadurch, daß von Rechtskraft nur dann gesprochen werden kann, wenn auch das erlassende Staatsorgan selbst den Akt nicht mehr abändern kann, soweit nicht die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens gegeben sind.¹⁶ Gemäß § 124 AO wird der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Bekanntgabe gegenüber dem Adressaten wirksam und damit materiell bestandskräftig.¹⁷

Während die §§ 130, 131 AO Rücknahme- und Widerrufsregeln für Steuerwaltungsakte außer Steuerbescheiden enthalten,¹⁸ wird die Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden in den §§ 172ff. AO geregelt. Gemäß § 132 AO, der selbst keine Rechtsgrundlage für Rücknahme, Widerruf, Aufhebung oder Änderung darstellt, sondern diese voraussetzt,¹⁹ gelten die Korrekturvorschriften auch während eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens und während eines finanzgerichtlichen Verfahrens. Auch nach Erlass einer Einspruchsentscheidung ist die Änderung des Steuerbescheides nicht ausgeschlossen, soweit die Voraussetzung der §§ 172ff. AO vorliegen.²⁰

¹⁵ Gemäß § 155 Abs. 1 Satz 2 AO ist der Steuerbescheid der nach § 122 Abs. 1 AO bekanntgegebene Verwaltungsakt.

¹⁶ K. Vogel, Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden, § 13 FN 15 m. w. Nachw.

¹⁷ Kühn/Kutter/Hofmann, Vorbem. 2 zu den §§ 172ff. AO.

¹⁸ Fichtelmann, Systematik, S. 24ff.

¹⁹ Ders., aaO., S. 145.

²⁰ Vgl. § 172 Abs. 1 Nr. 2d AO, wonach ein Steuerbescheid geändert werden darf, „soweit dies sonst gesetzlich zugelassen ist“.

1. Die Erforderlichkeit außervertraglicher Rechtsgrundlagen für die Durchbrechung der Bestandskraft

a) Die Regelung des Art. 25 OECD-MA und des Art. 25 DBA-Belgien

Art. 25 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA sieht vor, daß die Verständigungsregelung, also das Ergebnis einer Verständigung, „ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten“ durchzuführen ist. Diese Formulierung ist bestimmt genug, um die Voraussetzungen der unmittelbaren Anwendbarkeit völkervertraglicher Normen zu erfüllen.²¹ Die Vorschrift bringt jedoch nur die Unbeachtlichkeit etwaiger Fristen für die Verwirklichung des Verständigungsergebnisses zum Ausdruck und kann *nicht* dahingehend interpretiert werden, daß die durchzuführenden Verständigungsregelungen auch solche sein können, die unter Verstoß gegen die Bestandskraftvorschriften der Abgabenordnung vereinbart wurden. Art. 25 OECD-MA sieht auch nur vor, daß der Steuerpflichtige seinen Fall unbeschadet der innerstaatlichen Rechtsmittel der für ihn zuständigen Behörde vorlegen kann, verpflichtet die Behörde jedoch nicht zu einer Verständigung, sondern verlangt nur gegenseitige Bemühungen um eine Verständigung.²² Daß diesen Bemühungen rechtliche Hindernisse der innerstaatlichen Steuerordnungen entgegenstehen können, wird durch die Abkommensvorschrift nicht ausgeschlossen. Die Unbeschadetheitsregelung des Art. 25 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA stellt somit keine Rechtsgrundlage für die Durchbrechung der Bestandskraft von Steuerbescheiden dar.²³ Mangels einer unmittelbar anwendbaren Abkommensvorschrift mit entsprechendem Inhalt kann auch *Strobl/Zeller*²⁴ nicht gefolgt werden, wenn sie unter Berufung auf § 2 AO anführen, daß in der Bundesrepublik Deutschland die erzielten Vereinbarungen als „Teil des Völkerrechts“ aufgefaßt würden und deshalb auch rechtskräftige Steuerfestsetzungen durchbrächen. Diese Meinung wird der Voraussetzung des § 2 AO nicht gerecht, wonach die unmittelbare Anwendbarkeit Bedingung für den Vorrang der völkerrechtlichen Verträge ist.²⁵

In diesem Zusammenhang verdient die Regelung des Verständigungsverfahrens in dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik und Belgien besondere Hervorhebung.

Danach kann der Antrag bei der zuständigen Behörde „innerhalb einer Frist von 2 Jahren seit dem Tage, an dem die zweite Besteuerung dieser Person

²¹ Siehe S. 40f.

²² Art. 25 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA; zur Vertragspraxis vgl. S. 47, FN 24.

²³ So auch Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 135.

²⁴ Strobl/Zeller, *StuW* 1978, S. 244 (246).

²⁵ Siehe S. 6, wonach die Voraussetzungen der unmittelbaren Anwendbarkeit für jede Vertragsvorschrift gesondert zu prüfen sind; a. A.: Tipke, *AWD/RIW* 1972, S. 589 (591), der die Eignung der Verständigungsvorschriften als hinreichende Grundlage für einen Steuerverzicht bereits aus der völkerrechtlichen Transformation ableitet; ohne Begründung: Einführungs schreiben zum AStG, Tz. 1.152.

bekanntgegeben oder im Abzugswege vorgenommen worden ist, gestellt werden, und zwar auch, wenn die dem Abkommen widersprechende Besteuerung nach dem Rechts des Vertragsstaates, der sie vorgenommen hat, nicht mehr rückgängig gemacht oder gemindert werden kann“.²⁶ Diese Vorschrift bringt, zumindest vom Wortlaut her, nur die Unbeachtlichkeit abweichender innerstaatlicher Fristen für die Antragstellung zum Ausdruck und stellt klar, daß die Unbeachtlichkeit der Antragsfrist auch dann gilt, wenn eine Korrektur der Besteuerung nach innerstaatlichem Recht nicht mehr möglich ist. Diese Regelung wäre jedoch ohne Sinn, wenn dem ausdrücklichen Hinweis auf die Unbeachtlichkeit der Bestandskraftvorschriften für die Antragstellung nicht auch eine Möglichkeit der Behörde zur Änderung des Steuerbescheides entsprechen würde. Die Formulierung „... nicht mehr rückgängig gemacht oder gemindert werden kann“ ist bestimmt genug, um als Rechtsgrundlage für die Durchbrechung der Bestandskraft angesehen zu werden.

Die Begründung dieses Ergebnisses unter Hinweis auf den Sinn der Vorschrift mag den Einwand hervorrufen, daß die Verständigungsvorschriften der übrigen Abkommenspraxis auch ohne Sinn wären, wenn der Möglichkeit, den Fall „unbeschadet der innerstaatlichen Rechtsmittel“ vorzulegen, nicht auch eine entsprechende Änderungsbefugnis der Behörden entspräche. Ein dahingehender Einwand würde jedoch die Besonderheit der deutsch-belgischen Verständigungsklausel außer Betracht lassen.

Auch diese sieht in Art. 25 Abs. 1 Satz 1 vor, daß der Antrag auf Überprüfung der Besteuerung „unbeschadet der innerstaatlichen Rechtsmittel“ gestellt werden kann. Diese, hinsichtlich ihres Inhalts und ihrer Rechtsfolgen zu unbestimmte Vorschrift, wird jedoch im weiteren Text insoweit klar bestimmt, als die hier beschriebene Regelung getroffen wird. Derartige Regelungen fehlen aber in den anderen Abkommen der Bundesrepublik mit EG-Mitgliedstaaten und erfüllen somit nicht die Voraussetzung der unmittelbaren Anwendbarkeit.²⁷

Die Verpflichtung, eine Verständigungsregelung – das Ergebnis der Verständigung – unbeschadet innerstaatlicher Fristen zu verwirklichen, setzt also voraus, daß es Vorschriften außerhalb der Verständigungsklauseln gibt, die es den Behörden gestatten, ein derartiges Ergebnis trotz Bestandskraft des Steuerbescheides zu vereinbaren. Gibt es diese Vorschriften, dann sollen die Behörden auch verpflichtet sein, die auf ihrer Grundlage getroffenen Entscheidungen bzw. Vereinbarungen zu verwirklichen.

b) Die Regelung des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß eine korrespondierende Berichtigung gemäß Art. 9 Abs. 2 OECD-MA nur dann vorgenommen werden soll,

²⁶ Art. 25 Abs. 1 Satz 2 DBA-Belgien.

²⁷ Vgl. auch: OECD-Kommentar, Anm. 27 zu Art. 25 OECD-MA, wonach es den Vertragsstaaten freistehe, bei innerstaatlichen Hindernissen „sich auf ausdrückliche Bestimmungen“ zu deren Beseitigung zu einigen.

wenn die Gewinnberichtigung durch den Partnerstaat als mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MA übereinstimmend angesehen werden kann.²⁸ Sind diese Voraussetzungen gegeben, so sieht Art. 9 Abs. 2 OECD-MA eine Entlastung des unter Verstoß gegen den „arm's-length“-Grundsatz zu hoch besteuerten Unternehmens vor: „... so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor.“

Da die Bestandskraft des Steuerbescheides im Augenblick seines Erlasses eintritt,²⁹ müßte eine Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Abkommensvorschrift als Rechtsgrundlage für die Bestandskraftdurchbrechung angesehen werden, wenn Einigkeit über den „arm's-length“-Preis besteht.

Solange jedoch derartige Regelungen in der Vertragspraxis fehlen, müssen andere Vorschriften in Erwägung gezogen werden, die eine Bestandskraftdurchbrechung ermöglichen.

c) Die Regelung des § 68e EStDV

§ 68e EStDV³⁰ regelt einen Sonderfall im Zusammenhang mit der Steueranrechnung gemäß § 34c EStG. Danach ist der für einen Veranlagungszeitraum erteilte Steuerbescheid „zu ändern (Berichtigungsveranlagung), wenn eine ausländische Steuer, die auf die in diesem Veranlagungszeitraum bezogenen ausländischen Einkünfte entfällt, nach Erteilung dieses Steuerbescheides erstmalig festgesetzt, nachträglich erhöht oder erstattet wird und sich dadurch eine höhere oder niedrigere Veranlagung rechtfertigt“.³¹

Als Durchführungsvorschrift zu § 34c EStG hat § 68e EStDV nur einen begrenzten Anwendungsbereich. Setzt § 34c EStG voraus, daß der Inländer selbst Schuldner der vom Ursprungsstaat festgesetzten Steuer ist,³² so wird diese Einschränkung auch für § 68e EStDV zu machen sein, so daß die Änderungsmöglichkeit in Fällen wirtschaftlicher Doppelbesteuerung keine Anwendung finden kann. Abgesehen davon bildet § 68e EStDV keine Rechtsgrundlage für die Änderung eines Steuerbescheides, der *nach* Erteilung oder Änderung des ausländischen Steuerbescheides erlassen wurde.³³ Solange im deutschen Recht eine dem § 299 Abs. 4 der österreichischen Bundesabgabenordnung vergleichbare allgemeine Regelung fehlt, wonach ein Bescheid von der Oberbehörde aufgehoben werden (kann), wenn er mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen in Widerspruch steht,³⁴ müssen die einzelnen Bestandskraftvorschriften der Abgabenordnung in Betracht gezogen werden.

²⁸ Siehe S. 85f., sowie OECD-Kommentar, Anm. 3 zu Art. 9 OECD-MA.

²⁹ Siehe S. 103.

³⁰ BGBl. I vom 1. 10. 1980, S. 1801 (1817).

³¹ § 68e Abs. 1 EStDV.

³² Herrmann/Heuer, Anm. C I zu § 34c EStG; Blümich/Falk, Anm. 3c zu § 34c EStG; Klein/Flockermann/Kühr, Anm. 3 zu § 34c EStG.

³³ Vgl. den Wortlaut des § 68e Abs. 1 EStDV.

³⁴ Österreichisches Bundesgesetzblatt 194 vom 28. Juni 1964, geändert durch das Bundesgesetz vom 19. März 1980, BGBl. 151; dazu Stoll, Handbuch, S. 716, wonach die Regelung

2. Aufhebung und Änderung gemäß § 172 AO

Ein Steuerbescheid kann gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO mit Zustimmung des Steuerpflichtigen oder entsprechend seinem Antrag geändert werden, solange der Steuerbescheid noch nicht anfechtbar geworden ist.

§ 172 Abs. 1 Nr. 2 lit. d AO gestattet eine Berichtigung von Steuerbescheiden, „soweit dies sonst gesetzlich zugelassen ist“. Während in der Unbeschadetheitsregelung der Vorschriften über das Verständigungsverfahren mangels hinreichender Bestimmtheit³⁵ keine Zulassung i. S. des § 172 Abs. 1 Nr. 2 lit. d AO geschehen werden kann, müßte eine unter den Voraussetzungen des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA stehende Verpflichtung zur Änderung der von den Gewinnen erhobenen Steuern als hinreichend bestimmte Zulassung gelten.³⁶ Eine Änderung nach dem Vorbild des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA wäre wegen § 172 Abs. 1 Satz 2 AO auch nach Erlaß einer Einspruchsentscheidung möglich.

Als weitere gesetzliche Zulassung im Sinne des § 172 Abs. 1 Nr. 2d AO muß § 68e EStDV erwähnt werden.³⁷

3. Aufhebung oder Änderung wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel gemäß § 173 AO

Gemäß § 173 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren³⁸ oder zu einer niedrigeren³⁹ Steuer führen. Nach der zweiten Alternative darf den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden an dem nachträglichen Bekanntwerden treffen.⁴⁰ Abs. 2 der Vorschrift enthält erschwerte Korrekturmöglichkeiten für Steuerbescheide, die aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind.

Tatsache im Sinne der Vorschrift ist jeder Lebensvorgang, der insgesamt oder teilweise den gesetzlichen Tatbestand oder ein einzelnes Merkmal dieses Tatbestandes erfüllt.⁴¹ Der Begriff Tatsache enthält eine doppelte Entgegensetzung: einerseits zur Rechtsnorm und andererseits zur Schlußfolgerung.⁴² Keine

geschaffen wurde, um bestehende internationale Verpflichtungen einhalten und Verstöße dagegen beseitigen zu können; Teichmann, DStR 1967, S. 507 (510).

³⁵ Eine Ausnahme bildet Art. 25 Abs. 1 DBA-Belgien; vgl. S. 104f.

³⁶ Siehe S. 105f.

³⁷ Siehe S. 106.

³⁸ § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

³⁹ § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.

⁴⁰ Gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ist das Verschulden unbeachtlich, „wenn Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln im Sinne der Nr. 1 stehen“.

⁴¹ Tipke/Kruse, Tz. 3 zu § 173 AO; Kühn/Kutter/Hofmann, Anm. 2 zu § 173 AO; K. Vogel, Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden, S. 19ff.; ders. Berichtigungsveranlagung, S. 21ff.; Fichtelmann, Systematik, S. 87f.; BFH, BStBl. 1965 III, S. 677f.; BFH, BStBl. 1962 II, S. 494ff.

⁴² K. Vogel, Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden, S. 19.

Tatsachen im Sinne des § 173 AO sind insbesondere juristische Subsumtionen, wobei ein geläufiger Rechtsbegriff ausnahmsweise als eine zusammenfassende Bezeichnung für bestimmte Tatsachen gelten kann.⁴³ Werden im Leistungsaustausch zwischen verbundenen Unternehmen einzelne Leistungsgegenstände abweichend vom „arm's-length“-Preis bewertet, so ist der Wertansatz selbst keine Tatsache i. S. des § 173 AO. Nur die wertbegründenden Eigenschaften sind Tatsachen im Sinne der Vorschrift.⁴⁴

Für eine Gewinnberichtigung aufgrund von § 1 AStG könnte § 173 AO als Möglichkeit zur Korrektur von Steuerbescheiden in den Fällen der Schätzung gemäß § 1 Abs. 3 AStG⁴⁵ besondere Bedeutung erlangen.

Ebensowenig wie der Wert eines Gegenstandes, einer Forderung oder einer Schuld⁴⁶ ist auch die Schätzung als solche eine Tatsache i. S. des § 173 AO; es handelt sich jeweils nur um Schlußfolgerungen aus einzelnen Tatsachen.⁴⁷ Aus diesem Grund ist eine Berichtigung aufgrund einer neuen Schätzung nur dann zulässig, wenn auch neue Schätzungsunterlagen festgestellt worden sind.⁴⁸ Hat die Behörde den Gewinn zunächst nach Richtsätzen⁴⁹ geschätzt, werden aber nachträglich Aufzeichnungen bekannt, aufgrund derer sich ein höherer oder niedrigerer Gewinn ergibt, so liegt darin eine Tatsache.⁵⁰ Übertragen auf § 1 Abs. 3 AStG bedeutet das, daß „andere(r) geeignete(r) Anhaltspunkte“ i. S. der Vorschrift neue, eine Berichtigung rechtfertigende Tatsachen sein können.

Als Tatsachen i. S. des § 173 AO müssen auch die einen Vorteilsausgleich rechtfertigenden Gestaltungen des Steuerpflichtigen angesehen werden.

Eine die Gewinnberichtigung rechtfertigende Minderung von Einkünften i. S. des § 1 Abs. 1 AStG kann ihre Grundlage verlieren, wenn die dem „arm's-length“-Grundsatz widersprechende, vorteilhafte Gestaltung durch ein nachträgliches Geschäft kompensiert wurde. Vorteilsausgleich ist die Saldierung von vorteilhaften und nachteiligen Geschäften.⁵¹ Diese Saldierung *ist* im Rahmen des § 1 AStG vorzunehmen, wenn zwischen dem vorteilhaften und dem nachteiligen Geschäft ein Zusammenhang besteht.⁵² Ist die Tatsache des nach-

⁴³ K. Vogel, Berichtigungsveranlagung, S. 22 mit den Beispielen: „Kauf“, „Miete“, „Schenkung“.

⁴⁴ Kühn/Kutter/Hofmann, Anm. 2 zu § 173 AO; Tipke/Kruse, Tz. 6 zu § 173 AO; K. Vogel, aaO., S. 22; BFH, BStBl. 1962 III, S. 494f.; BFH, BStBl. 1970 II, S. 296 (298).

⁴⁵ Siehe S. 88f.

⁴⁶ BFH, BStBl. 1962 III, S. 460f. zu der abweichenden Bewertung einer Forderung oder Schuld durch eine andere Finanzbehörde.

⁴⁷ K. Vogel, aaO., S. 22f.; Fichtelmann, Systematik, S. 89ff.; Tipke/Kruse, Tz. 6f. zu § 173 AO; Kühn/Kutter/Hofmann, Anm. 2 zu § 173 AO; Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 10ff. zu § 173 AO.

⁴⁸ K. Vogel, aaO., S. 23; Tipke/Kruse Tz. 7 zu § 173 AO; Kühn/Kutter, Anm. 2b zu § 173 AO; Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 11f. zu § 173 AO.

⁴⁹ Dazu K. Vogel, aaO., S. 23.

⁵⁰ BFH, BStBl. 1961 III, S. 321f.; BFH, BStBl. 1972 II, S. 201 (202).

⁵¹ H. Vogel, BB 1971, S. 1185 (1186); Wöhrle, Kommentar, Anm. V A 5 zu § 1 AStG; Becker, in: Flick/Wassermeyer/Becker, Anm. 104 zu § 1 AStG.

⁵² Debatin, DStZA 1972, S. 265 (269); Kreile, BB 1972, S. 929; BFH, BStBl. 1964 III,

teiligen Geschäftes erst nach einer Gewinnberichtigung aufgrund von § 1 AStG bekannt geworden und trifft den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden an dem nachträglichen Bekanntwerden dieser Tatsache,⁵³ so rechtfertigt die Tatsache des nachteiligen Geschäfts eine Berichtigung mit der Folge einer niedrigeren Steuer, wenn die übrigen Voraussetzungen des § 173 AO vorliegen. Insbesondere sind nur solche Tatsachen berichtigungsrelevant, die zu dem für § 173 AO maßgeblichen Zeitpunkt bereits vorhanden, aber noch nicht bekannt waren.⁵⁴

Für die Anwendbarkeit des § 173 AO als Grundlage einer Berichtigung bestandskräftiger Steuerbescheide nach der Durchführung eines Verständigungsverfahrens stellt sich die Frage, ob ein nachträgliches Bekanntwerden von Tatsachen im Rahmen dieses Verfahrens rechtserheblich ist. *Mülhausen* ist der Ansicht, daß Gegenstand des Verständigungsverfahrens i. e. S. die Korrektur von Auslegungs- und Subsumtionskonflikten, nicht aber die Ermittlung und Feststellung des steuerlich relevanten Sachverhaltes sei.⁵⁵ Ein Bekanntwerden neuer, steuerlich relevanter Tatsachen oder Beweismittel komme daher nur im Rahmen der internationalen Rechtshilfe in Steuersachen in Betracht, nicht aber im Rahmen eines Verständigungsverfahrens i. e. S.⁵⁶ Diese Ansicht erweckt Zweifel.

Zunächst ist die Bedeutung einer neuen Tatsache für die Verständigung nicht davon abhängig, daß sie im Rahmen dieses Verfahrens *ermittelt* wird. Gerade in Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige auf die Berücksichtigung einer nachteiligen Gestaltung beruft, können Unstimmigkeiten darüber bestehen, für welches der verbundenen Unternehmen der Nachteil eingetreten ist. Möglich ist aber auch – und nur von diesem Fall scheint *Mülhausen* auszugehen –, daß sich eine nachteilige Tatsache erst im Verlauf der Verhandlungen ergibt, etwa dann, wenn die nachteilige Gestaltung bei der Gewinnberichtigung übersehen wurde. Läßt ein Wechsel in der Zuständigkeit der Finanzbehörde bzw. ein Wechsel des Sachbearbeiters einmal bekanntgewordene Tatsachen oder Beweismittel nicht wieder unbekannt werden,⁵⁷ dann kann auch die Quelle, aus der die Tatsache nachträglich bekannt wird, nicht zu ihrer Bedeutungslosigkeit führen.

Gerade bei der Verständigung über den richtigen Ansatz des „arm's-length“-Preises gewinnt § 173 AO eine besondere Bedeutung. Zum einen, weil eine Tatsache erst im Verständigungsverfahren bekannt werden kann und

S. 370; BFH, BStBl. 1965 III, S. 27 ff. (jeweils zur verdeckten Gewinnausschüttung); a. A. Offerhaus, FR 1971, S. 425 (427).

⁵³ § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.

⁵⁴ Tipke/Kruse, Tz. 15 zu § 173 AO; Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 19 zu § 173 AO; Kühn/Kutter/Hofmann, Anm. 4 zu § 173 AO.

⁵⁵ *Mülhausen*, Verständigungsverfahren, S. 135.

⁵⁶ Ders., aaO.

⁵⁷ Tipke/Kruse, Tz. 19 zu § 173 AO m. w. Nachw.

zum anderen, weil Unstimmigkeiten über ihre rechtliche Bedeutung unter Berücksichtigung aller, für die Gestaltung des konzerninternen Leistungsaustausches maßgeblichen Gesichtspunkte, einvernehmlich geklärt werden können.⁵⁸

Gemäß § 169 Abs. 1 AO ist eine Aufhebung oder Änderung unzulässig, sobald die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Diese beträgt für Steuern vom Einkommen und Vermögen gemäß § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO vier Jahre.

Der Fristablauf wird gemäß § 171 Abs. 3 AO durch den Antrag des Steuerpflichtigen auf Änderung oder Aufhebung des Steuerbescheides gehemmt. Nachdem die Frist für die Einleitung des Verständigungsverfahrens auch nach der Regelung des Richtlinienvorschlags nur drei Jahre beträgt,⁵⁹ bleibt zu prüfen, ob der Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens den Antragsanforderungen des § 171 Abs. 3 Satz 1 AO genügt. Nach *Tipke/Kruse* ist der Zugang bei der zur Entscheidung über den Antrag zuständigen Stelle maßgebend.⁶⁰ Entsprechend der Systematik der §§ 172 ff. AO kann dies nur diejenige Behörde sein, durch die der zu ändernde Steuerbescheid erlassen wurde. Nach *Weber* wird der Antrag auf Verfahrenseinleitung zweckmäßigerweise über das zuständige Finanzamt, die Oberfinanzdirektion, das Finanzministerium des betreffenden Bundeslandes an das Bundesfinanzministerium geleitet.⁶¹ Danach reicht es aus, wenn der Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahrens bei derjenigen Behörde gestellt wird, die für die Steuerfestsetzung zuständig war. Diese hat gemäß § 89 AO Beratungs- und Aufklärungspflichten, die ein richtiges Vorgehen des Steuerpflichtigen unterstützen.

4. Aufhebung oder Änderung bei widerstreitenden Steuerfestsetzungen gemäß § 174 AO

§ 174 AO bildet die Rechtsgrundlage für die Aufhebung oder Änderung einander widersprechender Steuerbescheide. Von besonderer Bedeutung ist die Regelung des § 174 Abs. 1 Satz 1 AO, weil sie eine den Steuerpflichtigen entlastende Entscheidung ermöglicht, die auf die Beseitigung einer Doppelbesteuerung zugeschnitten ist:

„(1) Ist ein bestimmter Sachverhalt in mehreren Steuerbescheiden zu Ungunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden, obwohl er nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen, so ist der fehlerhafte Steuerbescheid auf Antrag aufzuheben oder zu ändern.“

Erforderlich ist die Berücksichtigung desselben, steuerlich relevanten Sachverhaltes, wobei es nicht notwendig ist, daß den mehreren Bescheiden derselbe

⁵⁸ Zur Mitwirkung der verbundenen Unternehmen im Schiedsverfahren vgl. S. 56.

⁵⁹ Art. 1 Abs. 1 Satz 2 RV i. V. m. Art. 25 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA; zur Vertragspraxis vgl. S. 100, FN 2.

⁶⁰ *Tipke/Kruse*, Tz. 5 zu § 171 AO.

⁶¹ E. *Weber*, IWB F 3 Gr. 2, S. 211 (216).

Sachverhalt in vollem Umfang zugrundeliegen muß.⁶² Sachverhalt i. S. der Vorschrift ist jeder einzelne Lebensvorgang, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft.⁶³ Werden die Einkünfte einer ausländischen Tochtergesellschaft aus einem konzerninternen Leistungsaustausch zur Grundlage des im Ausland besteuerten Gewinns, dann liegt eine Berücksichtigung desselben, steuerlich relevanten Sachverhaltes vor, wenn dieser Leistungsaustausch unter den Voraussetzungen des § 1 AStG auch zur Grundlage einer Gewinnberichtigung und damit einer Steuererhöhung bei der inländischen Muttergesellschaft gemacht wird.

Das geschilderte Beispiel wirft die Frage auf, ob der steuerlich relevante Sachverhalt nur einmal hätte berücksichtigt werden dürfen. Voraussetzung ist die Fehlerhaftigkeit, also die Rechtswidrigkeit⁶⁴ eines der beiden Bescheide.

Die unmittelbare Anwendbarkeit und die innerstaatliche Geltung der Art. 9 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften macht diese zum Maßstab der Rechtmäßigkeitsprüfung. Widerspricht die Besteuerung der inländischen Muttergesellschaft den Berichtigungsvoraussetzungen der Abkommensvorschriften, dann ist der inländische Steuerbescheid fehlerhaft. Eine Fehlerhaftigkeit des ausländischen Steuerbescheides wäre gegeben, wenn bei der Tochtergesellschaft ein Gewinn besteuert würde, der unter Verstoß gegen den „arm's-length“-Grundsatz bei dieser ausgewiesen wurde. Möglich ist aber auch die Fehlerhaftigkeit beider Steuerbescheide. Davon ist auszugehen, wenn die in bestimmter Höhe gerechtfertigte Berichtigung überschritten und im Ausland auch die gerechtfertigte Berichtigung unberücksichtigt bliebe.

Die Rechtsfolge des § 174 AO, nämlich die Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Bescheides⁶⁵ entspricht der des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA, soweit die Änderung derjenigen Besteuerung vorgesehen ist, deren Grundlage ein dem „arm's-length“-Grundsatz widersprechender Gewinnausweis war.

Für die Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheides kann es nicht darauf ankommen, daß einer der beiden Bescheide von der ausländischen Steuerbehörde erlassen wurde. Entsprechend dem Zweck der Vorschrift, eine dem Gesetz widersprechende mehrfache Sachverhaltsberücksichtigung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen rückgängig zu machen, kann es entscheidend nur auf die rechtswidrigen Folgen für den Steuerpflichtigen ankommen.

Durch die Einbeziehung der Wirkung des ausländischen Steuerbescheides in die Beurteilung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 174 AO geschieht qualitativ nichts anderes, als bei der Anrechnung einer durch ausländischen Steuerbescheid festgesetzten Steuer. In beiden Fällen erfüllt der ausländische Steuer-

⁶² Kühn/Kutter/Hofmann, Anm. 1 zu § 174 AO; Tipke/Kruse, Tz. 2 zu § 174 AO.

⁶³ Tipke/Kruse, aaO.; zustimmend Schuhmann, DStZA 1979, S. 70 (71).

⁶⁴ Tipke/Kruse, Tz. 6 zu § 174 AO; Kühn/Kutter/Hofmann, Anm. 1 zu § 174 AO „durch das Gesetz nicht gedeckte(n) Schlußfolgerungen“; ebenso Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. I 1 zu § 174 AO.

⁶⁵ Art. 174 Abs. 1 Satz 1 AO.

bescheid bzw. Hoheitsakt nur die Funktion einer Tatbestandsvoraussetzung innerstaatlicher Vorschriften, ohne hoheitliche Wirkungen im fremden Staatsgebiet zu entfalten.

Schwierigkeiten entstehen, wenn die Fehlerhaftigkeit von Steuerbescheiden beurteilt werden soll, die auf einer unterschiedlichen Auslegung der Abkommen beruhen. Ist jede dieser Auslegungen abkommensgemäß, weil die primären Auslegungsanweisungen des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA versagt haben,⁶⁶ dann kann keine Fehlerhaftigkeit begründet werden, die die Abkommensvorschriften zum Maßstab der Rechtmäßigkeitsprüfung hat. In diesen Fällen versagt § 174 AO als Rechtsgrundlage für die Berichtigung eines bestandskräftigen Steuerbescheides der nationalen Finanzbehörde. Damit würde auch eine Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Regelung leerlaufen, weil eine korrespondierende Berichtigung der in dem obigen Beispiel von der Tochtergesellschaft erhobenen Steuer nur dann vorzunehmen wäre, wenn die ausländische Finanzverwaltung „der Auffassung ist, daß der berichtigte Gewinnbetrag wirklich dem Gewinn entspricht, der bei Geschäftsbeziehungen unter den Bedingungen zwischen unabhängigen Dritten erzielt worden wäre“.⁶⁷

Ist jedoch eine einheitliche Auslegung anhand abkommensdefinierter Begriffe oder aus dem Zusammenhang des Abkommens möglich und ergibt sich im Verständigungsverfahren die Fehlerhaftigkeit des inländischen Steuerbescheides, dann muß⁶⁸ dieser entsprechend § 174 AO aufgehoben bzw. geändert werden.

Ist die Festsetzungsfrist für die fehlerhafte Steuerfestsetzung bereits abgelaufen,⁶⁹ so kann der Änderungsantrag gemäß § 174 Abs. 1 Satz 2 AO noch bis zum Ablauf eines Jahres gestellt werden, nach dem der letzte der betroffenen Steuerbescheide unanfechtbar geworden ist. Diese Regelung steht nicht im Widerspruch zu der Frist für die Einleitung des Verständigungsverfahrens, die gemäß Art. 25 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA i. V. m. Art. 1 Abs. 1 Satz 2 des Richtlinienvorschlags drei Jahre ab Zustellung des ersten Berichtigungsbescheides läuft.

5. Bestandskraftdurchbrechung durch Billigkeitsentscheidungen

Nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides kann dessen Bestandskraft unter engen Voraussetzungen durch eine Billigkeitsentscheidung durchbrochen werden, wenn die erörterten Berichtigungsgrundlagen der Abgabenordnung nicht eingreifen. Dabei ist zu berücksichtigen, daß die Bestandskraft von Steuerbescheiden nicht auf dem Umweg einer Billigkeitsentscheidung ausgehöhlt

⁶⁶ Siehe S. 80f.

⁶⁷ OECD-Kommentar, Anm. 3 zu Art. 9 OECD-MA.

⁶⁸ Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 7 zu § 174 AO; Schuhmann, DStZA 1979, S. 70 (71), jeweils ohne Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren.

⁶⁹ Siehe S. 110.

werden darf.⁷⁰ Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann es sich im Erlaßverfahren nicht darum handeln, die Richtigkeit der Veranlagung in allen Einzelheiten nachzuprüfen, um auf diese Weise das Veranlagungsverfahren neu aufzurollen.⁷¹ Wende sich der Steuerpflichtige sachlich gegen die Richtigkeit der Festsetzung, so stelle es keine mißbräuchliche Ermessensausübung seitens der Finanzbehörde dar, wenn sie eine Billigkeitsentscheidung unter Hinweis auf die Rechtskraft des Steuerbescheides⁷² ablehne.⁷³ Diese Grundsätze erfahren vor allem dann Ausnahmen, wenn die Verwaltung selbst dazu beigetragen hat, daß der Steuerpflichtige in der Erwartung einer Billigkeitsentscheidung auf Rechtsbehelfe verzichtet hat.⁷⁴ Im Rahmen dieser Prüfung muß jedoch auch ein Fehlverhalten des Steuerpflichtigen selbst berücksichtigt werden.⁷⁵ Weitere Ausnahmen hat der Bundesfinanzhof zugelassen, wenn der unanfechtbare Steuerbescheid mindestens teilweise eindeutig fehlerhaft war⁷⁶ oder wenn er auf einer ungenügenden Aufklärung des Sachverhaltes seitens der Behörde beruhte.⁷⁷

Die Grundsätze für die Ablehnung einer Billigkeitsentscheidung nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides sind auf das innerstaatliche Verwaltungsverfahren zugeschnitten.

Im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren wird man beispielsweise ein Fehlverhalten des Steuerpflichtigen nicht schon darin sehen können, daß er den Antrag auf Einleitung des Verfahrens erst nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides stellt, obwohl er dessen Rechtswidrigkeit sofort erkannt hat oder hätte erkennen können. Dies würde im Widerspruch zu der ausdrücklichen Unbeschadetheitsregelung des Verständigungsverfahrens und zu der dreijährigen Antragsfrist des Art. 25 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA stehen. Hier muß dem Steuerpflichtigen zumindest das Recht zugebilligt werden, die Maßnahmen der ausländischen Finanzbehörde abzuwarten, bevor er den Antrag auf Verfahrenseinleitung stellt. Auch die Prüfung eines behördlichen Fehlverhaltens wird den Besonderheiten des zwischenstaatlichen Verfahrens Rechnung tragen müssen. Hat die Behörde den Steuerpflichtigen von der Einlegung des Einspruchs mit dem Hinweis abgehalten, daß der Fall im Rahmen einer Verständigung gelöst werden kann und scheitert diese, dann muß die Anwendung

⁷⁰ BFH, BStBl. 1956 III, S. 190 (191); BFH, BStBl. 1963 III, S. 150 (Leitsatz); Tipke/Kruse, Tz. 22 zu § 227 AO; Kühn/Kutter/Hofmann, Anm. 4a zu § 227 AO; Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 20ff. zu § 227 AO, jeweils m. w. Nachw.; v. Bodungen, Rechtskraftdurchbrechung, S. 84f.

⁷¹ BFH, BStBl. 1966 III, S. 56 (58).

⁷² Gemeint ist die formelle Bestandskraft i. S. der hier verwendeten Terminologie; vgl. S. 103.

⁷³ BFH, HFR 1963, S. 268; dazu v. Bodungen, aaO., S. 94ff.

⁷⁴ BFH, BStBl. 1966 III, S. 56 (58); BFH, BStBl. 1958 III, S. 118f. (zum Fall einer unrichtigen Rechtsmittelbelehrung); ebenso BFH, BStBl. 1966 III, S. 175 (177).

⁷⁵ BFH, BStBl. 1966 III, S. 410 (411); S. 56 (58).

⁷⁶ BFH, aaO., S. 58.

⁷⁷ BFH, aaO., S. 59f.; sowie Tipke/Kruse, Tz. 22 zu § 227 AO m. w. Nachw.

des Grundsatzes von Treu und Glauben⁷⁸ zu einer einseitigen Prüfung einer Erlaubmöglichkeit führen.⁷⁹ Etwas anderes könnte gelten, wenn der Steuerpflichtige das Scheitern der Verständigung zu vertreten hat, weil er seine Mitwirkungspflicht verletzt oder Tatsachen bewußt verheimlicht hat.

III. Durchführung der Verfahren trotz Rechtshängigkeit einer finanzgerichtlichen Klage

Die Erhebung einer Klage führt gemäß § 66 Abs. 1 FGO zur Rechtshängigkeit der Streitsache. § 66 Abs. 2 FGO bestimmt, daß eine neue Klage während der Rechtshängigkeit unzulässig ist. Das Verständigungsverfahren ist kein Gerichtsverfahren. Es wird von Vertretern der Exekutive durchgeführt und hat eine völkerrechtliche Vereinbarung zum Ziel, der nicht die Wirkung eines Urteils zukommt. Auch nach den Vorschriften der Finanzgerichtsordnung⁸⁰ behält die Verwaltung die Berechtigung zur Korrektur des Verwaltungsaktes nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften.⁸¹ Daraus folgt, daß der Einwand der Rechtshängigkeit einer Durchführung des Verständigungsverfahrens nicht entgegenstehen kann.⁸²

Für das Verfahren vor der Schiedskommission besteht jedoch die Verpflichtung zur Klagerücknahme gemäß Art. 3 Abs. 2 RV.⁸³ Während also das Verständigungsverfahren trotz Rechtshängigkeit durchgeführt werden kann, scheidet die Möglichkeit einer Befassung der Schiedskommission aus, wenn Klage vor einem innerstaatlichen Gericht erhoben wurde. Von dieser Regelung müßte eine Ausnahme gemacht werden, wenn das innerstaatliche Recht ein Abweichen von einer Gerichtsentscheidung erlaubt.⁸⁴ Dies würde jedoch voraussetzen, daß bereits während der Rechtshängigkeit beurteilt werden kann, worauf sich die Rechtskraft der Gerichtsentscheidung beziehen wird, wenn nicht das nationale Recht eine Rechtskraftdurchbrechung in jedem Fall gestattet.⁸⁵

⁷⁸ Vgl. BFH, BStBl. 1975 II, S. 589 (Leitsatz), sowie die weiteren Nachweise auf die eigene Rechtsprechung zur Beachtung des Grundsatzes bei Billigkeitsentscheidungen, aaO., S. 590 f.

⁷⁹ Vgl. dazu auch § 117 Abs. 3 Satz 3 AO, der die Zusicherung zur Beseitigung einer möglichen Doppelbesteuerung im Verständigungswege im Zusammenhang mit gegenseitiger Amtshilfe zum Gegenstand hat.

⁸⁰ Vgl. die §§ 68, 123 S. 2, 127, 138 Abs. 2 FGO; § 132 AO.

⁸¹ Tipke/Kruse, Tz. 1 zu § 68 FGO; Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 3, 7 zu § 68 FGO.

⁸² Übereinstimmend: Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 131.

⁸³ Siehe S. 100 f.

⁸⁴ Vgl. Art. 9 Abs. 2 RV.

⁸⁵ Siehe S. 117 ff.

IV. Verständigungsverhandlungen- und Entscheidungen trotz Rechtskraft eines finanzgerichtlichen Urteils

Formelle Rechtskraft bedeutet die Unabänderbarkeit einer gerichtlichen Entscheidung infolge Unanfechtbarkeit durch Rechtsmittel.⁸⁶ Das formell rechtskräftige Urteil äußert eine Bindungswirkung, welche als materielle Rechtskraft bezeichnet wird und Gegenstand der Regelung des § 110 FGO ist.⁸⁷ Danach besteht eine persönliche und eine sachliche Bindungswirkung, soweit zwischen denselben Beteiligten über denselben Streitgegenstand entschieden wurde.⁸⁸

Gemäß § 110 Abs. 2 FGO bleiben „die Vorschriften der Abgabenordnung und anderer Steuergesetze über die Rücknahme, Widerruf, Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten . . . unberührt, soweit sich aus Abs. 1 Satz 1 nichts anderes ergibt“. Ein abkommenswidriger Steuerbescheid könnte also nur geändert werden, soweit eine Bindung der Behörde an das rechtskräftige Urteil nicht entgegensteht.

1. Durchführung des Verfahrens trotz Rechtskraft

Nach *Mülhausen* steht das rechtskräftige Urteil eines innerstaatlichen Gerichts der Durchführung des Verständigungsverfahrens nicht entgegen.⁸⁹ Die hierfür gegebene Begründung läßt sich wie folgt zusammenfassen.

Die Beauftragung von gemischten Kommissionen⁹⁰ mit der Durchführung des Verständigungsverfahrens enthalte Ansätze zu einer internationalen Schiedsgerichtsbarkeit in Steuersachen.⁹¹ Da diese Kommissionen aber aus weisungsgebundenen Vertretern der beteiligten Finanzverwaltungen bestünden, seien sie nicht der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit, sondern dem Bereich der diplomatischen Streiterledigung durch Verhandlung zuzurechnen, zwischen denen jedoch nur ein gradueller Unterschied bestehe.⁹² Es liege daher nahe, die durch mangelnde Ausgestaltung des Verständigungsverfahrens aufgeworfenen Probleme durch Analogie zu den Regeln für die völkerrechtliche Schiedsgerichtsbarkeit zu lösen.⁹³ Stelle die dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung ein völkerrechtliches Delikt dar,⁹⁴ so mache sich der

⁸⁶ Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 6 zu § 110 FGO; Kühn/Kutter/Hofmann, Anm. 1 zu § 110 FGO; Tipke/Kruse, Tz. 1 zu § 110 FGO.

⁸⁷ Dies., aaO.

⁸⁸ § 110 Abs. 1 Satz 1 FGO; gemäß § 110 Abs. 1 Satz 2 FGO wirken die gegen eine Finanzbehörde ergangenen Urteile auch gegenüber der öffentlich-rechtlichen Körperschaft, der die beteiligte Finanzbehörde angehört.

⁸⁹ *Mülhausen*, Verständigungsverfahren, S. 132.

⁹⁰ Siehe S. 51.

⁹¹ *Mülhausen*, aaO., S. 117.

⁹² AaO., S. 118.

⁹³ AaO., S. 121.

⁹⁴ AaO., S. 122.

Wohnsitzstaat des durch die abkommenswidrige Besteuerung zunächst allein betroffenen Steuerpflichtigen diesen Anspruch zu eigen und verfolge ihn im Wege der diplomatischen Protektion gegenüber dem anderen Staat.⁹⁵ Die Einleitung des Verständigungsverfahrens sei daher für den Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen das vertraglich vorgeschriebene Mittel der diplomatischen Protektion.⁹⁶

Nehme nun der Heimatstaat die Forderung der im nationalen Verfahren als Partei auftretenden Einzelperson auf, so sei ein Parteiwechsel eingetreten und der Streitgegenstand verändert.⁹⁷ Daher könne auch die Rechtskraft eines nationalen Urteils der Durchführung des Verständigungsverfahrens i. e. S. nicht entgegenstehen.⁹⁸

Der Argumentation von *Mülhausen* kann nicht gefolgt werden. Die Verständigung durch unmittelbare Verhandlungen weisungsgebundener Vertreter der Vertragspartner verbietet einen Vergleich mit der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit, bei der die Streitteile nicht mehr Herren des Verfahrens sind.⁹⁹ Wenn auch *Mülhausen* den aufgezeigten Unterschied sieht¹⁰⁰ und die gemischten Kommissionen nicht der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit zuordnet,¹⁰¹ so zieht er doch nicht die gebotenen Konsequenzen aus der Unterschiedlichkeit beider Verfahren. Dies zeigt sich besonders dadurch, daß *Mülhausen* eine Änderung des Streitgegenstandes durch Parteiwechsel annimmt,¹⁰² wenn der Heimatstaat die Forderung des abkommenswidrig besteuerten Staatsangehörigen im Wege der diplomatischen Protektion aufgreift.¹⁰³

Zunächst versagt diese Konstruktion, wenn auch oder nur der Heimatstaat abkommenswidrig besteuert hat, weil ein Staat das diplomatische Schutzrecht nicht gegen sich selbst ausüben kann.¹⁰⁴ Darüber hinaus kann eine Änderung des Streitgegenstandes nicht durch einen Parteiwechsel erklärt werden, wenn

⁹⁵ AaO., S. 123 f.

⁹⁶ AaO., S. 125.

⁹⁷ AaO., S. 129 f.

⁹⁸ AaO., S. 132.

⁹⁹ Siehe S. 63 f.

¹⁰⁰ *Mülhausen*, Verständigungsverfahren, S. 118.

¹⁰¹ Ders., aaO.

¹⁰² Ders., aaO., S. 132: „Damit ist ein Parteiwechsel eingetreten und hat sich der Streitgegenstand geändert.“

¹⁰³ Ders., aaO., S. 131 f.

¹⁰⁴ Doehring, Gewährung diplomatischen Schutzes, S. 11: „Das Recht des Staates, seine eigenen Staatsbürger im Ausland zu schützen . . .“; S. 13: „ . . . diplomatische Protektion der eigenen Staatsangehörigen . . .“; S. 17: „Wird das Recht einer Einzelperson im Ausland mißachtet . . .“; S. 47: „ . . . Pflicht des Staates zum Schutze der Staatsbürger gegenüber fremden Mächten . . .“.

Die Ansicht *Mülhausens* ist auch nicht mit der neueren Meinung vereinbar, wonach die Geltendmachung eines Anspruchs auf diplomatischer Ebene nur die formelle Geltendmachung des im übrigen unveränderten Anspruchs des privaten Rechtsinhabers darstellt (vgl. Hallier, Völkerrechtliche Schiedsinstanzen, S. 131, sowie Doehring, aaO., S. 19 ff., 25).

die Finanzbehörde im Verständigungsverfahren eine Position einnimmt, die mit der des innerstaatlichen Verfahrens unvergleichbar ist.

Im innerstaatlichen Verfahren ist die Parteistellung der Behörde nicht zuletzt dadurch gekennzeichnet, daß sie einem souveränen Spruchkörper, der Entscheidung eines Gerichts, unterworfen ist und differenzierten, auf diese Unterwerfung abgestellten Verfahrensvorschriften unterliegt.¹⁰⁵ Ganz anders verhält es sich im Verständigungsverfahren, wo die Behörden selbst die Verfahrensherrschaft innehaben. Schließlich erklärt die Argumentation *Mülhausens*, ihre Richtigkeit einmal unterstellt, nur die Berechtigung zur *Durchführung* des zwischenstaatlichen Verfahrens und gelangt zu dem Ergebnis, daß einer Verwirklichung der im Verständigungsverfahren getroffenen *Entscheidung* die Rechtskraft des innerstaatlichen Urteils entgegenstehe, so daß der Steuerpflichtige in Geld entschädigt werden müsse.¹⁰⁶

Die Befugnis zur Durchführung des Verständigungsverfahrens, d. h. die Berechtigung trotz Rechtskraft des innerstaatlichen Urteils zwischenstaatliche Verhandlungen zu führen, kann bereits unmittelbar aus § 110 Abs. 2 FGO abgeleitet werden.

Besteht danach – und sei es auch in eng begrenzten Ausnahmefällen – die Möglichkeit, einen Steuerbescheid zu ändern, soweit sich aus § 110 Abs. 1 Satz 1 FGO nichts anderes ergibt, dann muß die Behörde auch die Möglichkeit haben, das Vorliegen dieser Änderungsvoraussetzungen zu *prüfen*. Zu diesem Zweck kann ein Meinungsaustausch mit der ausländischen Finanzverwaltung erforderlich sein, etwa weil die Entscheidungserheblichkeit bestimmter Tatsachen streitig ist oder weil neue Tatsachen zur Sprache kommen könnten.¹⁰⁷

Ob die Behörde im Verständigungsverfahren allerdings eine *Entscheidung* treffen darf, die im Widerspruch zu dem rechtskräftigen Urteil steht, muß anhand der Regelung des § 110 FGO beurteilt werden, weil die Vorschriften über das Verständigungsverfahren keine Verpflichtung zur Erzielung einer Einigung enthalten und mangels hinreichender Bestimmtheit auch keine Rechtsgrundlage für die Durchbrechung der Rechtskraft bieten können.¹⁰⁸

2. Die Verständigungsentscheidung im Verhältnis zur innerstaatlichen Rechtskraft

a) Begrenzung der Rechtskraft auf die Entscheidung über den Streitgegenstand

Der Umfang der Bindung des rechtskräftigen Urteils wird nach § 110 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz FGO durch den Umfang des Streitgegenstandes bestimmt. Von dessen Bestimmung hängt es ab, inwieweit ein Steuerbescheid nach Erlass eines rechtskräftigen Urteils noch berichtigt werden kann.¹⁰⁹

¹⁰⁵ Vgl. die §§ 57, 100, 101, 114, 135, 154 FGO.

¹⁰⁶ Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 134, 136.

¹⁰⁷ Siehe S. 98.

¹⁰⁸ Siehe S. 104.

¹⁰⁹ K. Vogel, Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden, S. 45; ders., DStR 1966, S. 387; Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 56 zu § 110 FGO; Tipke/Kruse, Tz. 5 zu § 110 FGO.

Streitgegenstand im steuergerichtlichen Verfahren, so der Bundesfinanzhof, sei nicht das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des die Steuer festsetzenden Steuerbescheides.¹¹⁰ Die Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit des angefochtenen Steuerbescheides gehört auch nach h. L. zum Streitgegenstand der finanzgerichtlichen Anfechtungsklage.¹¹¹ Trotz des im einzelnen streitigen Umfangs der Bindungswirkung¹¹² folgt aus § 110 Abs. 2 FGO, daß eine Berichtigung von Steuerbescheiden auch nach rechtskräftiger Entscheidung in bestimmten Grenzen möglich sein muß.

Auch wenn die Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit des Steuerbescheides nur jeweils als Einheit festgestellt werden kann und wenn sich die Bindungswirkung des Urteils nicht auf Tatsachen, sondern nur auf die Feststellung der Rechtmäßigkeit oder Rechtswidrigkeit des Steuerbescheides erstreckt,¹¹³ so modifiziert doch die Finanzgerichtsordnung diese Wirkung.

Dies ergebe sich, so Vogel, zunächst aus § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO, wonach das Gericht über das Klagebegehren nicht hinausgehen dürfe, so daß mit der Stattgabe eines Antrags auf Teilaufhebung des Steuerbescheides nicht festgestellt sei, daß nicht vielleicht ein noch geringerer Steuerbetrag hätte festgesetzt werden müssen. In diesem Fall wäre eine Berichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen möglich.¹¹⁴ Habe das Gericht dagegen eine Anfechtungsklage abgewiesen, so sei damit nicht festgestellt, daß nicht ein noch höherer Steuerbetrag als in dem angefochtenen Steuerbescheid hätte festgesetzt werden müssen, weil das Gericht über die Steuerfestsetzung des Finanzamtes nicht hinausgehen dürfe.¹¹⁵

Eine weitere Einschränkung der Regeln des § 110 FGO ergebe sich aus § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO: Habe das Gericht der Anfechtungsklage ganz oder teilweise stattgegeben und den angefochtenen Verwaltungsakt insoweit aufgehoben, so sei die Finanzbehörde „an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der Aufhebung zugrundeliegt, an die tatsächliche, so weit, als nicht neu bekanntwerdende Tatsachen und Beweismittel eine andere Beurteilung rechtfertigen“.¹¹⁶ Bei streng wörtlicher Anwendung der §§ 100, 110 FGO wäre nach einem der Anfechtungsklage stattgebenden Urteil eine Berichtigung wegen „neuer Tatsachen und Beweismittel“ zulässig, ebenso nach einem klagabweisenden Urteil

¹¹⁰ BFH, Beschluß vom 17. 7. 1967, Gr. S. 1/66 = BFHE 91, S. 393ff.; dazu Fichtelmann, Systematik, S. 169ff.; Mösbauer, Streitgegenstand, S. 107ff. m. w. Nachw.

¹¹¹ K. Vogel, Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden, S. 46, 48; ders., DStR 1966, S. 387 (388f.); Mühlhausen, aaO., S. 246; Fichtelmann, aaO., S. 169f.; Tipke/Kruse, aaO.; Kühn/Kutter/Hofmann, Anm. 1 a zu § 67 FGO.

¹¹² Vgl. die in FN 113 angeführte Literatur.

¹¹³ K. Vogel, Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden, S. 50f.; ders., DStR 1966, S. 387 (389); a. A.: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. 33, 58 zu § 110 FGO.

¹¹⁴ K. Vogel, Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden, S. 48ff.; die weitere Darstellung gibt den Nachweis von K. Vogel in abgekürzter Form wieder.

¹¹⁵ So auch Fichtelmann, Systematik, S. 171f.; Tipke/Kruse, Tz. 6 zu § 110 FGO.

¹¹⁶ § 100 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz FGO.

eine Berichtigung zuungunsten des Steuerpflichtigen. Dagegen wäre bei Abweisung der Anfechtungsklage eine Berichtigung wegen „neuer Tatsachen und Beweismittel“ zugunsten des Steuerpflichtigen nicht möglich.¹¹⁷

Dieses Ergebnis hätte zur Folge, daß im Verständigungsverfahren keine Entscheidung zugunsten des Steuerpflichtigen getroffen werden dürfte, wenn seine Anfechtungsklage gegen den Steuerbescheid rechtskräftig abgewiesen wurde.

Nach *Vogel* sei die Regelung der §§ 100, 110 FGO bei streng wörtlicher Auslegung so *evident unbillig*,¹¹⁸ daß an diesem Ergebnis nicht festgehalten werden könne. Bleibe nach Erlass eines rechtskräftigen Urteils über die Anfechtungsklage eine Berichtigung wegen „neu bekannt werdender Tatsachen und Beweismittel“ zum Nachteil des Steuerpflichtigen zulässig, so müsse das gleiche auch für eine Berichtigung zu seinen Gunsten gelten. Geht man mit *Vogel* davon aus, daß der Gesetzgeber diesen Fall nicht erwogen, ja überhaupt den § 110 FGO nicht hinreichend durchdacht hat,¹¹⁹ so ist eine wesentliche Voraussetzung für eine Billigkeitsentscheidung aus sachlichen Gründen gegeben.¹²⁰

Die Ausführungen von *Vogel* wollen jedoch nicht als Begründung von Billigkeitsentscheidung in Einzelfällen verstanden werden, vielmehr enthalten sie die Folgerungen aus einer einzelfallunabhängigen Auslegung. *Vogel* sieht ja die Unbilligkeit der Rechtskraftregelung gerade darin, daß sie bei streng wörtlicher Anwendung zwar eine Berichtigung zuungunsten, nicht aber zugunsten des Steuerpflichtigen ermöglicht.¹²¹ Die analoge¹²² Anwendung der Regelung des § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO auf den Fall eines klagabweisenden Urteils erhält ihre Berechtigung aus dem Postulat der Gerechtigkeit, Gleichartiges rechtlich gleich zu behandeln.¹²³ Diese Überlegungen mögen auch für Billigkeitserwägungen in Einzelfällen erforderlich sein; sie rechtfertigen jedoch im Zusammenhang mit der Rechtskraftregelung der Finanzgerichtsordnung die generelle Aussage, daß auch bei klagabweisenden Urteilen eine Berichtigung wegen neuer Tatsachen und Beweismittel zugunsten des Steuerpflichtigen möglich sein muß.

Es darf jedoch nicht übersehen werden, daß auch in diesen Fällen nur berichtigt werden darf, soweit über den Streitgegenstand *nicht* entschieden worden ist.

b) Die innerstaatliche Rechtskraft als Grenze der Verständigung

Es erscheint zweifelhaft, ob eine Verständigungsentscheidung getroffen werden darf, die von einer rechtskräftigen Gerichtsentscheidung über den Streitgegenstand abweicht.

¹¹⁷ So auch Fichtelmann, aaO.

¹¹⁸ Hervorhebung im Original.

¹¹⁹ K. Vogel, aaO., S. 51.

¹²⁰ Vgl. die Ausführungen zum hypothetischen Willen des Gesetzgebers, oben S. 94f.

¹²¹ K. Vogel, aaO., S. 51.

¹²² Ders., aaO.

¹²³ Vgl. zu dieser Rechtfertigung der Analogie: K. Larenz, Methodenlehre, S. 359; K. Vogel, Anwendungsbereich, S. 372.

Nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs steht eine Entscheidung im Rechtsmittelverfahren „einer neuen Behandlung der Steuern im *Billigkeitswege*¹²⁴ bei übereinstimmender Auffassung beider Staaten im Verständigungsverfahren zur Milderung einer doppelten steuerlichen Belastung nicht entgegen“.¹²⁵ Der Bundesfinanzhof beruft sich zur Begründung dieser Aussage sehr pauschal auf die Ausführungen von *Locher* zum schweizerisch-deutschen Verständigungsverfahren.¹²⁶ *Locher* spricht jedoch in diesem Zusammenhang nur davon, daß „die rechtskräftige Einschätzung revidiert werden“ kann, ohne zu der Möglichkeit einer Verständigungsentscheidung nach Rechtskrafts eines *Urteils* Stellung zu nehmen.¹²⁷

Die Aussage des Bundesfinanzhofs kann daher nicht so verstanden werden, daß im Verständigungsverfahren auch von einer rechtskräftigen Entscheidung über den Streitgegenstand abgewichen werden darf. Vielmehr muß davon ausgegangen werden, daß Billigkeitsentscheidungen nur im Rahmen der Berücksichtigung neuer Tatsachen getroffen werden können, soweit über den Streitgegenstand *nicht* entschieden wurde. Diese Auffassung wird auch durch die Formulierung der Gründe bekräftigt, wonach die Entscheidung im Rechtsmittelverfahren einer neuen „Behandlung“ im Billigkeitswege nicht entgegenstehe. Diese neue „Behandlung“ stellt jedoch nichts anderes dar, als die bloße Durchführung des Verfahrens, deren Zulässigkeit aus § 110 Abs. 2 FGO abgeleitet werden konnte.¹²⁸

Etwas anderes läßt sich auch nicht aus zwei weiteren höchstrichterlichen Entscheidungen ableiten, die in sehr kurzer Form zu der Problematik Stellung genommen haben.

So führte der Reichsfinanzhof in einer Entscheidung aus dem Jahre 1933¹²⁹ im Zusammenhang mit dem italienischen Abkommen aus, daß es der Beschwerdeführerin unbenommen bleibe, den Weg des Art. 15¹³⁰ auch nach Abschluß eines Rechtsmittelverfahrens zu beschreiten. Das Gericht macht keine Ausführungen darüber, ob die Verwaltungen auch berechtigt sind, eine von der Rechtskraft abweichende Entscheidung zu treffen. Die Bejahung dieser Frage kann auch nicht den Ausführungen des Bundesfinanzhofs in dem Urteil vom 9. 2. 1962¹³¹ entnommen werden. Im Zusammenhang mit dem Verständigungsverfahren des deutsch-schweizerischen Abkommens stellt das Gericht fest, daß dieses Verfahren auch durch eine „in der Sache“¹³² ergangene Rechtsmittelentscheidung nicht ausgeschlossen werde. Daß mit der Formulierung:

¹²⁴ Hervorhebung nur hier.

¹²⁵ Weber-Fas, HR-DBA I, S. 135 (140) = BFHE 88, S. 545 (549).

¹²⁶ Locher, Handbuch, B § 10 II.

¹²⁷ Ders., aaO., Nr. 9–10; Hervorhebungen nur hier.

¹²⁸ Siehe S. 117.

¹²⁹ RFH vom 23. 11. 1933 = RStBl. 1934 I, S. 38 (40).

¹³⁰ Art. 15 DBA-Italien hat das Verständigungsverfahren i. e. S. zum Gegenstand.

¹³¹ BFH, HFR 1962, S. 228.

¹³² BFH, aaO.

„in der Sache“ nicht der Gegenstand der rechtskräftigen Gerichtsentscheidung gemeint sein kann, ergibt sich aus der einzigen Begründung der Entscheidung mit dem Hinweis auf das Schlußprotokoll zu dem Abkommen.¹³³ Dort wird jedoch nur bestimmt, daß die *Einleitung* des Verständigungsverfahrens nicht von der Erschöpfung des Rechtsweges abhängig sei, und daß der Steuerpflichtige durch die *Einleitung*¹³⁴ des Verfahrens an der Geltendmachung der gesetzlichen Rechtsmittel nicht gehindert sei.¹³⁵ Die Möglichkeit einer Umkehrung dieser Aussage ist dem Schlußprotokoll nicht zu entnehmen.

Mülhausen, der ohne nähere Begründung aus der Möglichkeit, ein Verständigungsverfahren trotz rechtskräftiger Entscheidung durchzuführen, darauf schließt, daß dort auch eine von der innerstaatlichen Rechtskraft abweichende Entscheidung getroffen werden dürfe, kommt in diesen Fällen auch nicht zu einer Berichtigung des Steuerbescheides.¹³⁶ Soweit er das Verständigungsverfahren in diesem Bereich mit den Regeln bewältigen will, die für die internationale Schiedsgerichtsbarkeit gelten,¹³⁷ weist er zutreffend darauf hin, daß ein völkerrechtliches Gericht nicht befugt sei, ein rechtskräftiges nationales Gerichtsurteil, das unter Verstoß gegen das Völkerrecht ergangen sei, aufzuheben, sofern ihm diese Befugnis nicht durch Vertrag eingeräumt werde.¹³⁸ Da in den Doppelbesteuerungsabkommen entsprechende Regelungen fehlten, bleibe das innerstaatliche Urteil von der Entscheidung im Verständigungsverfahren unberührt. Mangels einer Restitutionsmöglichkeit sei der betreffende Steuerinländer daher vom Fiskus in Geld zu entschädigen.¹³⁹

Abgesehen davon, daß nach der hier vertretenen Meinung die Berechtigung zur *Durchführung* des Verständigungsverfahrens nicht auch das Recht einschließt, eine von der rechtskräftigen Entscheidung über den Streitgegenstand abweichende *Entscheidung* zu fällen, widerspricht die von *Mülhausen* vertretene Entschädigungspflicht seinem eigenen Ausgangspunkt, wonach die Rechtskraft unberührt bleiben soll. Eine Entschädigung in Geld könnte ja nur in der Rückzahlung der nach dem Verständigungsergebnis zuviel gezahlten Steuer liegen. Damit wäre jedoch die materielle Rechtskraft jeder Wirkung entblößt. Sie bliebe gerade nicht unberührt.

Dieses Ergebnis steht auch im Einklang mit den allen Mitgliedstaaten der EG gemeinsamen allgemeinen Rechtsgrundsätzen, so daß auch der Gedanke einer innereuropäischen Entscheidungsharmonie keine Bedenken gegen die hier vertretene Auffassung begründet.

¹³³ BFH, aaO.

¹³⁴ Hervorhebungen nur hier.

¹³⁵ Schlußprotokoll zu Art. 13 Abs. 1 DBA-Schweiz.

¹³⁶ *Mülhausen*, Verständigungsverfahren, S. 134.

¹³⁷ Ders., aaO., S. 120 ff.

¹³⁸ Ders., aaO., S. 132 ff., unter Berufung auf Hallier, Völkerrechtliche Schiedsinstanzen, S. 99; Erler, Beschränkung der rechtsprechenden Gewalt, S. 52; Heise, Internationale Rechtspflege, S. 89 ff.; vgl. auch Partsch, Bericht, S. 114 ff.

¹³⁹ Ders., aaO., S. 134.

Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, der Grundsatz der Rechtssicherheit und der Grundsatz der Rechtskraft von Urteilen beansprucht Geltung in allen Mitgliedstaaten.¹⁴⁰

Nach alledem muß davon ausgegangen werden, daß im zwischenstaatlichen Verfahren keine Entscheidung oder Vereinbarung getroffen werden darf, die im Widerspruch zu der Rechtskraft eines innerstaatlichen Urteils steht.

Ein anderes Ergebnis kann auch nicht aus Billigkeitserwägungen gerechtfertigt werden. Damit bleibt eine erneute Entscheidung über den Streitgegenstand nur nach Maßgabe der Vorschriften über die Wiederaufnahme des Verfahrens möglich.¹⁴¹

V. Würdigung der Rechtsmittelregelung des Richtlinienvorschlages

Der Richtlinienvorschlag enthält keine Regelung über die Durchführbarkeit des Verfahrens vor der Schiedskommission trotz Bestandskraft eines Steuerbescheides. Konnte trotz Bestandskraft ein Verständigungsverfahren durchgeführt werden, so bleibt auch ein Verfahren vor der Schiedskommission möglich, solange die Festsetzungsverjährung nicht abgelaufen ist.

Das Recht der Bundesrepublik erlaubt eine Entscheidung im Verständigungsverfahren nach Rechtskraft eines innerstaatlichen Urteils nur soweit, als nicht über den Streitgegenstand entschieden wurde. Ob über den Streitgegenstand entschieden wurde, kann nicht vor Erlass des Urteils festgestellt werden. Aus diesem Grund kann das Verfahren vor der Schiedskommission nicht während der Rechtshängigkeit durchgeführt werden. Art. 3 Abs. 2 RV macht die Rechtsmittelrücknahme nur dann entbehrlich, wenn vor einer Befassung der Schiedskommission feststeht, daß keine Kollision mit der innerstaatlichen Rechtskraft droht.

Nach Rechtskraft des innerstaatlichen Urteils kann das Verfahren vor der Schiedskommission unter den gleichen Voraussetzungen durchgeführt werden, wie sie für die Verständigungsentscheidung nach Rechtskraft ermittelt wurden. Das heißt, daß eine Entscheidung über den Streitgegenstand nicht ergangen sein darf.

Damit erlangt die Rechtsmittelregelung des Art. 3 Abs. 2 RV nur dann Bedeutung, wenn nach Durchführung des gescheiterten Verständigungsverfahrens noch keine Rechtskraft eingetreten ist, der Eintritt jedoch wegen Schwehens des Gerichtsverfahrens droht und damit durch Rechtsmittelrücknahme beseitigt werden muß.

¹⁴⁰ Constantinesco I, S. 814; vgl. auch Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 733f.; zum Grundsatz der „Rechtmäßigkeit der Verwaltung“ in den Mitgliedstaaten: Rengeling, Rechtsgrundsätze, S. 256ff.; 270ff.; aaO., S. 288: „Der Grundsatz der Rechtmäßigkeit der Verwaltung kann ... als *principe des principes* bezeichnet werden“; aaO., S. 181 zum Grundsatz der Rechtssicherheit.

¹⁴¹ §§ 134 FGO i. V. m. 578, 579 ZPO.

Fünftes Kapitel. Zusammenfassung

Die Überprüfung der Regelungen des Verständigungsverfahrens und des Verfahrens vor der Schiedskommission anhand der Anforderungen des materiellen Rechts hat die rechtlichen Grenzen beider Verfahren erkennbar gemacht und zusätzliche Mängel hervortreten lassen, die teilweise nicht durch Verfahrensvorschriften, sondern nur durch Ergänzungen materiellrechtlicher Vorschriften behoben werden können. Die Verfahrensentscheidungen können nicht im rechtsfreien Raum getroffen werden, vielmehr bestehen differenzierte rechtliche Bindungen.

Als Entscheidungsgrundlagen beider Verfahren bedürfen die Gewinnberichtigungsregeln der Abkommen einer Auslegung. Die Abkommen stellen hierfür in den *lex-foi*-Klauseln Auslegungsregeln zur Verfügung, die befolgt werden müssen. Enthält das Abkommen keine Definitionen zur Auslegung der in seinen Tatbeständen verwendeten Begriffe und verweist es auch nicht auf das Recht eines der Vertragsstaaten, so legt jeder Abkommenspartner den unklaren Tatbestand nach seinem innerstaatlichen Recht aus, wenn auch die Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens ohne Erfolg geblieben ist.

Legen die nationalen Steuerverwaltungen den „*arm's-length*“-Maßstab nach ihrem jeweiligen nationalen Recht aus und sind sie an diese Auslegung gebunden, so kann daraus eine Doppelbesteuerung des Unternehmenskonzerns resultieren. Diese Doppelbesteuerung kann in engen Grenzen durch Billigkeitsentscheidungen gemildert oder beseitigt werden, wenn die Voraussetzungen der §§ 163, 227 AO vorliegen. Eine völlige Beseitigung der Doppelbesteuerung kann jedoch nicht garantiert werden, so daß die dahingehende Entscheidungspflicht der Schiedskommission unerfüllbar bleibt, wenn keine materiellrechtlichen Konkretisierungen des „*arm's-length*“-Prinzips geschaffen werden, die eine einvernehmliche Abkommensauslegung ermöglichen.

Die materiellrechtlichen Bindungen werden durch ein System formeller Schranken ergänzt, wenn es um die Durchführung der Verfahren trotz Bestandskraft des Steuerbescheides oder trotz Rechtskraft eines Urteils geht. Die Unbeschadetheitsregelung der Verständigungsverfahren rechtfertigt keine Bestandskraft- oder Rechtskraftdurchbrechung, weil sie nicht hinreichend bestimmt ist, um den Anforderungen der unmittelbaren Anwendbarkeit völkervertraglicher Normen zu genügen. Dies macht einen Rückgriff auf innerstaatliches Recht notwendig, zumal auch die Regelung des Richtlinienvorschlages keine Durchbrechung der Bestandskraft oder der Rechtskraft vorsieht.

Die §§ 172 ff. AO rechtfertigen eine Bestandskraftdurchbrechung bei anderweitiger gesetzlicher Zulassung, so in den Fällen des § 68e EStDV und des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA. Eine Durchbrechung der Bestandskraft ist auch bei widerstreitenden Steuerfestsetzungen (§ 174 AO) oder wegen neuer Tatsachen

bzw. Beweismittel (§ 173 AO) vorgesehen. Unter besonders engen Voraussetzungen rechtfertigen Billigkeitserwägungen eine Durchbrechung der Bestandskraft.

Die Rechtshängigkeit eines finanzgerichtlichen Verfahrens steht der Durchführung des zwischenstaatlichen Verfahrens nicht entgegen.

Die Rechtskraft des Urteils verbietet jedoch eine erneute Entscheidung über den Streitgegenstand des gerichtlichen Verfahrens.

Damit kann das Verfahren vor der Schiedskommission, ebenso wie das Verständigungsverfahren, nur dann völlig unbeschadet der innerstaatlichen Rechtsmittel durchgeführt werden, wenn die Steuerpflichtigen kein Rechtsmittel einlegen oder bereits eingelegte Rechtsmittel vor der gerichtlichen Entscheidung zurücknehmen. Die Anwendung der Bestandskraftvorschriften der Abgabenordnung kann jedoch nicht ausgeschlossen werden.

Dritter Teil.

Der Richtlinienvorschlag in seinen Bezügen zum EWG-Vertrag

Erstes Kapitel. Die steuerlichen Bestimmungen des EWG-Vertrages

I. Überblick

Eine ausdrückliche Bestimmung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft findet sich allein in Art. 220 EWGV, der mit „Verhandlungen über Gleichstellung der Staatsangehörigen“ überschrieben ist. In dem für die vorliegende Untersuchung maßgeblichen Regelungsgesetz hat die Vorschrift folgenden Wortlaut:

- „Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen;
- ...
- die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft;
- ...
- ...“¹

Während sich Art. 220 EWGV im sechsten und letzten Teil des Vertrages findet, der mit „Allgemeine Schlußbestimmungen“ überschrieben ist, regelt das zweite Kapitel des dritten Vertragsteiles unter der Hauptüberschrift „Die Politik der Gemeinschaft“ in den Art. 95–99 EWGV „Steuerliche Vorschriften“. Diese befassen sich grundsätzlich nur mit sog. indirekten Abgaben, also im Preis überwälzbaren Kostensteuern.² Die den Doppelbesteuerungsabkommen unterfallenden direkten Steuern, so insbesondere die Steuern vom Einkommen und Vermögen finden dagegen keine ausdrückliche Regelung in den genannten Bestimmungen.

Ziel der „steuerlichen Vorschriften“ des EWG-Vertrages ist in erster Linie die Behebung von Wettbewerbsverzerrungen durch ungleiche Steuerbelastungen in den Mitgliedstaaten.³ *Debatin* bezeichnet die ausdrückliche Beschrän-

¹ Art. 3 der Akte über die Beitritts- und Anpassungsbedingungen zum Vertragswerk vom 22. 1. 1972 (BGBl. II, S. 1127, 1144) enthält die Verpflichtung der neuen Mitgliedstaaten, den in Art. 220 EWGV vorgesehenen und von den ursprünglichen Mitgliedstaaten unterzeichneten Übereinkommen beizutreten und zu diesem Zweck mit diesen Verhandlungen im Hinblick auf die erforderlichen Anpassungen aufzunehmen.

² *Debatin*, in: Kommentar, Vorbem. I 1) 2 zu den Art. 95–99 EWGV; Höppner, EuR 1977, S. 122f.

³ *Debatin*, aaO., Vorbem. I 2) 1 zu den Art. 95–99 EWGV; K. D. Wolff, Individualberechtigung, S. 91f.; Schmeder, Rechtsangleichung, S. 65f.; Marx, Funktionen und Grenzen, S. 92ff.; Berthold, Steuerharmonisierung, S. 60.

kung des Harmonisierungsauftrages⁴ auf die indirekten Steuern als „Geburtschwäche des EWG-Vertrages“, weil auch bei den direkten Steuern bestehende Unterschiede Wettbewerbsverfälschungen nach sich ziehen können, zumal auch für diese die Preisüberwälzung nicht auszuschließen sei.⁵ Folgerichtig habe denn auch die EG-Kommission ihre Richtlinienvorschläge, so *Debatin*, die sich auf direkte Steuern beziehen, auf den EWG-Vertrag insgesamt und insbesondere auf Art. 100 des Vertrages gestützt.⁶

Diese Formulierung findet sich auch in der Präambel des Richtlinienvorschlages: „Gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf Art. 100 dieses Vertrages“,⁷ wird ein Verfahren normiert, dessen Verbindlichkeit hinsichtlich des zu erreichenden Zieles aus Art. 189 EWGV i. V. m. Art. 9 und 10 RV folgt.⁸ Selbst wenn man den Harmonisierungsauftrag des EWG-Vertrages auch auf die direkten Steuern erstreckt, begegnet die Heranziehung des Art. 100 EWGV als Rechtsgrundlage für das neue Verfahren und die Wahl der Richtlinie als Mittel zu seiner Verwirklichung Bedenken.

Während das Verständigungsverfahren in seiner bisherigen Form Teil eines bilateralen völkerrechtlichen Vertrages ist, dessen Zustandekommen allein von der Initiative und der Willensübereinstimmung der vertragsschließenden Staaten abhängt, würde das Verfahren vor der Schiedskommission auf einen einseitigen Akt des Rates der EG gestützt sein. Bedenken ergeben sich insoweit hauptsächlich aus Art. 220 EWGV, wonach die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen einleiten, um die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen.⁹

So haben sich bei einer Zusammenkunft der „Groupe des Questions Financières“ am 13. April 1978 acht von neun vertretenen Delegationen gegen die Möglichkeit ausgesprochen, Art. 100 EWGV als Rechtsgrundlage für den Richtlinienvorschlag heranzuziehen; sie hielten die Regelung in einem Übereinkommen angesichts des Art. 220 EWGV für die angemessenste Form, um derartige Fälle von Doppelbesteuerung zu regeln.¹⁰ Nur die dänische Delegation stimmte mit der Kommission der EG überein, wonach Art. 100 EWGV als Rechtsgrundlage für den Richtlinienvorschlag heranzuziehen sei.¹¹

⁴ Die Begriffe „Harmonisierung“ und „Rechtsangleichung“ werden im EWG-Vertrag gleichbedeutend gebraucht und unterscheiden sich von dem Begriff „Rechtsvereinheitlichung“; vgl. S. 160f.

⁵ *Debatin*, in: Kommentar, Vorbem. I 2) zu den Art. 95–99 EWGV; Marx, Funktionen und Grenzen, S. 133; Schwarzer, Vergünstigungen, S. 122f.

⁶ *Debatin*, aaO., Vorbem. I 2) 3 zu den Art. 95–99 EWGV.

⁷ Satz 1 der Präambel des Richtlinienvorschlages.

⁸ Gemäß Art. 10 RV ist die Richtlinie an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

⁹ Vgl. den Wortlaut des Art. 220 EWGV, S. 125.

¹⁰ Dokument des Rates der EG vom 24. April 1978, R/960/78 (FIN 250), Pkt. 3. S. 2f.

¹¹ AaO., S. 2.

Auch der auf Art. 220 EWGV gestützte Alternativ-Entwurf der niederländischen Regierung ist vor dem Hintergrund dieser Uneinigkeit zu sehen.¹²

Die Kompetenz des Rates der EG, einen der Verhandlung zwischen den Mitgliedstaaten offenstehenden Bereich durch den Erlass einer Richtlinie zu regeln, bedarf daher einer genauen Prüfung.

II. Verlauf der weiteren Untersuchung

Die aufgezeigte Problematik bestimmt den Verlauf der weiteren Untersuchung, deren Ziel es ist, die möglichen Rechtsgrundlagen für das von der EG-Kommission vorgeschlagene Verfahren und die daraus resultierenden Verpflichtungen der Mitgliedstaaten aus dem EWG-Vertrag zu begründen.

Der Erlass einer Richtlinie mit dem von der EG-Kommission vorgeschlagenen Inhalt scheidet aus, wenn die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft ausschließlich eine Angelegenheit der Mitgliedstaaten ist. Besteht dagegen eine Regelungsbefugnis seitens der Gemeinschaft und sei es auch nur eine konkurrierende, so stellt sich die weitere Frage, ob und wie die Richtlinie eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Anwendung des neuen Verfahrens begründen kann. Zwei grundsätzlich unterschiedliche Wirkungsweisen werden in Betracht zu ziehen sein.

Die Richtlinie könnte einerseits eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten enthalten, die bereits abgeschlossenen Doppelbesteuerungsverträge um das neue Verfahren zu ergänzen. Unter der Voraussetzung, daß eine Richtlinie diese Wirkung überhaupt haben kann, würde eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Durchführung des Verfahrens vor der Schiedskommission neben dem Erlass der Richtlinie seitens des Rates, die Transformation bzw. Adoption des neuen Vertragsrechts erfordern. Dieses müßte neben seiner Geltung im innerstaatlichen Recht unmittelbar anwendbar sein.

Die Richtlinie könnte sich aber andererseits auch darauf beschränken, jeden Mitgliedstaat zum Erlass entsprechenden innerstaatlichen Rechts zu verpflichten. Damit würde in allen Mitgliedstaaten paralleles, nationales Recht geschaffen, wobei eine Verpflichtung zur tatsächlichen Anwendung des so geschaffenen Rechts, d. h. eine Verpflichtung zur Durchführung des Verfahrens vor der Schiedskommission, mangels völkervertraglicher Verpflichtung aus Gemeinschaftsrecht abgeleitet werden müßte.

Sind beide der aufgezeigten Wirkungsweisen möglich, so könnte ein Wahlrecht der Mitgliedstaaten zwischen den beiden Möglichkeiten bestehen.

¹² Vgl. bereits S. 2.

Zweites Kapitel. Grundlagen der Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft

I. Einführende Charakterisierung der Gemeinschaftsrechtsordnung

Die Gemeinschaftsrechtsordnung ist gegenüber dem Völkervertragsrecht eine ebenso eigenständige Rechtsordnung wie gegenüber dem innerstaatlichen Recht.¹ Wenn auch völkerrechtliche Verträge Entstehungs- und Geltungsgrund der Europäischen Gemeinschaften sind,² so bewirkt das so geschaffene Recht doch eine weitergehende und andersartige Verpflichtung der Mitgliedstaaten als zwischen den Partnern herkömmlicher völkerrechtlicher Verträge.

Dies äußert sich zunächst in der Schaffung einer eigenen Rechtspersönlichkeit der Gemeinschaft nach Art. 210 EWGV.³ Bindungen bestehen nicht nur zwischen den Mitgliedstaaten untereinander, sondern auch zwischen diesen und der Gemeinschaft sowie ihren Organen. *Ipsen* warnt vor der „Gefahr völkerrechtlicher Präjudizierung“ oder „völkerrechtlicher Befangenheit“ bei der Bestimmung der Rechtsstellung der Gemeinschaften.⁴ Nach *Constantinesco* sind die Beziehungen zwischen EG und Mitgliedstaaten nicht mehr völkerrechtlicher, sondern gemeinschaftsrechtlicher Natur.⁵ Das wichtigste Unterscheidungsmerkmal zwischen Völkervertragsrecht und Gemeinschaftsrecht – so der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften – sei darin zu sehen, daß seitens der vertragsschließenden Staaten Organe geschaffen und mit Hoheitsrechten ausgestattet wurden, deren Ausübung sowohl die Mitgliedstaaten als auch deren Staatsbürger berühre.⁶

In der Entscheidung „*Costa gegen E.N.E.L.*“ sieht der Gerichtshof die Schaffung einer „autonomen Rechtsordnung“ durch den EWG-Vertrag als Unterschied zu „gewöhnlichen internationalen Verträgen“.⁷ „Durch die Übertragung von Rechten und Pflichten . . ., die bis dahin ihren internen Rechtsordnungen unterworfen waren“, haben die Mitgliedstaaten „eine endgültige Beschränkung ihrer Hoheitsrechte bewirkt“.⁸

¹ *Ipsen*, Gemeinschaftsrecht, S. 7; Schwarze, NJW 1979, S. 456 (461); Rengeling, Rechtsgrundsätze, S. 192; Bünten, Staatsgewalt, S. 64.

² *Ipsen*, aaO., S. 185; *Riklin*, Europäische Gemeinschaft, S. 331; *Koller*, Unmittelbare Anwendbarkeit, S. 185; *Constantinesco I*, S. 683.

³ *Ipsen*, aaO., S. 201; *Hallstein*, Europäische Gemeinschaft, S. 33ff.; *Constantinesco I*, S. 200ff.; *Thiesing*, in: Kommentar, Anm. 1ff. zu Art. 210 EWGV m. w. Nachw.

⁴ *Ipsen*, aaO., S. 185.

⁵ *Constantinesco I*, S. 272ff.

⁶ EuGHE, Slg. 1963, S. 5ff.

⁷ EuGHE, Slg. 1964, S. 1256.

⁸ AaO.

II. Methoden der Kompetenzabgrenzung

Die Schaffung einer eigenen Rechtspersönlichkeit der Gemeinschaft zwingt zu einer Abgrenzung ihrer Kompetenzen von denen der Mitgliedstaaten.

Diese sind auch nach der Gemeinschaftsgründung selbständige Staaten mit Verfassungshoheit geblieben und werden von den Verträgen an keiner Stelle als Organe der Gemeinschaft bezeichnet.⁹ Dennoch unterliegen sie vielfältigen Bindungen an das primäre und an das sekundäre Vertragsrecht. Schwierigkeiten bei der Kompetenzabgrenzung ergeben sich daraus, daß die Mitgliedstaaten neben den Gemeinschaftsorganen zur Erfüllung von Vertragspflichten berufen sind und in dieser Funktion teils eigene Kompetenzen, teils solche der Gemeinschaft wahrzunehmen haben.¹⁰ Wenn auch die Gemeinschaft nur über ein begrenztes Bündel von Kompetenzen verfügt,¹¹ so sind diese doch teilweise in Generalklauseln und bloßen Zielbestimmungen bzw. Programmsätzen normiert¹² und erschweren von daher eine eindeutige Abgrenzung. Auch bei der Wahrnehmung von Gemeinschaftsaufgaben durch ihre Organe ergeben sich Abgrenzungsschwierigkeiten. Ob der Rat oder die Kommission zur Wahrnehmung berufen ist und welche Maßnahmen des sekundären Gemeinschaftsrechts dabei zur Verfügung stehen, muß bei generalklauselartigen Kompetenznormen oftmals durch Auslegung ermittelt werden und von den Kompetenzen der Mitgliedstaaten abgegrenzt werden.¹³ Für die Abgrenzung der mitgliedstaatlichen Kompetenzen von denen der Gemeinschaft sind grundsätzlich zwei Ansatzpunkte denkbar.

Es kann geprüft werden, in welchen Bereichen die Mitgliedstaaten Hoheitsgewalt auf die Gemeinschaft übertragen haben¹⁴ und ob dem Verlust von Hoheitsgewalt auch ein entsprechender Kompetenzverlust zugeordnet werden kann. Möglich ist aber auch der Versuch, einzelne Vertragsbestimmungen aus ihrem Zusammenhang heraus auszulegen, indem Kompetenzzuweisungen in Generalklauseln aufgrund eines bestimmten Sachzusammenhanges auf ihre Reichweite untersucht werden.

Gegen die erste Alternative, Kompetenzen aus der Übertragung von Hoheitsgewalt abzuleiten, spricht die Schwierigkeit, den Begriff „Hoheitsgewalt“ in konkretisierbare Einzelbestandteile zu zerlegen.¹⁵ Die damit verbundene

⁹ Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 209, 215.

¹⁰ Vgl. Bünten, Staatsgewalt, S. 37 ff., 67 ff.; Constantinesco I, S. 234 ff.

¹¹ Zuleeg, Kompetenzen, S. 3; Ipsen, aaO., S. 188.

¹² Vgl. die Art. 2, 3h, 29, 54, 70, 75, 93, 99, 100–102, 113 Abs. 2–4, 118, 121, 126, 155, 235 EWGV.

¹³ Dazu im Zusammenhang mit Art. 220 EWGV: S. 180 ff., 193 ff.

¹⁴ Die Problematik des Art. 24 GG kann im Rahmen dieser Arbeit nicht vertieft werden; vgl. dazu: Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 47 ff.; K. Vogel, Verfassungsentscheidung, S. 3 ff.; Bünten, Staatsgewalt, S. 74 ff.; Bleckmann, Grundgesetz, S. 227 ff.; ders. ZaöRV 35 (1975), S. 79 ff.

¹⁵ Vgl. K. Vogel, Verfassungsentscheidung, S. 3 ff. mit Hinweis auf Krüger, Staatslehre,

Festlegung des Staates auf bestimmte Aufgaben, würde seinem universellen Auftrag, alle zur Erfüllung seiner Aufgaben erforderlichen Maßnahmen zu treffen, zuwiderlaufen.¹⁶ Nach *Jellinek* ist der Begriff der materiellen Hoheitsrechte nur insoweit von praktischer Bedeutung, als er die ganze Staatsgewalt unter dem Gesichtspunkt bestimmter Kompetenzen bezeichne.¹⁷ Selbst wenn man der Gegenmeinung folgt, wonach der Hoheitsgewinn der Gemeinschaft mit einem entsprechenden mitgliedstaatlichen Hoheitsverzicht verbunden sein soll,¹⁸ lassen sich aus einer derartigen Hoheitsabgrenzung keine eindeutigen Rückschlüsse auf eine der Hoheitsabgrenzung entsprechende Kompetenzverteilung ziehen.

Der Grund liegt in der Möglichkeit, eigene Kompetenzen hinsichtlich der Ausübung zu übertragen, d. h. zugunsten eines anderen Rechtsträgers auf die Wahrnehmung bestimmter Aufgaben zu verzichten.¹⁹ Darüber hinaus enthalten auch die Gründungsverträge keinen ausdrücklichen Verzicht auf bestimmte Hoheitsrechte, vielmehr bedienen sie sich des Systems der mehr oder weniger speziellen Aufgabenzuweisung und der mitgliedstaatlichen Bindung an das primäre und sekundäre Gemeinschaftsrecht.²⁰

Eine vertiefende Erörterung der Frage, ob dem System des Gemeinschaftsrechts eine Hoheitsabgrenzung zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft zugrunde gelegt werden kann, ist daher für die Ermittlung der Kompetenzabgrenzung nicht erforderlich.

Die Bindung der Mitgliedstaaten an das Gemeinschaftsrecht bildet in ihren einzelnen Ausformungen einen ersten Ansatzpunkt für die Bestimmung der Gemeinschaftskompetenzen.

III. Die Bindung der Mitgliedstaaten an das Gemeinschaftsrecht

Der EWG-Vertrag enthält ein differenziertes Instrumentarium zur Gewährleistung seiner Ziele. Rechte und Pflichten der Mitgliedstaaten werden durch den Vertrag selbst und durch Rechtsakte von Gemeinschaftsorganen begründet, die wiederum einer Ermächtigung durch den Vertrag bedürfen.²¹ Das im Vertrag selbst normierte Recht wird als primäres Gemeinschaftsrecht bezeich-

S. 823 ff.; K. Vogel, *DStR* 1968, S. 427 f.; *Jellinek*, *Allgemeine Staatslehre*, S. 598; *Maunz/Dürig/Herzog*, *Anm. 28* zu Art. 24 GG; *Erlcr*, *Grundgesetz*, S. 18; *Ruppert*, *Integrationsgewalt*, S. 55; *Zuleeg*, *Kompetenzen*, S. 63 f.

¹⁶ *Krüger*, *DÖV* 1959, S. 721 (724).

¹⁷ *Jellinek*, *aaO.*, S. 598.

¹⁸ *Büntcn*, *Staatsgewalt*, S. 96 m. w. *Nachw.*

¹⁹ *Büntcn*, *aaO.*, S. 53 ff.; *Ipsen*, *Gemeinschaftsrecht*, S. 443; *Constantinesco I*, S. 245.

²⁰ *Siehe* S. 131 ff., 165 ff.

²¹ Es gilt der Grundsatz von der Vertragsmäßigkeit des Organhandelns; vgl. *E. Fuß*, *NJW* 1964, S. 327 (328); *Constantinesco I*, S. 539 ff.; *Ipsen*, *Gemeinschaftsrecht*, S. 519; *Zuleeg*, *Kompetenzen*, S. 260: „Allein die jeweilige Kompetenznorm ist für die Befugnis der Gemeinschaftsorgane ausschlaggebend“.

net, bei der Rechtsetzung durch die Organe der Gemeinschaft wird von sekundärem Gemeinschaftsrecht gesprochen.²²

1. Das primäre Gemeinschaftsrecht

Entstehungs- und Geltungsgrund des primären Gemeinschaftsrechts sind die zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen Gründungsverträge.²³ Die primären Rechtsquellen enthalten sowohl organisatorische, formelle als auch verpflichtende, materielle Normen.²⁴ Der ersten Gruppe unterfallen insbesondere alle das Verfahren der Gemeinschaftsorgane regelnden Bestimmungen, sowie die Assoziierungs- und Revisionsvorschriften. Die für die Bindung der Mitgliedstaaten bedeutsamen verpflichtenden Vertragsvorschriften haben ihre „sedes materiae“ in Art. 5 des EWG-Vertrages.²⁵ Die Vorschrift differenziert zunächst zwischen mitgliedstaatlichen Verpflichtungen aus primärem Gemeinschaftsrecht und solchen aus sekundärem Gemeinschaftsrecht.²⁶ Die Bestimmung stellt klar, daß sich die Funktionen der Mitgliedstaaten nicht im Gründungs- und Beitrittsakt erschöpft haben, sondern daß diese, darüber hinausgehend, eine rechtlich bindende Verantwortung für die Weiterentwicklung der Gemeinschaft tragen.²⁷

Sowohl die aus primärem als auch die aus sekundärem Vertragsrecht folgenden Verpflichtungen lassen sich mit Art. 5 EWGV in positive Vertragserfüllungspflichten,²⁸ Mitwirkungspflichten²⁹ und Unterlassungspflichten hinsichtlich aller vertragsgefährdenden Maßnahmen einteilen.³⁰

Bei einem Verstoß gegen die Verpflichtungen aus Art. 5 EWGV, kann der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften den betreffenden Mitgliedstaat zu vertragsgemäßigem Verhalten verurteilen.³¹ Primärvertragliche Pflichten der Mitgliedstaaten sind u. a. die schrittweise Abschaffung der Einfuhrzölle,³² die Beseitigung aller Beschränkungen des Kapitalverkehrs,³³ sowie die Beseitigung steuerlicher Hindernisse für den freien Warenverkehr.³⁴

²² Ipsen, aaO., S. 5f., 111; Constantinesco I, S. 539f.; dem primären Gemeinschaftsrecht unterfallen neben den Gründungsverträgen auch deren Anlagen und Protokolle; vgl. Art. 239 EWGV, sowie die Zusammenstellung bei Riklin, Europäische Gemeinschaft, S. 140 ff.

²³ Siehe S. 128.

²⁴ Riklin, aaO., S. 150.

²⁵ Constantinesco I, S. 295.

²⁶ Gemäß Art. 5 Satz 1 EWGV treffen die Mitgliedstaaten „alle geeigneten Maßnahmen ... zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus diesem Vertrag oder aus Handlungen der Organe der Gemeinschaft ergeben“.

²⁷ Härringer, in: Kommentar, Anm. I 1) zu Art. 5 EWGV; Bünten, Staatsgewalt, S. 17f.

²⁸ Art. 5 Satz 1 EWGV.

²⁹ Art. 5 Satz 2 EWGV.

³⁰ Art. 5 Satz 3 EWGV.

³¹ Art. 171 i. V. m. Art. 169, 170 EWGV.

³² Art. 13 EWGV.

³³ Art. 67 EWGV.

³⁴ Art. 95 ff. EWGV; vgl. die Übersicht bei Berié-Miller, Gemeinsamer Markt, S. 14.

Eine primäre Verpflichtung enthält möglicherweise auch Art. 220 EWGV, welcher neben der Beseitigung der Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft die Sicherstellung des Personenschutzes, die gegenseitige Anerkennung der Gesellschaften sowie die gegenseitige Anerkennung und Vollstreckung richterlicher Entscheidungen und Schiedssprüche in das zwischenstaatliche Verhandlungsgebot der Mitgliedstaaten stellt. Eine Konkretisierung der primärvertraglichen Verpflichtungen, insbesondere mit dem Anspruch, alleinige Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten von denen der Gemeinschaftsorgane abzugrenzen, stößt auf große Schwierigkeiten.

In der Entscheidung „*Deutsche Grammophon gegen Metro-SB-Großmärkte*“ führt der Gerichtshof aus, daß die Bestimmung des Art. 5 EWGV eine allgemeine Verpflichtung der Mitgliedstaaten begründet, deren konkreter Inhalt im Einzelfall von den Vertragsvorschriften oder den sich aus dem allgemeinen System des Vertrages ergebenden Rechtsnormen abhängt.³⁵ In der Rechtssache 22/70, *Kommission gegen Rat*, folgert der Gerichtshof aus Art. 5 EWGV i. V. m. Art. 3 lit. e EWGV,³⁶ daß die Mitgliedstaaten „außerhalb des Rahmens der Gemeinschaftsorgane keine Verpflichtungen eingehen können, welche Gemeinschaftsrechtsnormen, die zur Verwirklichung der Vertragsziele ergangen sind, beeinträchtigen oder in ihrer Tragweite ändern können“.³⁷

Mit der Verpflichtung der Mitgliedstaaten aus primärem Gemeinschaftsrecht ist also noch nicht festgestellt, daß jeder Verpflichtung auch eine ausschließliche Zuständigkeit der Staaten entspricht.

Bevor der Versuch unternommen wird, Abgrenzungskriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft zu entwickeln, ist die Bindung der Mitgliedstaaten an das sekundäre Gemeinschaftsrecht darzustellen.

2. Das sekundäre Gemeinschaftsrecht

Die unterschiedlichen Bindungen der Mitgliedstaaten an das sekundäre Gemeinschaftsrecht ergeben sich aus Art. 189 EWGV. Die Vorschrift enthält keine Handlungsermächtigung für die Gemeinschaftsorgane, vielmehr bestimmt sie nur die Wirkung der dem Rat und der Kommission zur Verfügung stehenden Gemeinschaftsakte.³⁸ Die Voraussetzung einer außerhalb Art. 189 EWGV stehenden Rechtsgrundlage folgt aus Satz 1 der Vorschrift, wonach der Rat und die Kommission „zur Erfüllung ihrer Aufgaben und nach Maßgabe dieses Vertrages . . .“ Verordnungen, Richtlinien und Entscheidungen erlassen, Empfehlungen aussprechen oder Stellungnahmen abgeben. Daraus ergibt sich eine Gemeinsamkeit für das sekundäre Gemeinschaftsrecht, die darin besteht, daß

³⁵ EuGHE, Slg. 1971, S. 487 (498).

³⁶ Art. 3 lit. e EWGV betrifft die Einführung einer gemeinsamen Verkehrspolitik.

³⁷ EuGHE, Slg. 1971, S. 263 (275).

³⁸ Daig, in: Kommentar, Anm. II zu Art. 189 EWGV; Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 429.

es den Bindungen des primären Vertragsrechts unterliegt und im Rang unter diesem steht.³⁹

Der Zweck des sekundären Gemeinschaftsrechts liegt darin, den durch die primären Vertragsvorschriften aufgestellten Rahmenvertrag mit normativer Substanz zu erfüllen und die Rechtsordnung der Gemeinschaft im Laufe der Zeit zu verwirklichen und zu vervollständigen.⁴⁰

Hinsichtlich des Grades der mitgliedstaatlichen Bindung an das sekundäre Gemeinschaftsrecht stellt Art. 189 EWGV ein abgestuftes Instrumentarium zur Verfügung, wobei Empfehlungen und Stellungnahmen nicht verbindlich sind.⁴¹ Da diese somit auf keinen Fall geeignet sind, eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Einführung und Anwendung des von der EG-Kommission vorgeschlagenen Verfahrens zu begründen, erübrigt sich ihre Erörterung im Rahmen dieser Untersuchung.

Während die Richtlinie für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich ist und den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel zu ihrer Verwirklichung überläßt,⁴² hat die Verordnung allgemeine Geltung, ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat.⁴³ Dagegen ist die Entscheidung in allen ihren Teilen für denjenigen verbindlich, den sie bezeichnet.⁴⁴

Da der Erlaß dieser Gemeinschaftsakte Rechtsgrundlagen erfordert, die ihrerseits primärvertraglich normiert sein müssen, werden die Besonderheiten der Wirkung des sekundären Vertragsrechts im Zusammenhang mit dessen Rechtsgrundlagen bzw. Ermächtigungsvorschriften erörtert.

Für den weiteren Verlauf der Untersuchung ist jedoch festzuhalten, daß durch den Erlaß von sekundärem Vertragsrecht mitgliedstaatliche Bindungen unterschiedlicher Intensität ermöglicht werden.

IV. Die Kompetenzen der Gemeinschaftsorgane

Gemäß Art. 4 EWGV werden die der Gemeinschaft zugewiesenen Aufgaben durch folgende Organe wahrgenommen: Eine Versammlung,⁴⁵ einen Rat,⁴⁶ eine Kommission⁴⁷ und einen Gerichtshof.⁴⁸ Gemeinschaftsakte mit verpflicht-

³⁹ Daig, aaO., Anm. II 3 A a) zu Art. 189 EWGV.

⁴⁰ Constantinesco I, S. 541.

⁴¹ Art. 189 Satz 6 EWGV.

⁴² Art. 189 Satz 4 EWGV; nicht unter den Begriff der Richtlinie i. S. des Art. 189 EWGV fallen die Richtlinien des Rates an die Kommission gem. Art. 113 Abs. 3 Satz 2 EWGV; vgl. Daig, in: Kommentar, Anm. III 3) D zu Art. 189 EWGV.

⁴³ Art. 189 Satz 2 und 3 EWGV.

⁴⁴ Art. 189 Satz 5 EWGV.

⁴⁵ Art. 137 ff. EWGV.

⁴⁶ Art. 145 ff. EWGV.

⁴⁷ Art. 155 ff. EWGV.

⁴⁸ Art. 164 ff. EWGV.

tender Wirkung für die Mitgliedstaaten und ihre Staatsangehörigen aufgrund Art. 189 EWGV werden nur vom Rat und der Kommission erlassen. Die Darstellung beschränkt sich daher auf diese beiden Organe. Auf ihre Rechtsnatur wird im weiteren Verlauf nur eingegangen, soweit dies zur Bestimmung der Zuständigkeit erforderlich ist.

1. Der Rat

Als Organ der Gemeinschaft ist der Rat zur Verwirklichung der Gemeinschaftsinteressen berufen. Durch seine Zusammensetzung aus Regierungsvertretern der Mitgliedstaaten dient er auch der Verwirklichung und dem Ausgleich nationaler Interessen. Rat und Kommission können als die Zentren des legislativen und administrativen Handelns der Gemeinschaft bezeichnet werden, wobei Kriterien für eine strenge Zuständigkeitsverteilung nicht immer klar ermittelt werden können.⁴⁹ Die Frage nach der Kompetenz zum Erlaß des Richtlinienvorschlages bzw. nach der Verpflichtungsermächtigung hinsichtlich des Inhalts der Regelung erfordert jedoch den Versuch, die Zuständigkeit des hierfür berufenen Organs zu ermitteln und von mitgliedstaatlichen Kompetenzen abzugrenzen.

Die Bestimmungen des EWG-Vertrages über die Organe der Gemeinschaft enthalten keine speziellen Regelungen über die Zuständigkeit des Rates zum Erlaß einzelner, in Art. 189 EWGV genannter Gemeinschaftsakte.

Gemäß Art. 145 EWGV „– sorgt der Rat für die Abstimmung der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten, – besitzt der Rat eine Entscheidungsbefugnis“. Auch eine Abgrenzung der in die Zuständigkeit des Rates fallenden Gemeinschaftsakte durch einen Vergleich mit Art. 155 EWGV, der die Aufgaben der Kommission regelt, ist nicht möglich. Die Vorschrift sieht insoweit nur vor, daß die Kommission Empfehlungen oder Stellungnahmen unter näher bezeichneten Voraussetzungen abgibt, nach Maßgabe des Vertrages in eigener Zuständigkeit Entscheidungen trifft, sowie Befugnisse ausübt, die ihr der Rat zur Durchführung von ihm erlassener Vorschriften überträgt.

Art. 145 EWGV stellt keine allgemeine Ermächtigung des Rates dar, sondern ist Ausdruck seiner Bindungen an den Vertrag.⁵⁰ Der Rat darf nur tätig werden, soweit die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des Vertrages gegeben sind und ist dabei auf die für den jeweiligen Einzelfall vorgesehenen vertraglichen Mittel beschränkt.⁵¹ Soweit von allgemeinen Ermächtigungen des Rates die Rede ist, handelt es sich, wie z. B. bei Art. 100 EWGV, um Generalklauseln, die gegenüber Spezialvorschriften subsidiären Charakter haben.⁵²

⁴⁹ Haedrich, in: Kommentar, Vorbem. Iff. zu Art. 145 EWGV; Constantinesco I, S. 405 ff.; Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 337 ff.

⁵⁰ Haedrich, in: Kommentar, Anm. II 2 zu Art. 145 EWGV; Constantinesco I, S. 512.

⁵¹ Haedrich, aaO.

⁵² Ficker, in: Kommentar, Vorbem. – zu Art. 100 EWGV; dazu S. 160 ff.

Eine derartige Spezialvorschrift steuerlicher Art stellt Art. 99 EWGV dar.⁵³ Während Art. 100 EWGV den Erlaß von Richtlinien durch den Rat ausdrücklich als Instrument der Rechtsangleichung vorsieht, nennt die Spezialvorschrift des Art. 99 EWGV keinen der in Art. 189 EWGV genannten Gemeinschaftsakte zur Verwirklichung des steuerlichen Harmonisierungszieles. Gemäß Art. 99 Satz 2 EWGV unterbreitet die Kommission dem Rat „entsprechende Vorschläge; dieser entscheidet darüber einstimmig unbeschadet der Art. 100 und 101“.

Die Suche nach vertraglichen Spezialnormen, die gleichzeitig die vom Rat anzuwendenden Gemeinschaftsakte zur Realisierung der Normzwecke bezeichnen, bleibt im Bereich der steuerlichen Vorschriften⁵⁴ fruchtlos.⁵⁵ Das „System der begrenzten Handlungsermächtigungen“,⁵⁶ das seinen Ausdruck darin findet, daß die Gemeinschaftsorgane nur nach Maßgabe des Vertrages handeln dürfen,⁵⁷ wird zwar durch die Art. 100–102 EWGV durchbrochen, findet aber auch dort seine Grenzen an speziell gemeinschaftsrechtlichen Zielsetzungen.⁵⁸

2. Die Kommission

Die Aufgaben der Kommission werden in den Bestimmungen des EWG-Vertrages über die Organe der Gemeinschaft in einem einzigen Artikel behandelt. Art. 155 EWGV nennt als spezielle, in die Zuständigkeit der Kommission fallende Gemeinschaftsakte des Art. 189 EWGV die unverbindlichen Empfehlungen oder Stellungnahmen, sowie die Entscheidungen, welche die Kommission in eigener Zuständigkeit nach Maßgabe des Vertrages zu treffen hat. Während der Rat gemäß Art. 145 EWGV die Ziele des Vertrages verwirklicht, ist es die Aufgabe der Kommission, „das ordnungsgemäße Funktionieren und die Entwicklung des Gemeinsamen Marktes zu gewährleisten“.⁵⁹ Im Zusammenwirken mit dem Rat ist das Vorschlagsrecht der Kommission von größter Bedeutung. Soweit der Rat auf Vorschlag der Kommission tätig wird, kann er Änderungen dieses Vorschlags nur einstimmig beschließen.⁶⁰ Soweit die Kommission eigene Rechtsetzungsbefugnisse hat,⁶¹ ist ihre Aufgabe für den dem Richtlinienvorschlag unterfallenden Regelungsbereich jedoch ohne jegliche Bedeutung.

⁵³ Zum Regelungsbereich des Art. 99 EWGV siehe S. 157 ff.

⁵⁴ Siehe S. 125 ff.

⁵⁵ Art. 97 Satz 2 EWGV gibt der Kommission (!) eine beschränkte Kompetenz zum Erlaß von Richtlinien oder Entscheidungen.

⁵⁶ Constantinesco I, S. 514; Bünten, Staatsgewalt, S. 65; kritisch: Ipsen, aaO., S. 413.

⁵⁷ Gemäß Art. 4 Abs. 1 Satz 2 EWGV handelt jedes Organ „nach Maßgabe der ihm in diesem Vertrag zugewiesenen Befugnisse“.

⁵⁸ Siehe S. 165 ff.

⁵⁹ Art. 155 Satz 1 EWGV.

⁶⁰ Art. 149 Satz 1 EWGV.

⁶¹ Vgl. die Aufzählung bei Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 414 ff.

Die Kommission erfüllt jedoch in ihrer Eigenschaft als „Hüterin der Verträge“⁶² wichtige Aufgaben, die ihre Bedeutung vor allem im Zusammenhang mit der Einhaltung primären und sekundären Gemeinschaftsrechts seitens der Verpflichtungsadressaten erhalten.⁶³ So hat sie insbesondere ein Recht zur Anrufung des Gerichtshofes nach Art. 169 EWGV, falls ein Mitgliedstaat nach ihrer Auffassung gegen eine Vertragspflicht verstoßen hat.

V. Folgerungen für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft

Die bisherige Untersuchung hat gezeigt, daß der EWG-Vertrag keine all-gemeinverbindlichen Kompetenzabgrenzungsregeln zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft enthält. Die Kompetenzverteilung muß daher in erster Linie auf der Grundlage einer kasuistischen Analyse einzelner Vertragsbestimmungen untersucht werden.⁶⁴

Diesem Ausgangspunkt widerspricht es nicht, wenn man aus dem Prinzip der begrenzten Einzelmächtigungen die Vermutung ableitet, daß eine Kompetenz der Gemeinschaftsorgane dann nicht, zumindest nicht ausschließlich besteht, wenn für den betreffenden Sachbereich eine primärvertragliche Handlungsverpflichtung der Mitgliedstaaten vorliegt. Wenn *Constantinesco* darauf hinweist, daß auch „imperative Handelsverpflichtungen“ eine Einschränkung der staatlichen Kompetenz beinhalten können, indem sie den Mitgliedstaaten ein bestimmtes Verhalten (unter Ausschluß anderer möglicher Verhaltensarten) auferlegen,⁶⁵ so widerspricht das nicht der Möglichkeit einer sich mit der Handlungspflicht deckenden Kompetenz.

Daraus ergeben sich für die Kompetenz zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft folgende Konsequenzen: Stellt Art. 220 EWGV eine primärvertragliche Handlungsverpflichtung der Mitgliedstaaten dar, so spricht dies gegen eine ausschließliche Kompetenz der Gemeinschaftsorgane, Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung zu treffen, d. h. sekundäres Gemeinschaftsrecht auf diesem Gebiet zu erlassen.

⁶² Ipsen, *Gemeinschaftsrecht*, S. 361.

⁶³ Vgl. Art. 155 Unterabs. 1 EWGV.

⁶⁴ *Constantinesco I*, S. 236; vgl. auch Krück, *Völkerrechtliche Verträge*, S. 105.

⁶⁵ *Constantinesco I*, S. 239.

Drittes Kapitel. Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der EG als primärvertragliche Handlungsverpflichtung der Mitgliedstaaten

I. Art. 220 EWGV als bedingte Verpflichtung

Der Versuch, mitgliedstaatliche Handlungspflichten aus Art. 220 EWGV abzuleiten, wird bereits durch den Wortlaut der Vorschrift erschwert: „Soweit erforderlich,¹ leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein . . .“

Die Einschränkung kann unterschiedliche Bezugspunkte innerhalb der Vorschrift haben. Sie kann sich auf die in den Unterabsätzen formulierten Ziele, beispielsweise auf „die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft“ beziehen; sie kann jedwede Tätigkeit der Mitgliedstaaten schlechthin bedingen und eine solche nur dann vorsehen oder vorschreiben, wenn nicht die Gemeinschaftsorgane zur Verwirklichung der Ziele tätig geworden sind. Schließlich kann sich die Erforderlichkeit auch auf den Inhalt und das Ergebnis der mitgliedstaatlichen Verhandlungen beziehen, die neben bloßen Konsultationen, den Abschluß bilateraler oder multilateraler völkerrechtlicher Verträge zum Ergebnis haben können.

II. Die Bezugspunkte der Erforderlichkeit im Rahmen des Art. 220 EWGV

1. Die Vorbehaltsklausel im Verhältnis zu den Zielen des Art. 220 EWGV

Nach *Schwartz* bezieht sich die Vorbehaltsklausel „soweit erforderlich“ nicht auf die Ziele der Vorschrift. Art. 220 EWGV konkretisiere die allgemeinen Vertragsziele der Art. 2 und 3 EWGV und verlange daher nicht die Prüfung eines materiellen Bedürfnisses.² Während Art. 2 EWGV die Aufgaben der Gemeinschaft in allgemeiner Form umschreibt, die „durch die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes und die schrittweise Annäherung der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten“ zu verwirklichen sind, findet sich eine erste Vorbehaltsklausel bereits in Art. 3 lit. h EWGV. Danach umfaßt „die Tätigkeit der Gemeinschaft im Sinne des Art. 2“³ u. a. „die Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften, soweit dies für das ordnungsmäßige Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlich ist“.⁴ Auch hier ist nicht zu prüfen, ob das „ordnungsmäßige Funktionieren . . .“ erforderlich ist, sondern allein, ob und

¹ Hervorhebung nur hier.

² *Schwartz*, in: Kommentar, Anm. II 2) zu Art. 220 EWGV; ebenso *Wohlfarth*, in: Kommentar zum Vertrag, Anm. 2 zu Art. 220 EWGV; *Habscheid*, in: Angleichung des Rechts, S. 649 (652); *Pipkorn*, ZHR 1977, S. 330 (335); *Arnold*, AWD/RIW 1963, S. 221; *Scholz*, Funktionswandel, S. 104; *K. D. Wolff*, Individualberechtigung, S. 98; *Schulze-Brachmann*, Probleme, S. 120; unklar: *Bülow*, *RebelsZ* Bd. 29, S. 473 (475).

³ Art. 3 Satz 1 EWGV.

⁴ Art. 3 lit. h EWGV.

inwieweit hierfür eine Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften „erforderlich ist“.⁵

Gleiches gilt für Art. 27 EWGV, wonach die Mitgliedstaaten „soweit erforderlich, eine Angleichung ihrer Rechts- und Verwaltungsvorschriften auf dem Gebiet des Zollwesens“ vornehmen.⁶ Noch deutlicher wird der Bezugspunkt der Erforderlichkeit in Art. 112 Abs. 1 EWGV, wonach die Vereinheitlichung von Beihilfen erfolgt, „soweit dies erforderlich ist, um eine Verfälschung des Wettbewerbs . . . zu vermeiden“. Hier zeigt bereits der textliche Zusammenhang, daß nicht das Ziel unter der Bedingung der Erforderlichkeit steht, sondern lediglich der Umfang einer Angleichung oder Verwirklichung eines tatsächlichen Zustandes an den vom Vertrag vorgeschriebenen Zustand.⁷

Die systematisch einheitliche Verwendung der Vorbehaltsklausel bestätigt, daß die Ziele des Art. 220 EWGV keiner Wertung im Hinblick auf die Notwendigkeit ihrer Verwirklichung unterzogen werden dürfen.

Eine hiervon abweichende Interpretation der Vorbehaltsklausel gibt der juristische Dienst des Rates in seiner Stellungnahme zu der Frage, ob Art. 100 EWGV oder aber Art. 220 EWGV als Rechtsgrundlage für den Richtlinienvorschlag heranzuziehen sei.⁸ Danach bedeute die Vorbehaltsklausel angesichts des zwingenden Charakters der Vorschrift keine Beurteilungsfreiheit („liberté de jugement“) im Hinblick auf die Zweckmäßigkeit der Aufnahme von Verhandlungen, sondern vielmehr, daß die im Zusammenhang mit dem Regelungsbe- reich der Vorschrift stehenden Probleme („les problèmes relatifs aux matières couvertes par cet article“) in den meisten Fällen weniger störend für die Gemeinschaft sein könnten, als diejenigen, welche sich in anderen Bereichen stellen und ausdrücklich durch andere Vertragsbestimmungen abgedeckt seien.⁹ Daraus läßt sich entnehmen, daß die Zielverwirklichung der Vorschrift von der Bejahung einer negativen Auswirkung auf den Gemeinsamen Markt abhängen soll.

Eine derartige Auslegung ist mit der einheitlichen Systematik und Sprache der Vorbehaltsklausel nicht vereinbar. Ergibt die Wertung eines Sachverhalts, daß es sich um eine Doppelbesteuerung handelt, so darf die Verwirklichung des Zieles von Art. 220 EWGV nicht von der zusätzlichen Wertung abhängen, ob die Doppelbesteuerung eine negative Auswirkung auf den Gemeinsamen Markt hat.

Eine Beurteilungsfreiheit oder ein Beurteilungsspielraum kann daher allenfalls hinsichtlich der Art und des Subjektes der Zielverwirklichung in Betracht gezogen werden.

⁵ Ficker, in: Kommentar, Anm. 8 zu Art. 3 EWGV; Schwartz, Konzeption, S. 488.

⁶ Vgl. Laubereau, in: Kommentar, Anm. zu Art. 27 EWGV.

⁷ Als weitere Beispiele sind ohne Anspruch auf Vollständigkeit die Art. 54 Abs. 3 lit. g, 67 Abs. 1, 235 EWGV zu nennen.

⁸ Dokument des Rates R/912/78 (JUR 55) (FIN 230) vom 28. April 1978.

⁹ AaO., S. 3 (Übersetzung des Verfassers aus dem Französischen).

2. Die Vorbehaltsklausel im Verhältnis zu der Art und dem Subjekt der Zielverwirklichung

Auch wenn der Wortlaut des Art. 220 Satz 1 EWGV die Annahme nahelegt, daß nur die Mitgliedstaaten dazu berufen sind, die Ziele der Vorschrift durch *Verhandlungen* zu verwirklichen, und daß die Erforderlichkeit dann entfällt, wenn die Mitgliedstaaten als Ergebnis von Verhandlungen den vorgeschriebenen Zustand erreicht haben, so bliebe eine solche Auslegung nicht frei von Zweifeln.

Enthält nämlich der EWG-Vertrag Ermächtigungsvorschriften, die es dem Rat oder der Kommission gestatten, die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft durch den Erlaß von sekundärem Vertragsrecht sicherzustellen, so müßte die Erforderlichkeit von Verhandlungen zwischen den Mitgliedstaaten wegen anderweitiger Zielverwirklichung entfallen.

Diese Möglichkeit kann jedoch dann nicht in Erwägung gezogen werden, wenn Art. 220 EWGV eine primärvertragliche Handlungsverpflichtung der Mitgliedstaaten darstellt und gleichzeitig eine Kompetenz der Gemeinschaftsorgane in seinem sachlichen Regelungsbereich ausschließt.

III. Die Mitgliedstaaten als Adressaten der Zielverwirklichung

Die Verbindlichkeit der Ziele des Art. 220 EWGV legt die Annahme einer mitgliedstaatlichen Verpflichtung nahe, weil nur diese nach dem Wortlaut der Vorschriften als Adressaten in Frage kommen. Begründung und Umfang einer solchen Verpflichtung bedürfen jedoch eines näheren Nachweises.

1. Verpflichtung zur Einleitung von Verhandlungen

Eine speziell auf eine Tätigkeit der Mitgliedstaaten gerichtete Bestimmung enthält nur der erste Halbsatz des Art. 220 EWGV: „Soweit erforderlich, leiten die Mitgliedstaaten untereinander Verhandlungen ein, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen folgendes sicherzustellen . . .“

Die Vorschrift schweigt bezüglich der Maßnahmen, die als Ergebnis der Verhandlungen getroffen werden sollen. Sie beschränkt sich darauf, die einzelnen Ziele, u. a. „die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft“ in Unterabsätzen anzuführen. Ist vom Abschluß völkerrechtlicher Verträge also nicht ausdrücklich die Rede, so sind diese auch nicht ausgeschlossen, um die Ziele des Art. 220 EWGV zugunsten der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten „sicherzustellen“. Ähnlich wie die Richtlinie ist Art. 220 EWGV auf die Verwirklichung bestimmter Ziele gerichtet, ohne jedoch die Form deren Verwirklichung eindeutig vorzuschreiben.

Nach dem Sprachgebrauch des Vertrages dienen Formulierungen im Präsens – „soweit erforderlich, leiten . . . Verhandlungen ein“ – dem Ausdruck von

Verpflichtungen.¹⁰ Die überwiegende Meinung sieht denn auch Art. 220 EWGV als eine die Mitgliedstaaten verpflichtende Vorschrift an. Nach *Scholz* enthält die Bestimmung „eine rechtliche Verpflichtung der Mitgliedstaaten, gegen bestimmte internationale Doppelbesteuerungen einzuschreiten“.¹¹

Die „*Groupe des Questions Financières*“ hat in der Diskussion über die Rechtsgrundlage des Richtlinienvorschlages Art. 220 EWGV ebenfalls als Verpflichtung der Mitgliedstaaten angesehen: „Cet article impose aux Etats membres l'obligation . . .“.¹²

Auch der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften sieht in Art. 220 EWGV eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen einzuleiten.¹³ Nach *Wang* begründet Art. 220 EWGV dagegen keine rechtlichen Verbindlichkeiten der Mitgliedstaaten, sondern spricht den Wunsch aus, die aufgeführten Fragen möchten im Rahmen einer multilateralen Konvention von den Mitgliedstaaten selbst bereinigt werden.¹⁴ Eher unentschieden im Hinblick auf das Vorliegen einer Handlungsverpflichtung der Mitgliedstaaten äußert sich *Ipsen*, wonach Art. 220 EWGV die Mitgliedstaaten auf diesen Angleichungsweg „verweist“.¹⁵

Wenn auch festgestellt werden konnte, daß die überwiegende Meinung vom Vorliegen einer Handlungsverpflichtung ausgeht, so findet sich eine überzeugende Begründung nur bei *Schwartz*, wonach der Vertrag Handlungspflichten im Präsens ausdrücke, und die Erreichung der Ziele des Art. 220 EWGV nicht sichergestellt wäre, wenn die Einleitung der Verhandlungen vom Ermessen der einzelnen Mitgliedstaaten abhinge.¹⁶ Für diese Auslegung spricht auch Art. 3 der Akte über die Beitrittsbedingungen und die Anpassung der Verträge,¹⁷ die eine Verpflichtung der neuen Mitgliedstaaten¹⁸ enthält. Diese müssen

¹⁰ Schwartz, in: Kommentar, Anm. II zu Art. 220 EWGV; vgl. z. B. Art. 5 EWGV: „Die Mitgliedstaaten treffen alle . . . Maßnahmen . . .“; Art. 95 EWGV: „Die Mitgliedstaaten erheben . . .“; ebenso Art. 97 EWGV.

¹¹ Scholz, Funktionswandel, S. 104; ebenso Lutter, NJW 1966, S. 273 (276): „Selbstverständlich begründet auch diese Vorschrift eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten“; Gessler, DB 1967, S. 324; Grabitz, Europäisches Bürgerrecht, S. 115; ders., Gemeinschaftsrecht, S. 88f.: „Gebote(n) an die Mitgliedstaaten“; Heuchemer, Doppelbesteuerungsproblem, S. 145; Arnold, AWD/RIW 1963, S. 221; Hallstein, RabelsZ, 28, S. 211 (222); Hartmut, EuR 1968, S. 63 (68); Habscheid, in: Angleichung des Rechts, S. 649 (650); Constantinesco, JuS 1965, S. 289 (291); Bärmann, Europäische Integration, S. 130; K. D. Wolff, Individualberechtigung, S. 96, 99.

¹² Dokument des Rates, R/912/78 (JUR 55) (FIN 230) vom 28. April 1978, S. 2 Pkt. II.

¹³ EuGHE, Slg. 1976, S. 1473 (1484).

¹⁴ Wang, Europäische Aktiengesellschaft, S. 116.

¹⁵ Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 698; vgl. auch Wohlfarth, in: Kommentar zum Vertrag, Anm. 2 zu Art. 220 EWGV: „Das Bedürfnis wird in Art. 220 grundsätzlich anerkannt“; Steindorff, Gleichheitssatz, S. 44: „Aus dieser Bestimmung ergibt sich nur eine verhältnismäßig geringe Bindung der Staaten“; Schmeder, Rechtsangleichung, S. 55; Schloh, Diskussionsbeitrag, S. 72.

¹⁶ Schwartz, in: Kommentar, Anm. II zu Art. 220 EWGV.

¹⁷ Siche S. 125, FN 1.

¹⁸ Es handelte sich um die Staaten Dänemark, Irland, Norwegen, Großbritannien und Nordirland.

den in Art. 220 EWGV vorgesehenen und von den Gründerstaaten unterzeichneten Übereinkommen beitreten und mit diesen Verhandlungen im Hinblick auf die erforderlichen Anpassungen aufnehmen.¹⁹ Auch das Übereinkommen über die gerichtliche Zuständigkeit und die Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen²⁰ geht von einer Verpflichtung der Mitgliedstaaten aus. So heißt es in Satz 2 der Präambel des Übereinkommens: „In dem Wunsche, Art. 220 des genannten Vertrages auszuführen, in dem sie sich verpflichtet haben, die Vereinfachung der Förmlichkeiten . . . sicherzustellen . . .“.

Nicht mit der Deutlichkeit einer ausdrücklichen Verpflichtung ist in der Präambel des EWG-Musterabkommens davon die Rede, daß die Mitgliedstaaten „von dem Wunsch geleitet (sind), die in Art. 220 des genannten Vertrages getroffenen Bestimmungen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft durchzuführen . . .“.²¹

Soweit das Bestehen einer mitgliedstaatlichen Verpflichtung aus Art. 220 EWGV abgelehnt oder offengelassen wird, geschieht dies nach den zitierten Meinungen in der Regel ohne nähere Begründung. *Ipsen* erklärt zwar die gemeinschaftsrechtlichen Bezüge der aufgrund von Art. 220 EWGV abgeschlossenen Verträge und sieht das Angleichungsziel als ein solches der Gemeinschaft selbst.²² Eine Begründung, weshalb die genannte Vorschrift keine positive Handlungsverpflichtung der Mitgliedstaaten enthält, bleibt er jedoch schuldig. Nach *Schloh* „beweisen“ Stellung und Fassung des Art. 220 EWGV, „daß die Väter des Vertrages davon ausgegangen sind, daß jedenfalls für diesen Bereich eine echte Gemeinschaftskompetenz nicht begründet werden könnte“. Deshalb sei in Art. 220 EWGV nur der Wille niedergelegt, durch die Mitgliedstaaten zu einer Zusatzkonvention zu kommen.²³ Falls *Schloh* mit „echter Gemeinschaftskompetenz“ eine ausschließliche Gemeinschaftskompetenz meint, so schließt deren Verneinung eine konkurrierende Kompetenz und damit das gleichzeitige Bestehen einer mitgliedstaatlichen Handlungsverpflichtung aus primärem Vertragsrecht nicht aus.²⁴ Mit der für die überwiegende Meinung gegebenen Begründung wird daher davon ausgegangen, daß Art. 220 EWGV eine primärvertragliche Handlungsverpflichtung der Mitgliedstaaten begründet, soweit seine Ziele durch Verhandlungen zwischen den Mitgliedstaaten realisiert werden sollen.

¹⁹ Art. 3 Abs. 2 der Akte.

²⁰ BGBl. 1972 II, S. 774.

²¹ Satz 2 der Präambel des EWG-Musterabkommens.

²² *Ipsen*, Gemeinschaftsrecht, S. 698.

²³ *Schloh*, Diskussionsbeitrag, S. 72.

²⁴ Siehe S. 196 ff.

2. Bilaterale oder multilaterale Verhandlungen

a) Verhandlungen der Mitgliedstaaten „untereinander“

Die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, „untereinander“²⁵ Verhandlungen einzuleiten, muß im Hinblick auf die Ziele des Art. 220 EWGV gesehen werden. Dabei darf nicht in Erwägung gezogen werden, daß diese Ziele vielleicht auch durch Rechtsakte der Gemeinschaft erfüllt werden können,²⁶ weil es zunächst nur um eine Konkretisierung der mitgliedstaatlichen Verpflichtungen geht. Im Hinblick auf das Ziel „Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft“ erscheinen bilaterale Verträge zwischen den Mitgliedstaaten als geeignetes Mittel, um der Vorschrift Genüge zu tun, auch wenn einige Verträge noch verbessert werden müßten.²⁷

Art. 220 EWGV verlangt nur „Beseitigung“, nicht „Vermeidung“ der Doppelbesteuerung. „Beseitigung“ schließt aber nicht aus, daß eine Doppelbesteuerung zunächst eintritt und erst – etwa im Wege des Verständigungsverfahrens – beseitigt wird. Anders ist der Begriff „Vermeidung“ im Sinne eines Bestrebens zu interpretieren, den unerwünschten Zustand gar nicht erst eintreten zu lassen.²⁸

Die zwischen der Bundesrepublik und den übrigen Mitgliedstaaten der EG abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen verfolgen zwar durchweg den Anspruch, die Doppelbesteuerung zu vermeiden²⁹ und stellen für die „Beseitigung“ einer dennoch eingetretenen Doppelbesteuerung das Verständigungsverfahren zur Verfügung. Eine Sicherstellung der Beseitigung enthalten sie jedoch nicht, weil das Verständigungsverfahren keinen Einigungszwang kennt.³⁰

Würden die bestehenden bilateralen Abkommen entsprechend ergänzt – etwa durch die völkervertragliche Vereinbarung einer dem Richtlinienvorschlag entsprechenden Regelung – so wäre der Verpflichtung des Art. 220 EWGV in Bezug auf die „Beseitigung“ der Doppelbesteuerung genügt, wenn nicht aus der Formulierung „innerhalb der Gemeinschaft“ auf eine Verpflichtung zu multilateralen Verhandlungen geschlossen werden muß.

²⁵ Art. 220 Satz 1 EWGV.

²⁶ Siehe S. 155 ff.

²⁷ Schulze-Brachmann, Probleme, S. 122; Debatin, in: Kommentar, Vorbem. V 1 zu Art. 95 EWGV führt im Zusammenhang mit Art. 220 EWGV aus: „Die Mitgliedstaaten haben in Erfüllung dieses Auftrags Doppelbesteuerungsabkommen miteinander abgeschlossen . . .“; vgl. zu den Vorteilen eines multilateralen Vertrages unten S. 211 ff.

²⁸ Im französischen Vertragstext (BGBl. 1957 II, S. 220) wird folgende Formulierung gebraucht: „- élimination de la double imposition . . .“; auch der Begriff „élimination“ hat die Bedeutung von „Beseitigung“, „Ausschaltung“ (Herbst, Dictionnaire, Stichwort „élimination“).

²⁹ Vgl. die Überschriften der einzelnen Verträge; lediglich im DBA-Dänemark wird von „Beseitigung“ der Doppelbesteuerung gesprochen.

³⁰ Siehe S. 47 ff. im Gegensatz zu Art. 6 RV.

Schwartz entnimmt eine dahingehende Pflicht, soweit ersichtlich als einziger, bereits der Formulierung, daß „die“ Mitgliedstaaten „untereinander“ Verhandlungen einleiten.³¹ Damit seien nicht einzelne Mitgliedstaaten, sondern „alle“ angesprochen. „Nicht bilaterale, sondern multilaterale Verhandlungen zwischen sämtlichen Mitgliedstaaten verlangt Art. 220“. Nur auf diese Weise könne die Gleichheit der ausgehandelten Lösungen und ihre rechtliche Unantastbarkeit in allen Mitgliedstaaten gewährleistet werden.³² *Schwartz* kann nicht gefolgt werden, wenn er eine Verpflichtung zu multilateralen Verhandlungen aus dem Wortlaut des Art. 220 EWGV ableitet. „Die“ Mitgliedstaaten können „untereinander“ auch jeweils bilaterale Verhandlungen einleiten. Wenn *Schwartz* für seine Meinung ohne nähere Angaben auf die Staatenpraxis verweist,³³ so ist damit nicht gesagt, daß das Tun einem rechtlichen Zwang entspricht. Auch die Akte über die Beitrittsbedingungen und die Anpassung der Verträge³⁴ zwingt nicht zu der Annahme einer multilateralen Verhandlungspflicht.

Diese könnte jedoch, wie bereits erwähnt, aus der Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung „innerhalb der Gemeinschaft“³⁵ abgeleitet werden.

b) Beseitigung der Doppelbesteuerung „innerhalb der Gemeinschaft“

Art. 220 EWGV normiert in vier Unterabsätzen die einzelnen, von den Mitgliedstaaten zugunsten ihrer Staatsangehörigen sicherzustellenden Belange.

Eine Verpflichtung zur Verwirklichung der Ziele „innerhalb der Gemeinschaft“ besteht jedoch nur für die Beseitigung der Doppelbesteuerung. Damit könnte gemeint sein, daß nicht nur die Doppelbesteuerung zwischen allen Mitgliedstaaten nach Maßgabe unterschiedlicher, bilateraler Abkommen zu beseitigen ist, sondern daß die Beseitigung auch jeweils gleichen Regeln folgen muß. So müßte beispielsweise zwischen Staat A und B der gleiche Berichtigungsmaßstab gelten, wie zwischen Staat D und E, ein Anspruch, den nur ein multilaterales Vertragswerk erfüllen könnte.³⁶ Eine aus der Systematik des Vertrages folgende Begründung dieser Annahme setzt die Klärung der Frage voraus, ob die Formulierung „innerhalb der Gemeinschaft“ mehr bezeichnet, als nur den territorialen Geltungsbereich des EWG-Vertrages. Soweit sie in einzelnen Bestimmungen gebraucht wird,³⁷ läßt sich kein sachlicher Unter-

³¹ *Schwartz*, in: Kommentar, Anm. I 3) zu Art. 220 EWGV.

³² *Ders.*, aaO.; a. A. jedoch ohne Begründung: Marx, Funktionen und Grenzen, S. 40; unentschieden: Mersmann, Angleichung, S. 70; Wohlfarth, in: Kommentar zum Vertrag, Anm. 2 zu Art. 220 EWGV; Arnold, AWD/RiW 1963, S. 221 (222); Höppner, EG-Steuerharmonisierung, S. 123.

³³ *Schwartz*, aaO.

³⁴ Siehe S. 125, FN 1.

³⁵ So der Wortlaut des Art. 220 EWGV.

³⁶ Der Abschluß völlig gleichlautender bilateraler Verträge zwischen allen Mitgliedstaaten muß als rein theoretisches Denkmodell ausscheiden.

³⁷ Vgl. u. a. die Art. 2, 48, 54 Abs. 1, 59, 63 Abs. 1, 71 EWGV.

schied zu der Verwendung ähnlicher Formulierungen, wie beispielsweise „innerhalb des Gemeinsamen Marktes“,³⁸ „auf dem Gemeinsamen Markt“,³⁹ oder „im Gemeinsamen Markt“⁴⁰ feststellen.

Da der territoriale Geltungsbereich des EWG-Vertrages nicht auf die Staatsgebiete der Mitgliedstaaten beschränkt ist, sondern auch diejenigen europäischen Hoheitsgebiete umfaßt, deren auswärtige Beziehungen ein Mitgliedstaat wahrnimmt,⁴¹ erhalten die genannten Formulierungen einen Sinn, wenn man ihnen eine territoriale Abgrenzungsfunktion zuweist. Die mitgliedstaatliche Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung „innerhalb der Gemeinschaft“ kann allenfalls die klarstellende Funktion haben, daß eine Verpflichtung zur Beseitigung einer aus wirtschaftlicher Betätigung mit Drittstaaten resultierenden Doppelbesteuerung nicht besteht.

Mit der Konkretisierung der Verpflichtung aus Art. 220 EWGV ist nicht gesagt, daß bilaterale Abkommen einer multilateralen Regelung vorzuziehen sind. Die Vor- und Nachteile beider Regelungsmöglichkeiten sollen im Zusammenhang mit der abschließenden Bewertung des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag erörtert werden.⁴²

3. Verhandlungspflicht und Einleitung des Verständigungsverfahrens

Im Zusammenhang mit den Ausführungen zur Einleitung und Durchführung des Verständigungsverfahrens wurde festgestellt, daß die überwiegende Meinung dem Steuerpflichtigen nur einen Anspruch auf fehlerfreie Ermessensausübung gegen die über die Verfahrenseinleitung entscheidende Behörde gibt.⁴³

Dafür war wesentlich, daß ein Doppelbesteuerungsverbot nicht aus völkerrechtlichen Grundsätzen abgeleitet werden konnte.⁴⁴ Die Frage, ob ein derartiges Verbot bzw. ein subjektives Recht irgendwelcher Art aus Art. 220 EWGV abgeleitet werden kann, wird nur sehr vereinzelt diskutiert.

Rädler geht von der Prämisse aus, daß Art. 220 EWGV die Regierungen zunächst nur verpflichte, Verhandlungen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung einzuleiten.⁴⁵ Führten diese Verhandlungen zu keinem Ergebnis oder blieben trotz vereinbarter Abkommen Fälle von Doppelbesteuerung bestehen, so stelle sich die Frage nach gewissen Rechten des Steuerpflichtigen aus Art. 220 EWGV. Rädler vergleicht die Vorschrift zwar mit der ähnlichen Formulierung des Art. 46 Abs. 2 der Schweizer Bundesverfassung, wonach die

³⁸ Vgl. Art. 3 lit. f. EWGV.

³⁹ Vgl. Art. 101 EWGV.

⁴⁰ Vgl. Art. 123 EWGV.

⁴¹ Art. 227 Abs. 4 EWGV.

⁴² Siehe S. 201 ff.

⁴³ Siehe S. 48.

⁴⁴ AaO.

⁴⁵ Rädler, Die direkten Steuern, S. 226.

interkantonale Doppelbesteuerung als unzulässig betrachtet wird,⁴⁶ leitet aber keine Rechte des Steuerpflichtigen i. S. seiner Fragestellung daraus ab, weil der Schweizer Bund, anders als die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft von Anfang an als politischer Zusammenschluß gedacht gewesen sei.⁴⁷

Nach *Ipsen* werde sich der Marktbürger solange nicht auf eine unmittelbare, ihm günstige Anwendbarkeit des Art. 220 EWGV berufen können, als die Doppelbesteuerung nicht durch Abkommen verhindert werde.⁴⁸ Diese Aussage kann nur so verstanden werden, daß die Staatenverpflichtung aus Art. 220 EWGV einer Konkretisierung durch Doppelbesteuerungsabkommen bedarf. Dann aber bleibt die von *Ipsen* nicht beantwortete Frage, weshalb sich der Marktbürger noch auf Art. 220 EWGV berufen soll, wenn doch eine Berufung auf die Abkommen näherliegt. *Ipsen* führt zur Begründung seiner Meinung aus, daß Art. 220 EWGV allenfalls Verhandlungspflichten der Mitgliedstaaten statuieren, nicht aber i. S. des Art. 169 EWGV sanktionierte Folgepflichten.⁴⁹

Gerade dieses Ergebnis versucht *Wolff* ohne unmittelbaren Bezug auf die Ausführungen *Ipsen* zu begründen, indem er subjektive Rechte von Individuen aus der Transformation des EWG-Vertrages und dessen Zielsetzungen ableitet.⁵⁰ *Wolff* beruft sich auf ein Urteil des Gerichtshofs, in dem u. a. ausgeführt wird, daß das von der Gesetzgebung der Mitgliedstaaten unabhängige Gemeinschaftsrecht den einzelnen, ebenso wie es ihnen Pflichten auferlegt, auch Rechte verleihen soll.⁵¹ Nach *Wolff* kann der einzelne verlangen, daß eine internationale Doppelbesteuerung nach dem Ende der Übergangszeit im Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten vermieden werde.⁵²

Den Ausführungen von *Wolff* kann nicht gefolgt werden. Das zur Begründung angezogene Urteil bezieht sich auf Art. 12 EWGV und kann in seiner Aussage nicht auf Art. 220 EWGV übertragen werden. Der Gerichtshof führt in der genannten Entscheidung selbst aus, daß der Wortlaut von Art. 12⁵³ ein klares und uningeschränktes Verbot enthalte, eine Verpflichtung, nicht zu einem Tun, sondern zu einem Unterlassen. Diese Verpflichtung sei im übrigen auch durch keinen Vorbehalt der Staaten eingeschränkt, der ihre Erfüllung von einem internen Rechtssetzungsakt abhängig machen würde.⁵⁴ Ganz anders liegen die Dinge bei Art. 220 EWGV. Er enthält eine bedingte, positive Pflicht der Mitgliedstaaten. Die Erfüllung dieser Pflicht erfordert auch innerstaatliche

⁴⁶ Vgl. die bei Rädler, aaO., S. 227 in FN 2 angeführten Entscheidungen des Schweizer Bundesgerichts.

⁴⁷ Rädler, aaO.

⁴⁸ *Ipsen*, Gemeinschaftsrecht, S. 712.

⁴⁹ AaO., unter Berufung auf van Houtte, Dr. Comm. EuR Nr. 2205.

⁵⁰ K. D. Wolff, Individualberechtigung, S. 99 ff.

⁵¹ EuGHE, Slg. 1963, S. 1 (25).

⁵² K. D. Wolff, aaO., S. 101.

⁵³ Art. 12 EWGV hat folgenden Wortlaut: „Die Mitgliedstaaten werden untereinander weder neue Einfuhr- oder Ausfuhrzölle oder Abgaben gleicher Wirkung einführen, noch die in ihren gegenseitigen Handelsbeziehungen angewandten erhöhen.“

⁵⁴ EuGHE, aaO., S. 25.

Rechtsetzungsakte, nämlich den Erlaß von Zustimmungsgesetzen als Voraussetzung für die innerstaatliche Geltung der ausgehandelten Verträge.⁵⁵ Die Begründung unmittelbarer Rechte des einzelnen verschiebt sich jedoch bereits in der Entscheidung des Gerichtshofs zu Art. 95 EWGV.⁵⁶ Dort begründet das Gericht Rechte des einzelnen aus einer zeitlich bedingten Verpflichtungsnorm, die jedoch den Mitgliedstaaten keinen Ermessensspielraum hinsichtlich des Zeitpunktes für den Eintritt der klaren und im übrigen unbedingten Verpflichtung belasse.⁵⁷ Eine weitere Auseinandersetzung mit diesem Urteil kann entfallen,⁵⁸ weil Art. 220 EWGV nicht die Bestimmtheitserfordernisse enthält, die den Gerichtshof zu der Aussage veranlassen könnten, daß sie „vollständig (und) rechtlich vollkommen“⁵⁹ seien. Gegen die unmittelbare Anwendbarkeit des Art. 220 EWGV spricht jedoch vor allem, daß die Verpflichtung nicht von einem Mitgliedstaat allein erfüllt und somit auch nicht gegen ihn allein durchgesetzt werden könnte.

Wenn sich aus Art. 220 EWGV auch kein subjektives Recht auf Einleitung des Verständigungsverfahrens ergibt, so ist er doch für die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen nicht ohne jegliche Bedeutung.

Die Art. 5 und 220 EWGV enthalten primärvertragliche Verpflichtungen, die sich ausdrücklich nur an die Mitgliedstaaten richten.⁶⁰ Wegen der Verantwortlichkeit der Mitgliedstaaten für die Handlungen und Unterlassungen ihrer Organe⁶¹ muß jedoch auch eine Verpflichtung der innerstaatlichen Behörden zu gemeinschaftsfreundlichem Verhalten angenommen werden. *Pescatore* leitet aus Art. 5 EWGV eine „Verpflichtung zur Gemeinschaftstreue“ ab, die sich an alle staatlichen Organe einschließlich die Verwaltung wende und die von so grundlegender Bedeutung sei, daß sie sogar als ungeschriebene Rechtsregel gelten solle.⁶² *G. Meier* folgert aus Art. 5 EWGV eine „Ermessensbindung der nationalen Verwaltungsbehörden an die Ziele des EWG-Vertrages“.⁶³ Seien innerstaatliche Normen mehreren Auslegungen zugänglich, dann müsse der gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung, so *Daig*, der Vorrang gegeben werden.⁶⁴ Die Grundsätze für die Auslegung des innerstaatlichen Rechts müssen wegen der innerstaatlichen Geltung der zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen auch für diese gelten.

⁵⁵ Siehe S. 6f.

⁵⁶ EuGHE, Slg. 1966, S. 258 ff.; zum Regelungsgehalt der Vorschrift, siehe S. 155 ff.

⁵⁷ EuGHE, aaO., S. 266.

⁵⁸ Vgl. insoweit Constantinesco, Unmittelbare Anwendbarkeit, S. 106 ff.

⁵⁹ EuGHE, aaO.

⁶⁰ Siehe S. 131, 140.

⁶¹ Härringer, in: Kommentar, Anm. II 2) zu Art. 5 EWGV; Generalanwalt Gand, EuGHE, Slg. 1970, S. 245 ff.; EuGHE, Slg. 1970, S. 961 (966 f.).

⁶² *Pescatore*, Eur 1970, S. 307 (322).

⁶³ *G. Meier*, EuR 1970, S. 324 (331 ff.).

⁶⁴ *Daig*, in: Kommentar, Anm. V 1 B zu Art. 169 EWGV; ähnlich: *Ipsen/Nicolaysen*, NJW 1964, S. 339 (342).

Eine Auslegung „in dubio pro communitate“ wäre innerhalb der Auslegungsanweisungen des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA⁶⁵ nicht nur bei der Auslegung aus dem Zusammenhang der Abkommen,⁶⁶ sondern auch im Rahmen der subsidiären Auslegung nach den *leges fororum*⁶⁷ zu berücksichtigen, weil sich die Mitgliedstaaten mit dem Abschluß der Gründungsverträge einer umfassenden, durch Art. 5 EWGV zum Ausdruck kommenden Verpflichtung zur Verwirklichung der Ziele des Gemeinsamen Marktes unterworfen haben.

Dieser Grundsatz erhält eine für die behördliche Bindung im Verständigungsverfahren bedeutsame Konkretisierung durch Art. 220 EWGV.

Solange die Mitgliedstaaten ihre Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft nicht vollständig erfüllt haben, müssen die unilateralen und bilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zumindest in einer den Zielen des Art. 220 EWGV entsprechenden Weise ausgelegt werden. Als Staatenverpflichtung gewinnt Art. 220 EWGV nicht die Bedeutung einer eigenständigen Rechtsgrundlage für die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft. Die Behörden haben keine auf Art. 220 EWGV gegründete Pflicht zur Beseitigung der Doppelbesteuerung im Einzelfall, wenn dies den materiellrechtlichen Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen oder den im Verfahren zu beachtenden Bindungen durch innerstaatliches Recht widersprechen würde. Sie haben jedoch – und allein darin liegt die unmittelbare Bedeutung der Art. 5, 220 EWGV für die Rechtsanwendung – bei mehreren möglichen Auslegungen diejenige zu wählen, welche eine Beseitigung der Doppelbesteuerung *sicherstellt*.

Dies gilt entsprechend für die Ermessensbetätigung. Danach wird man jede Ermessensentscheidung als fehlerhaft ansehen müssen, die diesen Grundsätzen nicht Rechnung trägt.

Das subjektive Recht auf eine pflichtgemäße Ermessensausübung im Zusammenhang mit der Einleitung des Verständigungsverfahrens erhält auf diese Weise eine besondere Konkretisierung durch die Art. 5 i. V. m. 220 EWGV.

IV. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, daß Art. 220 EWGV den Mitgliedstaaten die Verpflichtung auferlegt, die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen.

Solange dieses Ziel nicht erreicht ist, sind Verhandlungen der Mitgliedstaaten untereinander erforderlich. Der Vorschrift kann nicht entnommen werden, daß die Beseitigung der Doppelbesteuerung den Abschluß eines multilateralen Abkommens erfordert. Werden die bestehenden bilateralen Abkommen in der

⁶⁵ Siehe S. 74 ff.

⁶⁶ Siehe S. 76 ff.

⁶⁷ Siehe S. 79 ff.

Weise verbessert, daß sie eine Beseitigung der Doppelbesteuerung sicherstellen, so ist der Verpflichtung aus Art. 220 EWGV Genüge getan.

Damit ist gleichzeitig festgestellt, daß die Mitgliedstaaten auch diejenigen Voraussetzungen schaffen müssen, die eine die Doppelbesteuerung beseitigende Verfahrensentscheidung gewährleisten.

Wem letztlich die Kompetenz zur Normierung eines derartigen Verfahrens zukommt, soll in den folgenden Abschnitten untersucht werden.

Viertes Kapitel. Art. 220 EWGV als Kompetenznorm für die Beseitigung der Doppelbesteuerung

Die primärvertragliche Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft begründet die Annahme, daß eine Kompetenz der Gemeinschaftsorgane für diesen Bereich nicht, zumindest nicht ausschließlich besteht.¹

Für die Untersuchung der Richtigkeit dieser Annahme bietet sich folgende Möglichkeit an: Falls Art. 220 EWGV aufgrund seiner primärvertraglichen Handlungsverpflichtung Bereiche absteckt, in denen die Mitgliedstaaten keine Kompetenzen an die Gemeinschaft verlieren wollten, so entfällt eine Beseitigung der Doppelbesteuerung aufgrund sekundären Gemeinschaftsrechts. Nur wenn Art. 220 EWGV keine Kompetenznorm darstellt, muß geprüft werden, ob der EWG-Vertrag Ermächtigungsgrundlagen enthält, welche die Beseitigung der Doppelbesteuerung auch durch den Erlaß sekundären Gemeinschaftsrechts ermöglichen und damit Kompetenzen der Gemeinschaftsorgane begründen.

I. Bedeutung des Art. 220 EWGV für die Kompetenz der Mitgliedstaaten

Die Normierung einer primärvertraglichen Handlungsverpflichtung wirft die Frage auf, ob damit gleichzeitig eine Kompetenz der Mitgliedstaaten begründet wird. Dies ist dann nicht der Fall, wenn eine entsprechende Kompetenz bereits vertragsunabhängig besteht und diese gemäß Art. 220 EWGV lediglich durch die Verpflichtung zur Verwirklichung einzelner Ziele konkretisiert wird.

1. Das System der begrenzten Einzelermächtigungen als Lösungsansatz

Wenn auch das System der begrenzten Einzelermächtigungen² wegen der teilweise generalklauselartigen Ermächtigungsgrundlagen keine besondere Er-

¹ Siehe S. 155 ff.

² Siehe S. 135.

leichterung für die Kompetenzabgrenzung zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft bietet, so beruht es doch auf der Grundlage, daß die Organe einer besonderen Kompetenzzuweisung durch den Vertrag bedürfen,³ nicht aber die Mitgliedstaaten.

Dem Grundsatz, wonach die Organe der Gemeinschaft nur in dem Rahmen tätig werden dürfen, den der Vertrag als gemeinschaftlichen Kompetenzbereich für die einzelnen Sachgebiete abgesteckt hat,⁴ entspricht die durch die Art. 2 und 3 EWGV umschriebene Aufgabenstellung der Gemeinschaft. Diese unterscheidet sich grundlegend von dem universellen Auftrag der Einzelstaaten, der es verbietet, ihre Tätigkeit auf bestimmten Sachgebieten von der Einräumung einer speziellen Kompetenz abhängig zu machen.⁵ Daraus folgt, daß mitgliedstaatliche Kompetenzen durch den EWG-Vertrag beschränkt und konkretisiert, nicht aber begründet werden können.⁶ Auch die Vereinbarung völkerrechtlicher Abkommen nach Art. 220 EWGV steht den Mitgliedstaaten kraft ihrer Kompetenz zu, als Subjekte des Völkerrechts Verträge abzuschließen.⁷ Dieser Kompetenz kann der EWG-Vertrag nichts hinzufügen, weil sie die Staaten bereits besitzen.⁸

Art. 220 EWGV begründet somit keine Kompetenz der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft, weil diese Kompetenz bereits vertragsunabhängig besteht.

2. Art. 220 EWGV als Verpflichtung zur Ausübung mitgliedstaatlicher Kompetenzen

Die Kompetenz der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft wird aber durch Art. 220 EWGV dahingehend konkretisiert, daß sie bei Vorliegen der Erforderlichkeit i. S. der Vorschrift von den Mitgliedstaaten ausgeübt werden muß.⁹ Damit gewährleistet die Regelung, daß ein vorgegebenes rechtliches Können dann zu einer Verpflichtung wird, wenn die in ihren Unterabsätzen aufgeführten Ziele noch nicht verwirklicht sind.

Begründet Art. 220 EWGV keine Kompetenz der Mitgliedstaaten, so ist damit noch nicht festgestellt, daß ihm nicht die Funktion zukommt, Kompe-

³ Zuleeg, Kompetenzen, S. 3: „Die Gemeinschaftskompetenz besteht nur kraft vertraglicher Zuweisung“.

⁴ Stabenow, in: Kommentar, Anm. III 1) zu Art. 4 EWGV.

⁵ Ehring, in: Kommentar, Anm. III 1) zu Art. 235 EWGV: „Die Mitgliedstaaten besitzen ... allgemeine und unbeschränkte Hoheitsgewalt, die schon vor dem Vertrag bestand und weiter ausgeübt werden kann, soweit nicht einzelne Befugnisse durch den Vertrag auf die Organe der Gemeinschaft übertragen worden sind“.

⁶ Constantinesco I, S. 234.

⁷ Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 698; Schwartz, in: Kommentar, Anm. I 2), III 1) zu Art. 220 EWGV; Lutter, NJW 1966, S. 273 (277); Schmeder, Rechtsangleichung, S. 54.

⁸ Schwartz, aaO.; Krück, Völkerrechtliche Verträge, S. 118f.

⁹ Constantinesco, Unmittelbare Anwendbarkeit, S. 108, jedoch ohne speziellen Bezug zu Art. 220 EWGV.

tenzen der Gemeinschaftsorgane für die Bereiche seiner Regelung auszu-schließen.

II. Bedeutung des Art. 220 EWGV für die Kompetenz der Gemeinschaftsorgane

Die vertragsunabhängige Kompetenz der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft und deren Ausfüllung durch eine primärvertragliche Handlungsverpflichtung könnte den Ausschluß einer Gemeinschaftskompetenz in diesem Bereich enthalten.

1. Vergleich des Art. 220 EWGV mit anderen Verpflichtungsnormen

Während der EWG-Vertrag in Art. 67 die Beseitigung aller Beschränkungen des Kapitalverkehrs und die Aufhebung von Diskriminierungen als primärvertragliche Handlungsverpflichtung der Mitgliedstaaten ausgestaltet,¹⁰ sieht Art. 69 EWGV den Erlaß der „erforderlichen Richtlinien für die schrittweise Durchführung des Art. 67“ ausdrücklich vor.¹¹ Gleiches gilt für die gemeinsame Verkehrspolitik nach den Art. 74 und 75 EWGV. Eine derartige Kompetenz des Rates zur Ausfüllung, Ergänzung oder Ersetzung primärvertraglicher Verpflichtungen der Mitgliedstaaten ist für die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft nicht ausdrücklich vorgesehen. Dies könnte zu der Annahme verleiten, daß sich die Mitgliedstaaten die auf diesem Gebiet bestehenden Kompetenzen als ausschließliche vorbehalten wollten.

Bünten nimmt dies für all die Fälle an, in denen sich die Verträge „mit der Statuierung von Staatenverpflichtungen begnügen“.¹² *Constantinesco* entnimmt der primärvertraglichen Verpflichtung der Mitgliedstaaten aus Art. 95 Abs. 3 EWGV,¹³ daß er der Gemeinschaft keine Gesetzgebungskompetenz bezüglich der innerstaatlichen Steuern überträgt.¹⁴ Zwar betont *Constantinesco*, daß die Mitgliedstaaten durch die Übernahme dieser Verpflichtungen ihre Zuständigkeit nicht verloren, sondern sich nur verpflichtet haben, sie nach bestimmten Grundsätzen auszuüben;¹⁵ die Annahme einer ausschließlichen Kompetenz der Mitgliedstaaten aufgrund primärvertraglicher Handlungsverpflichtungen kann seinen Ausführungen jedoch nicht entnommen werden.

¹⁰ Auch Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EWGV enthält die Vorbehaltsklausel „Soweit es für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes notwendig ist...“; Vgl. auch Waschke, in: Kommentar, Anm. I 3b) zu Art. 67 EWGV.

¹¹ Art. 69 letzter Halbs. EWGV.

¹² Bünten, Staatsgewalt, S. 118.

¹³ Die Vorschrift verpflichtet die Mitgliedstaaten, die Bevorzugung inländischer Waren zu einem bestimmten Zeitpunkt abzustellen.

¹⁴ *Constantinesco*, Unmittelbare Anwendbarkeit, S. 105.

¹⁵ Ders., aaO., S. 108.

Die Regelung der Art. 67, 69 EWGV und der Art. 74, 75 EWGV kann vorläufig allenfalls als zusätzliches Indiz für eine ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft gewertet werden.

2. Die Vorbehaltsklausel als Indiz für die Kompetenzverteilung

Die Klausel „soweit erforderlich“ erfüllt nach der bisherigen Untersuchung die Funktion, eine Tätigkeit der Mitgliedstaaten von der Verwirklichung der Ziele des Art. 220 EWGV abhängig zu machen. Ob die Vorbehaltsklausel darüber hinaus eine Bedeutung für die Art und das Subjekt der Zielverwirklichung hat, hängt letztlich davon ab, ob die Beseitigung der Doppelbesteuerung überhaupt mit den Mitteln des sekundären Gemeinschaftsrechts sichergestellt werden kann.

Nach *Schwartz* kann aus der Vorbehaltsklausel für den Bereich des Art. 220 EWGV weder eine ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten noch ein Tätigkeitsverbot der Gemeinschaft gefolgert werden. Weder aus den veröffentlichten Materialien noch aus dem Wortlaut der Vorschrift ließen sich Anhaltspunkte dafür entnehmen, daß sich die Mitgliedstaaten diese kollisionsrechtlich-zwischenrechtlichen Fragen vorbehalten wollten, um die formelle Einschaltung der nationalen Gesetzgeber sicherzustellen.¹⁶ Die Funktion der Vorschrift bestehe nicht darin, Zuständigkeiten zu übertragen, festzuschreiben oder abzugrenzen. Vielmehr sei es ihre Aufgabe, eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zum Vertragsschluß zu begründen – „soweit erforderlich“, soweit also die Gemeinschaft diese Ziele nicht mit Hilfe ihr zugewiesener Befugnisse verwirkliche.¹⁷

Diese Argumentation schließt nicht aus, daß der Vorbehaltsklausel ein Stellenwert bei der Zuständigkeitsbestimmung zukommt. Ergeben sich nämlich bei der Auslegung von Generalklauseln Schwierigkeiten bei der Bestimmung von Gemeinschaftskompetenzen in diesem Bereich, so könnte die Klausel als Hinweis für die Möglichkeit einer konkurrierenden Zuständigkeit gewertet werden.

3. Auswirkungen der Verhandlungspflicht auf die Kompetenzabgrenzung

Art. 220 EWGV sieht nur das Mittel der mitgliedstaatlichen *Verhandlungen* für die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft vor. Da den Gemeinschaftsorganen nur der Erlaß von sekundärem Gemeinschaftsrecht, nicht aber auch das Mittel der Verhandlung zur Verfügung steht, könnte daran gedacht werden, daß die Konkretisierung der mitgliedstaatlichen Kom-

¹⁶ Schwartz, in: Kommentar, Anm. III 1) zu Art. 220 EWGV; ebenso: van den Tempel, EStZ 1963, S. 131 ff.; Zweigert/Bernstorff, Methodische und gemeinschaftsverfassungsrechtliche Probleme, S. 650; Arnold, AWI/RIW 1963, S. 221 (224).

¹⁷ Schwartz, aaO.

petenz durch die Verpflichtung zu *Verhandlungen*, eine Kompetenz der Gemeinschaftsorgane zur Beseitigung der Doppelbesteuerung ausschließt. Dies würde jedoch voraussetzen, daß der Vorschrift bzw. ihren Zielen nur dann genügt ist, wenn die Zielverwirklichung das Ergebnis von *Verhandlungen* darstellt.

Ergibt die weitere Prüfung, daß eine Gemeinschaftskompetenz auf diesem Gebiet bejaht werden kann, so könnten Unterschiede zwischen der Wirkung von sekundärem Gemeinschaftsrecht und Völkervertragsrecht einen Anhaltspunkt bzw. den Ausschlag hinsichtlich einer endgültigen Kompetenzverteilung für die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft geben.

Fünftes Kapitel. Zusammenfassung

Der EWG-Vertrag enthält keine eindeutigen Kompetenzverteilungsregeln zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft für die Beseitigung der Doppelbesteuerung in seinem Geltungsbereich.

Eine ausdrückliche Bestimmung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung findet sich in Art. 220 EWGV. Da auch diese Vorschrift den Organen der EG keine Kompetenzen zuweist, kommt ihre Tätigkeit auf diesem Gebiet nur dann in Betracht, wenn sie durch Art. 220 EWGV nicht von vornherein ausgeschlossen wird und wenn der Vertrag eine Ermächtigungsgrundlage für den Erlaß von sekundärem Gemeinschaftsrecht zur Verfügung stellt. Für die Kompetenzzuweisung an die Organe der Gemeinschaft bedient sich der EWG-Vertrag des Systems der begrenzten Einzelermächtigungen. Soweit Kompetenzen der Organe in Generalklauseln enthalten sind, findet deren Auslegung ihre Grenze an den Zielen des Vertrages. Zu deren Verwirklichung sind neben den Gemeinschaftsorganen auch die Mitgliedstaaten berufen. Deren Verpflichtungen resultieren aus sekundärem und aus primärem Vertragsrecht.

Die Schwierigkeit, eindeutige Kompetenzabgrenzungsregeln zu entwickeln, erfordert eine kasuistische Analyse der einzelnen Vertragsbestimmungen. Diesem Ausgangspunkt widerspricht es nicht, wenn man aus dem Vorliegen einer primärvertraglichen Handlungsverpflichtung für die Mitgliedstaaten die Vermutung ableitet, daß die Gemeinschaftsorgane insoweit keine bzw. keine ausschließliche Kompetenz besitzen.

Art. 220 EWGV stellt eine solche primärvertragliche Verpflichtung der Mitgliedstaaten dar. Die in dieser Vorschrift enthaltene Vorbehaltsklausel erlaubt keine Wertung im Hinblick auf die Notwendigkeit, die Ziele des Art. 220 EWGV zu verwirklichen. Obwohl die Vorschrift eine primärvertragliche Handlungsverpflichtung der Mitgliedstaaten begründet, weist Art. 220 EWGV diesen nicht gleichzeitig eine Kompetenz zum Abschluß völkerrechtlicher Verträge zu. Diese Kompetenz steht den Mitgliedstaaten aufgrund ihrer staatlichen

Souveränität vielmehr vertragsunabhängig zu und wird durch die Verpflichtung des Art. 220 EWGV lediglich konkretisiert.

Damit ist jedoch die Vermutung für eine, zumindest konkurrierende Gemeinschaftskompetenz nicht ausgeschlossen. Die Tatsache, daß andere primärvertragliche Handlungsverpflichtungen der Mitgliedstaaten aufgrund ausdrücklicher Vertragsermächtigungen durch den Erlaß sekundären Gemeinschaftsrechts ergänzt bzw. ersetzt werden können und daß dies für Art. 220 EWGV nicht der Fall ist, kann nur als zusätzliches Indiz für eine ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten gewertet werden. Auch der Vorbehaltsklausel kann ein Stellenwert bei der Zuständigkeitsbestimmung zukommen. Ob dies auch für die Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung durch *Verhandlungen* zutrifft, hängt u. a. davon ab, ob den Ansprüchen des Art. 220 EWGV nur dann genügt ist, wenn die Beseitigung der Doppelbesteuerung das Ergebnis mitgliedstaatlicher Verhandlungen ist, oder ob auch eine Beseitigung durch sekundäres Gemeinschaftsrecht ausreicht.

Vierter Teil.

Möglichkeiten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung aufgrund sekundären Vertragsrechts

Bevor die Generalklausel des Art. 100 EWGV daraufhin überprüft wird, ob sie als Ermächtigungsgrundlage für die Beseitigung der Doppelbesteuerung durch den Erlaß sekundären Vertragsrechts in Anspruch genommen werden kann, sind die speziellen „steuerlichen Vorschriften“ des Vertrages als mögliche Ermächtigungsgrundlagen zu erörtern.

Erstes Kapitel. Regelungsbereich und Aufgabe der Art. 95–99 EWGV

Der dritte Teil des EWG-Vertrages regelt unter der Hauptüberschrift „Die Politik der Gemeinschaft“ in seinem zweiten Kapitel „steuerliche Vorschriften“.

I. Regelungsbereich der steuerlichen Vorschriften

Die Art. 95–99 EWGV enthalten Regelungen über steuerliche Ausgleichsleistungen im grenzüberschreitenden Warenverkehr.

1. Die Art. 95–97 EWGV

Art. 95 EWGV verbietet den Mitgliedstaaten auf innergemeinschaftliche Einfuhren höhere Abgaben mittelbarer oder unmittelbarer Art zu erheben, als gleichartige inländische Waren zu tragen haben.¹ *Debatin* spricht insoweit von dem „Verbot des steuerlichen Protektionismus“.² Damit stellt sich die Vorschrift als Konkretisierung des in Art. 7 EWGV enthaltenen Diskriminierungsverbotes dar.³

Art. 96 EWGV enthält in Ergänzung zu Art. 95 EWGV ein Verbot überhöhter Steuerrückvergütungen bei der Ausfuhr von Waren in das Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates.⁴ Eine Entlastung für inländische Abgaben darf also nicht über das hinausgehen, was auf die ausgeführte Ware tatsächlich

¹ EuGHE, Slg. 1966, S. 258 (266).

² *Debatin*, in: Kommentar, Vorbem. I 1) 3 zu den Art. 95–99 EWGV.

³ *Kuch*, Art. 95, S. 7; *Schmeder*, Rechtsangleichung, S. 65: „Verbot der abgabenmäßigen Diskriminierung eingeführter Waren“; *Ehle*, NJW 1967, S. 1689 (1691).

⁴ *Debatin*, in: Kommentar, Anm. 4 zu Art. 96 EWGV.

unmittelbar oder mittelbar erhoben worden ist.⁵ Beide Vorschriften sanktionieren die Warenbesteuerung im zwischenstaatlichen Handelsverkehr nach dem sogenannten *Bestimmungslandprinzip*.⁶ Dieses soll gewährleisten, daß Waren in einem anderen Mitgliedstaat unabhängig davon, ob sie dort hergestellt oder aus einem anderen Mitgliedstaat eingeführt wurden, grundsätzlich gleicher steuerlicher Belastung ausgesetzt sind.⁷

Sowohl das Bestimmungslandprinzip, als auch die internationalen Doppelbesteuerungsabkommen beruhen auf zwischenstaatlichen Vereinbarungen und stellen Ausgleichsinstrumente bei der Besteuerung dar.⁸ Während jedoch das Bestimmungslandprinzip auf einen effektiven Ausgleich unterschiedlicher Steuerbelastungen ausgerichtet ist, bleiben diese Unterschiede von den Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich unberührt.⁹ Art. 97 EWGV hat seit der Einführung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems keine Bedeutung mehr.

2. Art. 98 EWGV

Art. 98 EWGV erstreckt zwar das Bestimmungslandprinzip auf Abgaben außer Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern; er gestattet jedoch Entlastungen und Rückvergütungen bei der Ausfuhr, sowie Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr nur, soweit der Rat sie vorher mit qualifizierter Mehrheit auf Vorschlag der Kommission für eine begrenzte Frist genehmigt hat. Damit bestimmt Art. 98 EWGV einerseits diejenigen Abgaben, auf welche die Bestimmungen der Art. 95 und 96 EWGV anzuwenden sind,¹⁰ andererseits schränkt er die den Ausgleichsmaßnahmen unterfallenden Steuern erheblich ein. Selbst wenn feststeht, daß auch direkte Steuern als Kosten in den Preis der Ware eingehen,¹¹ darf der Rat nur eine befristete Erlaubnis für Ausgleichsmaßnahmen erteilen. Der Grund für diese restriktive Lösung liegt darin, daß direkte Steuern ihrem Gegenstand und ihrer Natur nach nicht an die Ware selbst anknüpfen und sich von daher einer genauen Erfassung für den Ausgleich entziehen.¹² Nach *Fischer* handelt es sich bei Art. 98 EWGV praktisch um ein „Notventil, das gleichzeitig dem Souveränitätsdenken der Mitgliedstaaten entsprechen soll“.¹³

⁵ Ders., aaO., Anm. 1 zu Art. 96 EWGV.

⁶ Kuch, aaO., S. 5; Schwarzer, Vergünstigungen, S. 109; H. Schmitz, Besteuerung und Integration, S. 111 f.; Neumark-Bericht, S. 77 ff.; Rädler, Die direkten Steuern, S. 212.

⁷ Schmitz, aaO., S. 112; Obernolte, AWD/RIW 1961, S. 68; Debatin, DB 1966, S. 1321 (1324); Neumark-Bericht, S. 78.

⁸ Schmitz, aaO., S. 111.

⁹ Ders., aaO.

¹⁰ Sprung, in: Kommentar zum Vertrag, Anm. 1 zu Art. 98 EWGV; Obernolte, AWD/RIW 1961, S. 68: „Umkehrschluß aus Art. 98“.

¹¹ Schwarzer, Vergünstigungen, S. 112.

¹² Ders., aaO.

¹³ H. Fischer, NJW 1968, S. 321 (323).

Selbst wenn die Einteilung der Steuern in direkte und indirekte Steuern unter dem Gesichtspunkt der in beiden Fällen möglichen Überwälzbarkeit nicht gerechtfertigt erscheint,¹⁴ ist sie wegen des Erfordernisses der praktischen Realisierbarkeit eines Grenzausgleichs in den Fallgruppen der Art. 95 ff. EWGV erforderlich.¹⁵

3. Art. 99 EWGV

Gemäß Art. 99 EWGV prüft die Kommission, wie die Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, einschließlich der Ausgleichsmaßnahmen für den Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten, im Interesse des Gemeinsamen Marktes harmonisiert werden können.

Die Kommission unterbreitet dem Rat entsprechende Vorschläge; dieser entscheidet darüber einstimmig unbeschadet der Art. 100 und 101 EWGV.

Für die Untersuchung der Kompetenzproblematik ist festzuhalten, daß der Kommission ein Prüfungs- und Vorschlagsrecht und dem Rat eine Entscheidungsbefugnis zugewiesen wird. Unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die den Art. 95–97 EWGV unterfallenden Abgaben ist der Anwendungsbereich der Vorschrift von ihrem Wortlaut her ebenfalls auf die indirekten Steuern beschränkt. Art. 99 EWGV enthält keine dem Art. 98 EWGV vergleichbare Sonderregelung für die direkten Steuern. Danach beschränkt sich die Kompetenz des Rates in Bezug auf direkte Steuern betreffende Maßnahmen nach dem Wortlaut der steuerlichen Vorschriften des EWG-Vertrages auf die Erteilung zeitlich befristeter Genehmigungen nach Maßgabe des Art. 98 EWGV, die in der Form von Entscheidungen gemäß Art. 189 EWGV ergehen müßten.¹⁶

II. Aufgabe der steuerlichen Vorschriften

1. Überblick

Die steuerlichen Vorschriften des EWG-Vertrages konkretisieren neben anderen Vertragsnormen die Politik der Gemeinschaft¹⁷ zur Verwirklichung allgemeiner, in den Art. 2 und 3 EWGV festgelegter Gemeinschaftsziele. Sie sind Ausdruck der Notwendigkeit, im Rahmen der Errichtung eines Gemeinsamen Marktes Vorkehrungen zu schaffen, die den Wettbewerb innerhalb dieses Marktes vor Verfälschungen schützen.¹⁸ Daß unterschiedliche steuerliche Be-

¹⁴ Debatin, in: Kommentar, Anm. 2 zu Art. 98 EWGV.

¹⁵ Ders., DB 1966, S. 1321 (1324): „Bei den direkten Steuern ... bestehen solche Ausgleichsmaßnahmen nicht – sie ließen sich auch gar nicht praktizieren“.

¹⁶ Sprung, in: Kommentar zum Vertrag, Anm. 2 zu Art. 98 EWGV.

¹⁷ Überschrift des dritten Vertragsteiles, welcher die Wettbewerbsregeln (Art. 85–94 EWGV), die steuerlichen Vorschriften (Art. 95–99 EWGV), sowie die Angleichung der mitgliedstaatlichen Rechtsvorschriften (Art. 100–102 EWGV) umfaßt.

¹⁸ Art. 2 i. V. m. Art. 3 lit. h EWGV.

lastungen wettbewerbsbeeinträchtigende Auswirkungen haben können, bedarf an dieser Stelle keiner besonderen Erörterung.¹⁹ Obwohl auch direkte, auf den Warenpreis überwälzbare Steuern Wettbewerbsverzerrungen verursachen können,²⁰ sind die Aufgaben der steuerlichen Vorschriften grundsätzlich auf einen Ausgleich der indirekten Steuern beschränkt.²¹

Für die Erfüllung dieser Aufgaben ist eine Kombination von mitgliedstaatlichen und gemeinschaftlichen Maßnahmen vorgesehen. Anders als Art. 220 EWGV, der nicht einseitig erfüllbare mitgliedstaatliche Verhandlungen vorschreibt und flankierende bzw. ergänzende Maßnahmen durch sekundäres Gemeinschaftsrecht nicht ausdrücklich vorsieht, normieren die Art. 95 und 96 EWGV einseitige Handlungspflichten der Mitgliedstaaten, die durch den Erlass von Richtlinien nach Maßgabe des Art. 99 EWGV ergänzt werden können.

Die Harmonisierung von Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten durch Richtlinien des Rates der EG „im Interesse des Gemeinsamen Marktes“²² stellt die umfassendste Aufgabenumschreibung der steuerlichen Vorschriften des EWG-Vertrages dar.

2. Art. 99 EWGV als Kompetenznorm für die Beseitigung der Doppelbesteuerung?

Trotz der Beschränkung auf die Harmonisierung der indirekten Steuern könnte Art. 99 EWGV dann eine Bedeutung für die Kompetenz des Rates zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft haben, wenn Art. 220 EWGV auch eine doppelte indirekte Besteuerung umfaßt. Unter der weiteren Voraussetzung, daß die Harmonisierung „im Interesse des Gemeinsamen Marktes“ ihrerseits die Beseitigung einer doppelten, indirekten Besteuerung verlangt, müßte eine entsprechende Kompetenz des Rates aus Art. 99 EWGV gefolgert werden.

Nach *Rädler* umfaßt Art. 220 EWGV auch die indirekten Steuern.²³ Für das Entstehen einer doppelten indirekten Besteuerung führt *Rädler* den Fall an, wo bei weiterer Anwendung des Prinzips des Bestimmungsortes der Staat A auch das Exportgeschäft für umsatzsteuerpflichtig erklärt und keine Rückvergütung gewährt, während gleichzeitig der Bestimmungsstaat B eine Ausgleichsteuer auf die Einfuhr erhebt.²⁴ Selbst wenn dieses Fallbeispiel dem Anwendungsbereich des Art. 99 EWGV unterfällt, so erscheint das Vorliegen einer Doppelbesteuerung im Sinne des Art. 220 EWGV zumindest zweifelhaft.

¹⁹ Vgl. H. Schmitz, *Besteuerung und Integration*, S. 10ff.; Kuch, Art. 95, S. 10f.; Neumark-Bericht, S. 13ff.

²⁰ Siehe S. 126.

²¹ Eine Ausnahme bildet Art. 98 EWGV, vgl. S. 156f.

²² Vgl. Art. 99 EWGV.

²³ *Rädler*, *Die direkten Steuern*, S. 226; zustimmend K. D. Wolff, *Individualberechtigung*, S. 98; Marx, *Funktionen und Grenzen*, S. 133; Neumark-Bericht, S. 69: „Die Anwendung des Art. 220 auf die sog. indirekte internationale Doppelbesteuerung dürfte jedoch nicht unbedingt ausgeschlossen sein“.

²⁴ *Rädler*, aaO.

Der in den Bestimmungsstaat importierende Käufer erhält die mangels Rückvergütung mit der Umsatzsteuer belastete Ware und muß für diese bei der Einfuhr eine Ausgleichsabgabe bezahlen. Zwar ruht damit sowohl die Umsatzsteuer des Herkunftslandes als auch die Ausgleichsabgabe des Bestimmungslandes zu Lasten des Importeurs auf der Ware; *steuerpflichtig* ist er jedoch nur für die Ausgleichsabgabe bei der Einfuhr, während die Umsatzsteuer seitens des hierfür steuerpflichtigen Verkäufers nur auf ihn *überwälzt* wurde.

Art. 220 EWGV enthält zwar keine Bestimmung des Begriffs der Doppelbesteuerung, spricht aber ausdrücklich von deren Beseitigung zugunsten der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten.²⁵ Selbst wenn man die Formulierung „zugunsten ihrer Staatsangehörigen“ mit *Schulze-Brachmann* im Zusammenhang mit der Beseitigung der Doppelbesteuerung als „Schönheitsfehler“ ansieht, weil nach der Entwicklung des Doppelbesteuerungsrechts der Gebietsansässige an die Stelle des Staatsangehörigen zu treten hat,²⁶ kann dem Auftrag des Art. 220 EWGV eine Subjektbezogenheit nicht abgesprochen werden. Dies läßt die Annahme zu, daß Art. 220 EWGV diejenigen Belastungen beseitigt wissen will, die aus der doppelten Inanspruchnahme der Gebietsansässigen in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige resultieren. Diese Auslegung des Doppelbesteuerungsbegriffs entspricht grundsätzlich auch derjenigen der Abkommenspraxis. Danach ist die Erhebung vergleichbarer Steuern durch zwei oder mehrere Abgabengewalten von demselben Steuerpflichtigen wesentliches Merkmal der internationalen Doppelbesteuerung.²⁷ Dies ist dann nicht gegeben, wenn die Steuerpflicht nur gegenüber einem Staat besteht – hier die Pflicht zur Leistung der Ausgleichsabgabe gegenüber dem Bestimmungsstaat – und die weitere Belastung das Resultat einer Überwälzung darstellt. Deren Ausschaltung ist zwar das Anliegen der „steuerlichen Vorschriften“ des EWG-Vertrages, nicht aber des Art. 220 EWGV.

Ebensowenig kann in dem von *Rädler* gebildeten Fallbeispiel von einer sogenannten wirtschaftlichen Doppelbesteuerung gesprochen werden, welche auf das Erfordernis der Subjektidentität verzichtet, aber dennoch eine Besteuerung des gleichen Tatbestandes voraussetzt.²⁸ Diese Voraussetzung ist in dem Fallbeispiel nicht gegeben, weil darin ein Umsatzgeschäft und zusätzlich ein Importgeschäft unterschiedlicher Besteuerung unterworfen wird.²⁹

Damit scheidet Art. 99 EWGV als Rechtsgrundlage für die Beseitigung der Doppelbesteuerung durch den Erlaß von sekundärem Gemeinschaftsrecht aus.

²⁵ Art. 220 Satz 1 EWGV.

²⁶ *Schulze-Brachmann*, Probleme, S. 120.

²⁷ Siehe S. 45 f.

²⁸ AaO.

²⁹ Ablehnend auch: A. Schmitz, Kommentar, Bd. I, S. 22f.

Zweites Kapitel. Art. 100 EWGV als Rechtsgrundlage für die Beseitigung der Doppelbesteuerung

Anders als die Spezialvorschriften der Art. 95–99 EWGV enthält Art. 100 EWGV keine Konkretisierung seines Regelungsbereiches. Ob die Vorschrift als Rechtsgrundlage für die Beseitigung der Doppelbesteuerung durch den Erlaß von sekundärem Gemeinschaftsrecht herangezogen werden kann, muß daher durch Auslegung ermittelt werden.

Die Kompetenz des Rates, Richtlinien zum Zwecke der Rechtsangleichung zu erlassen, ist in eine Generalklausel gekleidet.¹ Ihre Anwendung erfordert die Feststellung, daß sich bestimmte Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten „unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken“.²

I. Rechtsangleichung als Aufgabe der Gemeinschaft

Die Rechtsangleichung stellt eine der wichtigsten Gemeinschaftsaufgaben dar. Art. 3 EWGV, welcher in Konkretisierung des Art. 2 EWGV die Tätigkeit der Gemeinschaft umschreibt,³ verlangt u. a. „die Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften (erg. der Mitgliedstaaten), soweit dies für das ordnungsgemäße Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlich ist“.⁴

1. Rechtsangleichung und Rechtsvereinheitlichung

Der EWG-Vertrag verwendet neben dem Begriff „Angleichung“ bzw. „Rechtsangleichung“⁵ die Begriffe „Harmonisierung“⁶ und „Koordinierung“.⁷

Entgegen einer Mindermeinung, die aus der Verschiedenartigkeit der ver-

¹ Hallstein, *RabelsZ* 28 (1964), S. 211 (213); Ficker, in: *Kommentar*, Vorbem. zu Art. 100 EWGV; Zweigert, *RabelsZ* 28 (1964), S. 601 (615); Pipkorn, *ZHR* 1977, S. 330 ff.; Marx, *Funktionen und Grenzen*, S. 21; Ipsen, *Gemeinschaftsrecht*, S. 687: „Grundsatzregel“; Constantinesco I, S. 617.

² Art. 100 Satz 1 EWGV.

³ Art. 3 Satz 1 EWGV.

⁴ Art. 3 lit. h EWGV.

⁵ So z. B. Art. 24, 100 EWGV.

⁶ So z. B. Art. 99, 128 EWGV (harmonische Entwicklung).

⁷ So z. B. Art. 3 lit. g, 6 Abs. 1, 40 Abs. 2 lit. a, 56 Abs. 2, 57 Abs. 2, 105 EWGV.

wendeten Ausdrücke auch inhaltlich Unterschiede ableiten wollte,⁸ entspricht es heute h. M., daß der EWG-Vertrag die genannten Begriffe gleichbedeutend gebraucht.⁹

Zur Herstellung eines Gemeinsamen Marktes sind neben konkreten, materiellen Regelungen über die Beseitigung von Handels- und Wettbewerbshindernissen flankierende¹⁰ und ergänzende Maßnahmen erforderlich, um eine „schrittweise Annäherung der Wirtschaftspolitik der Mitgliedstaaten“¹¹ durch einen „dynamischen Integrationsprozeß“¹² zu verwirklichen.¹³

Die Rechtsangleichung ergänzt den EWG-Vertrag in den Bereichen, in denen er keine konkreten, materiellen Regelungen zur Verwirklichung seiner Ziele enthält.¹⁴ Nach Ipsen ist sie „ein Instrument zur Herstellung und Funktionssicherung des Gemeinsamen Marktes“.¹⁵ Die „Angleichung der Rechtsvorschriften“¹⁶ als „Politik der Gemeinschaft“ und die gesetzliche Verankerung dieser Aufgabe in einer Generalklausel ist somit Ausdruck eines auf ständige Weiterentwicklung gerichteten Bestrebens.

Auch die steuerlichen Vorschriften der Art. 95–99 EWGV bilden einen Teil der „Politik der Gemeinschaft“ und bieten in Art. 99 EWGV eine – allerdings auf die indirekten Steuern beschränkte – Rechtsgrundlage für die Angleichung spezieller Rechtsvorschriften in den einzelnen Mitgliedstaaten.¹⁷

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich bereits, daß der Begriff Rechtsangleichung nicht ohne seine Bezugspunkte, die „Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken“,¹⁸ bestimmt werden kann.¹⁹ Die Einbeziehung der Bezugspunkte in die Begriffsbestimmung schließt es jedoch nicht aus, Rechtsangleichung und Rechtsvereinheitlichung als unterschiedliche Begriffe zu qualifizieren. Dabei sei gleich darauf hingewiesen, daß der EWG-Vertrag den Ausdruck Rechtsvereinheitlichung an

⁸ W. Strauss, Fragen der Rechtsangleichung, S. 18; Everling, in: Kommentar zum Vertrag, Anm. 4 zu Art. 100 EWGV; vgl. die Meinungsübersicht bei Marx, Funktionen und Grenzen, S. 25 f.

⁹ Constantinesco I, S. 140 f., 611 f.; Ficker, in: Kommentar, Anm. 1 zu Art. 100 EWGV; Zweigert, Grundsatzfragen, S. 405 FN 3; Lutter, NJW 1966, S. 273 (274); Schmeder, Rechtsangleichung, S. 1; Seidl-Hohenveldern, Rechtsakte, S. 170; Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 781, wonach der „Unterscheidungsertrag“ nicht überbewertet werden dürfe.

¹⁰ V. d. Groeben, NJW 1970, S. 359 (360).

¹¹ Vgl. Art. 2 EWGV.

¹² Constantinesco I, S. 140 f.; ähnlich Ipsen, aaO., S. 687; „... eine insgesamt dynamisch konzipierte, nicht a priori fixierte Aufgabe“; v. d. Groeben, aaO., S. 359.

¹³ Ficker, in: Kommentar, Anm. I 1) zu Art. 100 EWGV; Schwartz, Konzeption, S. 475 f.

¹⁴ Schwartz, aaO.

¹⁵ Ipsen, aaO., S. 686.

¹⁶ So die Überschrift des 3. Kapitels, welches Teil der „Gemeinsame(n) Regeln“ des Dritten Vertragsteiles: „Die Politik der Gemeinschaft“ ist.

¹⁷ Siehe S. 157.

¹⁸ Art. 100 Satz 1 EWGV.

¹⁹ Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 694 spricht von „vertragsgemäßer Angleichung“.

keiner Stelle gebraucht.²⁰ Nach *v. d. Groeben*²¹ ist Rechtsangleichung nicht gleichzusetzen mit unvollkommener Rechtsvereinheitlichung.²² Rechtsangleichung unterscheide sich von der Rechtsvereinheitlichung nicht *graduell*, sondern *kategoriell*. Ihre Grenzen und ihr Inhalt seien nicht nach abstrakten Maßstäben, sondern nach den jeweiligen konkreten Erfordernissen des Gemeinsamen Marktes zu bestimmen.²³ Damit bringt *v. d. Groeben* zwar eine Unterschiedlichkeit beider Begriffe zum Ausdruck, erläutert jedoch nicht, welche Kriterien die kategorielle Unterscheidung begründen und eine graduelle Unterscheidung verbieten. Entgegen der Ansicht von *v. d. Groeben* beschreibt *Schmeder*²⁴ Rechtsangleichung und Rechtsvereinheitlichung als zwei verschiedene *Grad-* oder *Intensitätsstufen* desselben Verfahrens. Er begriff die Rechtsvereinheitlichung als die intensivste Form der Rechtsangleichung und sieht demnach zwischen beiden Mitteln nur einen *graduellen* Unterschied.²⁵ *Constantinesco* sieht die Aufgabe der Rechtsangleichung nicht darin, für die ganze Gemeinschaft einheitliches Recht zu schaffen, vielmehr verfolge sie die Modifikation oder Neuschaffung mitgliedstaatlichen Rechts im Hinblick auf bestimmte Ziele.²⁶ Nach *Ficker* unterscheidet sich die Rechtsangleichung von der Rechtsvereinheitlichung dadurch, daß sie die Identität der von ihr erfaßten Rechte unberührt lasse. Das angegliche Recht bleibe innerstaatliches Recht und unterliege der Rechtsprechung der staatlichen Gerichte.²⁷

Aufgrund der Würdigung des Meinungsstandes erscheint es berechtigt, die Begriffe Rechtsangleichung und Rechtsvereinheitlichung in der Weise zu unterscheiden, daß sie verschiedene Intensitätsstufen bzw. in ihrer Zielsetzung abgestufte Mittel sind, um hinsichtlich der mitgliedstaatlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften die Voraussetzungen für die Errichtung eines Gemeinsamen Marktes und die schrittweise Annäherung i. S. des Art. 2 EWGV zu schaffen. Damit ist die Rechtsangleichung Kernstück einer auf die Verwirklichung dieser Ziele gerichteten Politik.²⁸

Die Begriffe Rechtsangleichung und Rechtsvereinheitlichung sind insofern relativ, als die Bejahung ihrer inhaltlichen Voraussetzungen von den Normbereichen abhängt, auf die sie sich beziehen. So weist *Schmeder* zutreffend

²⁰ Zwar ist in Art. 111 Nr. 1 EWGV von der Vereinheitlichung der Handelspolitik und in Art. 112 EWGV von der Vereinheitlichung der Ausfuhrbeihilfe die Rede, eine Vereinheitlichung von Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten wird jedoch an keiner Stelle des Vertrages ausdrücklich gefordert.

²¹ *V. d. Groeben*, NJW 1970, S. 359 (361).

²² Soweit folgen: *Ipsen*, Gemeinschaftsrecht, S. 694; *Ficker*, in: Kommentar, Anm. I 3 zu Art. 100 EWGV.

²³ *V. d. Groeben*, aaO.; *Krück*, Verträge, S. 83.

²⁴ *Schmeder*, Rechtsangleichung, S. 7.

²⁵ *Schmeder*, aaO., S. 8f.; so auch *Kegel*, Sinn und Grenzen, S. 10.

²⁶ *Constantinesco* I, S. 575; ebenso *Seidl-Hohenveldern*, Rechtsakte, S. 171; *Zweigert*, Grundsatzfragen, S. 404f., der von der „Schreckensvokabel“ der Rechtsangleichung spricht.

²⁷ *Ficker*, aaO.

²⁸ *Ficker*, aaO., Anm. I 2) zu Art. 100 EWGV.

darauf hin, daß beispielsweise eine Rechtsvereinheitlichung des gesamten Schuldrechts eine bloße Rechtsangleichung des Privatrechts ist, und daß eine vollständige Rechtsvereinheitlichung des GmbH-Haftungsrechts eine bloße Angleichung des GmbH-Rechts wäre.²⁹

2. Die Bezugspunkte der Rechtsangleichung

Unter den Bezugspunkten der Rechtsangleichung können die Normbereiche, beispielsweise das Steuerrecht, das Vollstreckungsrecht der Mitgliedstaaten etc. verstanden werden. Es ist aber auch möglich, die einzelnen Normen in ihrer formellen Eigenschaft als Rechts- oder Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten als Bezugspunkte der Rechtsangleichung aufzufassen.

Art. 100 EWGV nennt als Bezugspunkte der Rechtsangleichung die Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten. Es stellt sich daher die Frage, ob die Regelungen der von der EG-Kommission vorgeschlagenen Richtlinie Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten zum Gegenstand der Angleichung haben.

a) Die Vorschriften völkerrechtlicher Abkommen als Bezugspunkte der Rechtsangleichung

Bedenken bestehen zunächst insofern, als die Vorschriften über das Verständigungsverfahren als konkrete und durch den Richtlinienvorschlag ausdrücklich angesprochene Bezugspunkte³⁰ Bestandteile völkerrechtlicher Verträge³¹ und damit nicht originär innerstaatlichen Rechts sind.

Die Tatbestandsmerkmale Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten³² sind weit auszulegen und erfassen neben Gesetzen im formellen Sinn, sowie Rechtsverordnungen auch die allgemeinen Richtlinien für Verwaltungsbehörden.³³ Soweit ersichtlich, hat sich die Literatur bisher noch nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob diese weite Auslegung auch Normen völkerrechtlicher Verträge umfaßt.

Für deren innerstaatliche Geltung aufgrund einer Transformation in Normen des nationalen Rechts³⁴ kann die Frage sofort bejaht werden. Etwas anderes könnte jedoch nach der Vollzugslehre³⁵ gelten, die dem Vollzugsbefehl keinen selbständigen materiellen Inhalt gibt und den Charakter der Norm als Völkerrechtsnorm nicht verändert.³⁶ Die aus dem Völkerrecht stammende

²⁹ Schmeder, Rechtsangleichung, S. 9.

³⁰ Siehe S. 1 ff.

³¹ Siehe S. 3.

³² Art. 100 Satz 1 EWGV.

³³ Ficker, in: Kommentar, Anm. II 1) a) zu Art. 100 EWGV; Schmeder, Rechtsangleichung, S. 11; Marx, Funktionen und Grenzen, S. 22.

³⁴ Siehe S. 6 f.

³⁵ AaO.

³⁶ Partsch, Bericht, S. 20.

Norm verbleibt ja im Rechtssystem des Völkerrechts.³⁷ Dadurch unterscheidet sie sich jedoch hinsichtlich der *Verbindlichkeit* für die innerstaatlichen Rechtsanwendungsorgane nicht von der Wirkung einer aufgrund Transformation geltenden Norm. Es sind daher insoweit keine Gründe ersichtlich, die Normen völkerrechtlicher Verträge und somit die in den Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Verständigungsregeln als Bezugspunkte der Rechtsangleichung auszuklammern.

b) Das Erfordernis des Vorhandenseins von Bezugspunkten

Nach dem Vorschlag der EG-Kommission soll die Richtlinie des Rates an alle Mitgliedstaaten der Gemeinschaft gerichtet werden.³⁸ Sieht man als ihre konkreten Bezugspunkte die Normen der Verständigungsverfahren an, so liefere die Richtlinie in den Fällen leer, in denen keine Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten der EG bestehen.³⁹ Nach h. M. ist ein Mitgliedstaat, der keine Regelung einer bestimmten Frage vorgenommen hat, nicht von dem Anwendungsbereich einer rechtsangleichenden Richtlinie ausgenommen.⁴⁰ Selbst wenn man mit *Ficker* davon ausgeht, daß auch das gänzliche Fehlen einer Regelung eine den Gemeinsamen Markt beeinträchtigende, unmittelbare Wirkung haben kann,⁴¹ so scheint der Verzicht auf den Vorbestand eines anzugleichenden Normbereichs dennoch bedenklich. Handelt es sich um neues Recht, das ohne weiteres in einen vorhandenen Normenbestand paßt⁴² und diesen lediglich in bestimmten Bereichen modifiziert oder ergänzt, so gewährt der Systemzusammenhang eine wichtige Voraussetzung für die Anwendung des neuen, angeglichenen Rechts.⁴³ Dies mag auch dann der Fall sein, wenn ohne den Vorbestand eines Normbereichs Angleichung in der Weise erfolgt, daß sie die Schaffung eines solchen Systemzusammenhanges gewährleistet. Zu denken wäre etwa an eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten durch die Gemeinschaft, den Rahmen, sprich die Bezugspunkte, für die Angleichung zu schaffen oder aber die Angleichungsmaßnahmen so weit auszudehnen, daß sie keiner zusätzlichen Bezugspunkte bedürfen.

³⁷ Ders., aaO., S. 21, 74.

³⁸ Art. 10 RV.

³⁹ Siehe S. 2, FN 11.

⁴⁰ *Ficker*, in: Kommentar, Anm. II 2 zu Art. 100 EWGV; Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 694; v. d. Groeben, NJW 1970, S. 359 (361); Schmeder, Rechtsangleichung, S. 10f.; Seidl-Hohenveldern, Rechtsakte, S. 170; Krück, Verträge, S. 48.

A. A. Marx, Funktionen und Grenzen, S. 43: „Rechtsangleichung ist punktuelle Überwindung von Gefällesituationen und Friktionen bereits bestehender Gesetzgebung“; Helm, AWD/RiW 1968, S. 453 (454).

⁴¹ *Ficker*, aaO., m. w. Nachw.

⁴² Vgl. das bei *Ficker*, aaO., angegebene Beispiel der Richtlinie Nr. 70/220 vom 20. 3. 1970 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über Maßnahmen gegen die Verunreinigung der Luft durch Abgase von Kraftfahrzeugen, ABl. L 76/1 vom 6. 4. 1970.

⁴³ Seidl-Hohenveldern, Rechtsakte, S. 177: „... an die bestehende Regelung wenigstens ‚ungefähr‘ anzuknüpfen“.

Überträgt man diese Gesichtspunkte auf das Verfahren nach dem Richtlinien-vorschlag, so könnte dieses zwischen denjenigen Mitgliedstaaten, die keine Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen haben, mangels eines irgendwie gearteten und von dem neuen Verfahren beispielsweise hinsichtlich des Verständigungsverfahrens vorausgesetzten Bezugspunktes nicht verwirklicht werden. Im Zusammenhang mit der Verpflichtungswirkung der Richtlinie wird daher zu untersuchen sein, ob die betroffenen Mitgliedstaaten den Rahmen, d. h. den Systemzusammenhang bzw. die Bezugspunkte für das neue Verfahren in Form von Doppelbesteuerungsabkommen zur Verfügung stellen müssen, obwohl dies in dem Richtlinienvorschlag nicht ausdrücklich gefordert wird.⁴⁴

II. Voraussetzungen und Grenzen der Rechtsangleichung

Gemäß Art. 100 EWGV sind diejenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften angleichungsfähig, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken.⁴⁵

Die größte Schwierigkeit bei der Auslegung der vorstehenden Tatbestandsmerkmale liegt darin, daß der Gemeinsame Markt kein statisches, sondern ein dynamisches Gebilde ist, dessen Einzelziele sich mit der laufenden Entwicklung verändern.⁴⁶

In der folgenden Untersuchung geht es um die Frage, ob die Vorschriften über das Verständigungsverfahren in den zwischen den Mitgliedstaaten der EG abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen eine unmittelbare Auswirkung auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes haben und ob von daher eine Kompetenz des Rates zum Erlaß der vorgeschlagenen Richtlinie begründet werden kann.

1. Das Erfordernis der unmittelbaren Auswirkung

Ebenso wie bei dem Versuch, den Begriff der Rechtsangleichung zu bestimmen,⁴⁷ muß auch für das Tatbestandsmerkmal der unmittelbaren Auswirkung beachtet werden, daß seine Auslegung von der Beziehung der zu überprüfenden einzelstaatlichen Norm zu einem unbestimmten Begriff, der „Errichtung oder dem Funktionieren des Gemeinsamen Marktes“ abhängt. Zwischen der anzugleichenden Norm und der Errichtung oder dem Funktionieren des Ge-

⁴⁴ Siehe S. 190f.

⁴⁵ Art. 100 Satz 1 EWGV.

⁴⁶ Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 687: „dynamisch konzipierte . . . Aufgabe“; Constantinesco I, S. 612: „funktionale Bedeutung“; v. d. Groeben, NJW 1970, S. 359; ähnlich Schmeder, Rechtsangleichung, S. 45.

⁴⁷ Siehe S. 160ff.

meinsamen Marktes muß ein Kausalzusammenhang bestehen, der eine unmittelbare Auswirkung der einzelstaatlichen Norm auf den Gemeinsamen Markt begründet.⁴⁸ Das Unmittelbarkeitserfordernis, so *Ficker*, schränke den Anwendungsbereich des Art. 100 EWGV bewußt ein, indem es die Kausalität von Merkmalen, die nicht in den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften begründet seien, verneine. Stünden Einzelvorschriften eines abschließend geregelten Rechtsgebietes, für welche die Angleichungsfähigkeit bejaht werde, jedoch in einem untrennbaren Zusammenhang mit anderen Vorschriften der gleichen Materie, so sei das Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit weit auszuulegen.⁴⁹

Zweigert wertet die Auswirkung i. S. des Art. 100 EWGV dahingehend, daß eine Rechtsangleichung nach Maßgabe des Art. 3 lit. h EWGV als „erforderlich“⁵⁰ erscheine.⁵¹ Die Einwirkung der störenden Norm müsse direkt und von gewisser Dauer, sie dürfe nicht wirtschaftsfremd sein.⁵²

Folgt man diesen Ausführungen, so ergibt sich für das Verfahren nach dem Richtlinienvorschlag, daß es sich nicht nur an den Zielen des Art. 100 EWGV – der Errichtung oder dem Funktionieren des Gemeinsamen Marktes – messen lassen muß, sondern daß die Vorschriften der bestehenden Verständigungsverfahren als Bezugspunkte und als sachliche Anknüpfungspunkte der Rechtsangleichung eine unmittelbare Auswirkung auf die Ziele des Art. 100 EWGV haben müssen.

Diese fast schon banale Folgerung hat jedoch Konsequenzen, die sich aus der Tatsache begründen, daß die h. M. eine Rechtsangleichung auch dann zuläßt, wenn innerstaatliche Rechtsvorschriften als Bezugspunkte der Angleichung nicht vorhanden sind.⁵³

Bezüglich derjenigen Mitgliedstaaten, zwischen denen keine Doppelbesteuerungsabkommen bestehen, stellt sich die Frage, was Gegenstand der Kausalitätsprüfung sein soll. Man könnte daran denken, nur auf die Rechtsordnungen derjenigen Mitgliedstaaten abzustellen, welche die für eine Kausalitätsprüfung erforderlichen Bezugspunkte, hier in der Form von Regelungen über das Verständigungsverfahren, haben, und die anderen Mitgliedstaaten nach Bejahung der Kausalität in den Angleichungsmechanismus einzubeziehen. Abgesehen von den bereits erörterten Schwierigkeiten einer Rechtsangleichung ohne Bezugspunkte,⁵⁴ bliebe diese Lösung unvollständig.

⁴⁸ *Ficker*, in: Kommentar, Anm. III 2) zu Art. 100 EWGV; Krück, Völkerrechtliche Verträge, S. 83.

⁴⁹ *Ficker*, aaO., Anm. III 2b) zu Art. 100 EWGV.

⁵⁰ Gem. Art. 3 lit. h EWGV erfolgt die Angleichung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften, „soweit dies für das ordnungsgemäße Funktionieren des Gemeinsamen Marktes erforderlich ist“.

⁵¹ *Zweigert*, Grundsatzfragen, S. 406; *Ficker*, aaO., Anm. II 8) zu Art. 3 EWGV.

⁵² *Zweigert*, aaO.

⁵³ Siehe S. 164.

⁵⁴ Siehe S. 164 f.

Bestehen nämlich in keinem einzigen Mitgliedstaat Bezugspunkte für eine Rechtsangleichung und bleibt sie nach der h. M. auch in diesen Fällen möglich, dann müßte die Kausalität aus dem Fehlen der Bezugspunkte begründet werden.

2. Errichtung oder Funktionieren des Gemeinsamen Marktes

Nach Schwartz ist der Gemeinsame Markt im Bereich der gewerblichen Wirtschaft dann errichtet und funktionsfähig, wenn die Freiheit des Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs sowie ein von Beschränkungen und Verfälschungen freier Wettbewerb gewährleistet sind.⁵⁵ Das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes bestehe in der freien und rechtlich gesicherten Ausübung derjenigen Handlungsmöglichkeiten, die durch den Abbau von Beschränkungen und Verfälschungen des Wettbewerbs entstehen.⁵⁶

Die doppelte Funktion der Rechtsangleichung hinsichtlich des Aufbaus des Gemeinsamen Marktes und dessen fortdauernder Wirkungsweise⁵⁷ entspricht der Grundkonzeption des Vertrages, seine Ziele im Wege einer zeitlich und inhaltlich möglichst genau konkretisierten Stufenregelung zu normieren⁵⁸ und ihre tatsächliche Verwirklichung durch Verpflichtungen aus primärem und sekundärem Vertragsrecht zu sichern.⁵⁹ Letzterem kommt dabei die Bedeutung einer flexiblen und ergänzenden Regelung zu. Dies zeigt sich besonders deutlich bei den steuerlichen Bestimmungen der Art. 95–99 EWGV, die in Art. 95 EWGV eine zeitliche, die Mitgliedstaaten primärvertraglich verpflichtende Bestimmung enthalten und die den Rat in Art. 99 EWGV zu einer Harmonisierung der ihrem Regelungsbereich unterfallenden Steuern ermächtigen.⁶⁰

III. Die unmittelbare Auswirkung der Vorschriften über das Verständigungsverfahren auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes

Eine Angleichung der Regelungen über das Verständigungsverfahren i. e. S.⁶¹ erfordert das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 100 EWGV. Die

⁵⁵ Schwartz, Konzeption, S. 488.

⁵⁶ Schwartz, aaO.

⁵⁷ Ficker, in: Kommentar, Anm. III 2 c) zu Art. 100 EWGV.

⁵⁸ Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 54.

⁵⁹ Siehe S. 131 ff.

⁶⁰ Siehe S. 157 ff.

⁶¹ Nur dieses ist Bezugspunkt des von der EG-Kommission vorgeschlagenen Verfahrens; siehe S. 1 ff.; soweit im folgenden von den Regelungen des Verständigungsverfahrens die Rede ist, ist nur das Verständigungsverfahren i. e. S. gemeint.

Vorschrift wird von der h. M. als einschlägige Rechtsgrundlage für die Angleichung der direkten Steuern angesehen.⁶²

Auch in der Präambel des Richtlinienvorschlags wird auf Art. 100 EWGV als Rechts- bzw. Kompetenzgrundlage für das neue Verfahren Bezug genommen.⁶³

1. Angleichung der direkten Steuern

a) Allgemeine Bedeutung der direkten Steuern für den Gemeinsamen Markt

Bei der Erörterung der steuerlichen Vorschriften des EWG-Vertrages wurde bereits darauf hingewiesen, daß eine Beeinflussung der Warenpreisgestaltung auch durch die direkten Steuern gegeben sein kann.⁶⁴ Die Steuern vom Einkommen, Ertrag und Vermögen haben einen erheblichen Einfluß auf die Wettbewerbslage der Unternehmen und bestimmen von daher auch ihre Preisgestaltung.⁶⁵ Darüber hinaus bewirkt die Unterschiedlichkeit bei den Anteilen zwischen dem Aufkommen aus direkten und indirekten Steuern in den einzelnen Mitgliedstaaten, daß die vertraglich vorgesehenen Ausgleichsmaßnahmen im Bereich der indirekten Steuern quantitativ unterschiedliche Wirkungsmöglichkeiten haben und über die ungleiche Steuerbelastung der Ware trotz der vertraglichen Ausgleichsmaßnahmen Wettbewerbsverfälschungen herbeiführen können.⁶⁶

Im Vorentwurf 1968 zu einem Europäischen Doppelbesteuerungsabkommen werden die Probleme der direkten Besteuerung nicht nur für einen ungehinderten Warenverkehr,⁶⁷ sondern auch für die Freiheit des Kapitalverkehrs, die Niederlassungsfreiheit von Personen, die Standortwahl von Gesellschaften und schließlich für den grenzüberschreitenden Zusammenschluß von Gesellschaften gesehen. Es müsse daher damit gerechnet werden, daß wichtige Gebiete der direkten Besteuerung innerhalb der Gemeinschaft harmonisiert werden.⁶⁸

Auch Steuerangleichung ist nicht Steuergleichheit, sondern erschöpft sich in der Einebnung von Folgen, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken.⁶⁹

⁶² Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 709; Krück, Völkerrechtliche Verträge, S. 85; Beutler/Bieber/Pipkorn, S. 315, 321; Höppner, EG-Steuerharmonisierung, S. 127; Debatin, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung, S. 3; Berthold, Steuerharmonisierung, S. 64; Schulze-Brachmann, Probleme, S. 124; H. Fischer, NJW 1968, S. 321 (324); Veenhof, ESz 1972, S. 75 (76); Rädler, Die direkten Steuern, S. 225.

⁶³ Satz 1 der Präambel des RV.

⁶⁴ Siehe S. 126.

⁶⁵ Grund, StuW 1965, Sp. 393 (399); Neumark-Bericht, S. 137.

⁶⁶ Grund, aaO.; Treßer, Steuerfunktionen, S. 50f.; Schmeder, Rechtsangleichung, S. 67; Debatin, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung, S. 3; Berthold, Steuerharmonisierung, S. 61; Hundt, DB, Beilage Nr. 17/80 zu Heft Nr. 38, S. 3.

⁶⁷ Siehe S. 11 f.

⁶⁸ Anmerkung zu Art. 31 A.

⁶⁹ Debatin, aaO. S. 3; ähnlich Berthold, Steuerharmonisierung, S. 118; Neumark-Bericht, S. 133; H. Fischer, NJW 1968, S. 321.

b) Maßnahmen der Gemeinschaft in diesem Bereich

Im Zusammenhang mit dem Richtlinienvorschlag der EG-Kommission ist an erster Stelle die Richtlinie des Rates „über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern“⁷⁰ zu nennen. Die Richtlinie sieht zum Zwecke einer zutreffende(n) Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen⁷¹ die Auskunft auf Ersuchen in Einzelfällen,⁷² den automatischen Auskunfts austausch⁷³ und den spontanen Auskunfts austausch⁷⁴ vor.

Da befürchtet wurde, daß der Ausbau des Auskunfts austausches zu einer Zunahme von Doppelbesteuerungsfällen führen würde, sollte die Schiedsrichtlinie zusammen mit der Amtshilferichtlinie erlassen werden.⁷⁵ Während jedoch die Amtshilferichtlinie bereits in § 117 AO konkretisiert wurde, konnte die Schiedsrichtlinie wegen der Zweifelsfragen im Zusammenhang mit ihrer inhaltlichen Ausgestaltung⁷⁶ und der Unklarheit hinsichtlich der möglichen Rechtsgrundlage für ihren Erlaß⁷⁷ noch nicht verwirklicht werden.

Neben der Amtshilferichtlinie, die im Zusammenhang mit der Entscheidung des Rates vom 10. 2. 1975 über Maßnahmen der Gemeinschaft zur Bekämpfung der internationalen Steuerflucht und Steuerumgehung⁷⁸ zu sehen ist, sollen noch einige Vorschläge der EG-Kommission für die Harmonisierung der direkten Steuern genannt werden:

- Der Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten⁷⁹.
- Der Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen⁸⁰.
- Der Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelung der Quellensteuer auf Dividenden.⁸¹

⁷⁰ Abl. EG Nr. L 336, S. 15 ff., vom 27. 12. 1977, abgedruckt bei Hübschmann/Hepp/Spitaler, Anm. F I zu § 117 AO.

⁷¹ Art. 1 Abs. 1 Amtshilferichtlinie.

⁷² Art. 2 Amtshilferichtlinie.

⁷³ Art. 3 Amtshilferichtlinie.

⁷⁴ Art. 4 Amtshilferichtlinie.

⁷⁵ Begründung I 4 RV.

⁷⁶ Siehe S. 44 ff.

⁷⁷ Siehe S. 125 ff., 186 ff., 193 ff.

⁷⁸ Abl. EG Nr. C 35 vom 14. 2. 1975, S. 1 ff., (KOM (74) 1971 vom 20. 11. 74).

⁷⁹ Vorschlag vom 16. 1. 1969, (KOM (69) 6 endg. vom 15. 1. 1969) Abl. EG Nr. C 39 vom 23. 3. 1969, S. 7 ff.

⁸⁰ Vorschlag vom 16. 1. 1969, (KOM (69) 5 endg. vom 15. 1. 1969) Abl. EG Nr. C 39 vom 22. 3. 1969, S. 1 ff.

⁸¹ Vorschlag vom 24. 7. 1975 (KOM (75) 392 endg. vom 23. 7. 1975) Abl. EG Nr. C 253 vom 5. 11. 1975, S. 2 ff.

Schließlich ist noch auf die Mitteilung der Kommission an den Rat⁸² und den Entwurf einer Entschließung des Rates über Maßnahmen der Gemeinschaft zur Lösung der durch die Entwicklung der multinationalen Unternehmen aufgeworfenen Probleme zu verweisen.⁸³

Der Entwurf fordert unter anderem Maßnahmen zur internationalen Unterstützung und Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Information, der Steuerkontrolle und der Steuereinzahlung und insbesondere Festlegung einer gemeinsamen Regelung für die Verrechnungspreise und Lizenzgebühren,⁸⁴ sowie die Beschaffung angemessener Informationen über die internationale Tätigkeit der Unternehmen.⁸⁵

2. Vermeidung der Doppelbesteuerung als Aufgabe der Rechtsangleichung

Die Frage nach der unmittelbaren Auswirkung auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes stellt sich für die direkten Steuern mit besonderem Nachdruck in den Fällen der Doppelbesteuerung und damit auch bei der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen.

Es kann kein Zweifel daran bestehen, daß die zwischen den Mitgliedstaaten der EG bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen wesentliche Hindernisse für den freien Dienstleistungs- und Kapitalverkehr und damit für den Wettbewerb im Gemeinsamen Markt beseitigt haben.

Soweit internationale Doppelbesteuerung trotz der Abkommen fortbesteht bzw. möglich ist, bedeutet sie eine Benachteiligung des gesamten grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs.⁸⁶

Sind Normen völkerrechtlicher Verträge mögliche Bezugspunkte für eine Rechtsangleichung,⁸⁷ so kann die Beseitigung der Doppelbesteuerung, die aufgrund unzureichender oder nicht übereinstimmender Vertragsvorschriften möglich bleibt, durchaus als Aufgabe der Rechtsangleichung angesehen werden. Ihre Voraussetzung wäre dahingehend zu formulieren, daß fehlende oder unzureichende Vereinbarungen in den zwischen den Mitgliedstaaten der EG abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen eine unmittelbare Auswirkung auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes haben müssen.

Für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen stellt die EG-Kommission in ihrer Begründung zum Richtlinienvorschlag fest, daß Störungen durch wirtschaftliche Doppelbesteuerungen innerhalb der Ge-

⁸² EG-Bulletin, Beilage 15/73, Die multinationalen Unternehmen und die Gemeinschaft, S. 5 ff.

⁸³ AaO., S. 15 ff.

⁸⁴ AaO., S. 15.

⁸⁵ AaO.

⁸⁶ v. d. Tempel, EStZ 1963, S. 131; Neumark-Bericht, S. 69 ff.; Bertold, Steuerharmonisierung, S. 61; Ebling, DStR 1976, S. 231; Debatin, AWD/RW 1963, S. 289.

⁸⁷ Siehe S. 163 f.

meinschaft nicht hingenommen werden können; „sie haben eine unmittelbare Auswirkung auf die Funktionsfähigkeit des Gemeinsamen Marktes“.⁸⁸ Auch Höppner sieht die Notwendigkeit einer Harmonisierung im Bereich der Konzernverrechnungspreise wegen der einschneidenden Folgen rigoroser oder zurückhaltender Überprüfung dieser Preise für die Wettbewerbslage der multinationalen Unternehmen.⁸⁹ E. Strobl stellt fest, daß die gegenwärtige Praxis der Gewinnaufteilung in klarem Widerspruch zu den Voraussetzungen des Gemeinsamen Marktes stehe.⁹⁰ Auch seien inhaltliche Methoden bei der Wertermittlung in den neun Mitgliedstaaten nicht erkennbar.⁹¹ Darüber hinaus würde aus den Art. 9 OECD-MA entsprechenden Gewinnberichtigungsklauseln⁹² in keinem Land eine Verpflichtung zu gemeinsamer Gewinnzuordnung abgeleitet.⁹³ Eine unmittelbare Auswirkung auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes liegt aber nicht nur in den unterschiedlichen nationalen Gewinnermittlungsvorschriften. Wenn auch das „dealing-at-arm’s-length“-Prinzip eine international anerkannte Lösungsformel für die zutreffende Gewinnermittlung darstellt,⁹⁴ und von daher auch als Maßnahme zur „Errichtung“ des Gemeinsamen Marktes angesehen werden könnte, so bewirkt die unterschiedliche Anwendung dieses Prinzips doch eine Störung des „Funktionierens“ i. S. des Art. 100 EWGV. Ein beredtes Beispiel für die Richtigkeit dieser Aussage liefert das „Handbuch zur Prüfung von Auslandsbeziehungen“,⁹⁵ das Verwaltungsanweisungen enthält, die noch nicht einmal in dem Land ihrer Geltung veröffentlicht sind, geschweige denn, eine einheitliche Gewinnermittlungspraxis im Geltungsbereich des EWG-Vertrages ermöglichen bzw. zum Ziel haben. Daran zeigt sich, daß selbst bei gleichen Aufteilungsregeln unterschiedliche Auslegungen und Anwendungen möglich bleiben und von daher das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes stören können.

Die aufgezeigten Schwierigkeiten rechtfertigen die Aussage, daß die Vorschriften über die Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen eine unmittelbare Auswirkung auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes i. S. des Art. 100 EWGV haben. Ihre Angleichung ist daher aufgrund der genannten Vorschrift erforderlich und möglich.

Wenn auch zunächst daran gedacht werden könnte, die Angleichung in der Weise zu betreiben, daß man inhaltlich gleichartige, materielle Gewinnberichtigungsregeln entwickelt und für deren gleichmäßige Anwendung und Aus-

⁸⁸ Begründung I 3 RV; Europäisches Parlament, Explanatory Statement, Dok. PE 47.917/fin. S. 7 Pkt. 13.

⁸⁹ Höppner, EG-Steuerharmonisierung, S. 144f.; vgl. auch E. Strobl, Gewinnabgrenzung, S. 2, 43.

⁹⁰ E. Strobl, aaO., S. 48.

⁹¹ Dies. aaO., S. 163; sowie S. 18ff.

⁹² Siehe S. 21, FN 5.

⁹³ E. Strobl, aaO., S. 187.

⁹⁴ Siehe S. 18ff.

⁹⁵ Siehe S. 31, FN 80.

legung in den einzelnen Mitgliedstaaten der EG sorgt, so erscheint es auch möglich, die Lösung der Aufgabe im verfahrensrechtlichen Bereich zu suchen, wie dies durch den Richtlinienvorschlag geschieht.⁹⁶

3. Weiterentwicklung des Verständigungsverfahrens als Aufgabe der Rechtsangleichung

Das Ziel der in den Doppelbesteuerungsabkommen verankerten Verständigungsverfahren ist die Vermeidung einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung,⁹⁷ sowie die Vermeidung einer Doppelbesteuerung in Fällen, die im Abkommen nicht behandelt sind.⁹⁸ Einen wichtigen Anwendungsbereich des Verfahrens bilden die Gewinnzurechnungen in den Art. 9 OECD-MA entsprechenden Fällen, sofern deren betragsmäßige Festsetzung Schwierigkeiten bereitet.⁹⁹ Daß die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Wege des Verständigungsverfahrens nicht immer gelingt, hat seinen Grund nicht allein in der unbestimmten Fassung des Berichtigungsmaßstabes.¹⁰⁰

Auch wenn das Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA „das Äußerste dessen darstellt, was die Vertragsstaaten bereit sind zuzugestehen“,¹⁰¹ so enthält es doch eine Reihe unbefriedigender Regelungen, was auch vom OECD-Steuerausschuß zugegeben wird.¹⁰² Als wichtigste Mängel seien hier das mangelnde subjektive Recht auf Einleitung und Durchführung des Verfahrens,¹⁰³ der fehlende Einigungszwang der beteiligten Steuerverwaltungen,¹⁰⁴ sowie die Schwierigkeiten bezüglich des Verhältnisses zwischen dem Verständigungsverfahren und den innerstaatlichen Rechtsmitteln genannt.¹⁰⁵

Einen die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft besonders treffenden Mangel stellt neben dem Fehlen einiger Doppelbesteuerungsabkommen¹⁰⁶ die mangelnde Übereinstimmung der bilateral vereinbarten Verständigungsverfahren dar.¹⁰⁷ Diese Verschiedenheit bildet jedoch keine unabdingbare Voraussetzung für eine Rechtsangleichung. Rechtsangleichung wäre auch dann erforderlich, wenn alle Staaten ein übereinstimmendes, jedoch mit der Errichtung oder dem Funktionieren des Gemeinsamen Marktes nicht in Einklang stehendes Verfahren praktizieren würden.¹⁰⁸ Eine derartige Übereinstimmung negativer Merkmale kann für die oben festgestellten Mängel angenommen werden.

⁹⁶ Die Vor- und Nachteile beider Lösungsansätze werden im Rahmen der abschließenden Würdigung des Richtlinienvorschlages erörtert, vgl. S. 201 ff.

⁹⁷ Art. 25 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA, dazu S. 13 f.

⁹⁸ Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA, dazu S. 14.

⁹⁹ OECD-Kommentar, Anm. II 9 zu Art. 25 OECD-MA.

¹⁰⁰ Vgl. zu den Schwierigkeiten aus unterschiedlicher Abkommensauslegung S. 72 ff.

¹⁰¹ OECD-Kommentar, Anm. III 42 zu Art. 25 OECD-MA.

¹⁰² AaO.

¹⁰³ Siehe S. 48 f.

¹⁰⁴ Siehe S. 47, FN 24.

¹⁰⁵ Siehe S. 99 ff.

¹⁰⁶ Siehe S. 2, FN 11.

¹⁰⁷ Siehe S. 14 ff.

¹⁰⁸ Vgl. das Beispiel bei Schwartz, Konzeption, S. 490.

Keines der zwischen der Bundesrepublik und den übrigen Mitgliedstaaten der EG geltenden und praktizierten Verfahren enthält ein subjektives Recht auf Einleitung und Durchführung des Verständigungsverfahrens, einen Einigungszwang der beteiligten Steuerverwaltungen und eine eindeutige Abgrenzung zu den innerstaatlichen Rechtsmitteln, gekoppelt mit einer entsprechenden innerstaatlichen Regelung. Darüber hinaus bieten die Verfahren keine Gewähr für eine übereinstimmende Entscheidung gleichgelagerter Fälle.¹⁰⁹

Bejaht man eine unmittelbare Auswirkung der Doppelbesteuerung auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes,¹¹⁰ so muß dies auch bezüglich derjenigen Verfahrensvorschriften geschehen, die ihrem Anspruch, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, nicht gerecht werden. Die Verständigungsverfahren der zwischen der Bundesrepublik und den übrigen Mitgliedstaaten der EG abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen können somit grundsätzlich nach Maßgabe des Art. 100 EWGV angeglichen werden. Es erscheint jedoch fraglich, ob die detaillierte Regelung des Richtlinienvorschlages nicht bereits als Maßnahme der Rechtsvereinheitlichung angesehen werden muß. Auf die Schwierigkeit der Abgrenzung zwischen Rechtsangleichung und Rechtsvereinheitlichung wurde bereits hingewiesen. Sie entsteht aus der Relativität beider Begriffe hinsichtlich der betroffenen Normbereiche.¹¹¹ Der Richtlinienvorschlag verfolgt das Ziel, die bestehenden Verständigungsverfahren im Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen durch ein einheitliches, in allen Phasen festgelegtes Verfahren vor der Schiedskommission fortzusetzen.¹¹² Insoweit kann sicherlich von Rechtsvereinheitlichung gesprochen werden. Betrachtet man jedoch die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen aus dem Gesamtzusammenhang ihrer Regelungen, so wird man nur von einer Rechtsangleichung der *Verträge* sprechen können.

Die Frage nach der von Art. 100 EWGV erlaubten Angleichungsintensität kann daher erst dann abschließend beantwortet werden, wenn auch die Wirkungsweise der Richtlinie als Mittel der Rechtsangleichung geklärt ist.

IV. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, daß eine Angleichung der zwischen der Bundesrepublik und den übrigen Mitgliedstaaten der EG vereinbarten Verständigungsverfahren auf der Grundlage des Art. 100 EWGV möglich ist, weil sich die genannten Regelungen unmittelbar auf die Errichtung

¹⁰⁹ Neben den angeführten Schwächen des Verfahrens liegt der Grund hierfür in der mangelnden Veröffentlichung von Verständigungsentscheidungen.

¹¹⁰ Siehe S. 170 ff.

¹¹¹ Siehe S. 162 ff.

¹¹² Siehe S. 49 ff.

oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken. Daß es sich bei den Vorschriften über das Verständigungsverfahren um völkervertragliche, verfahrensrechtliche Normen handelt, steht einer Rechtsangleichung nicht entgegen. Die Frage, ob es sich bei den Regelungen des Richtlinienvorschlages um Rechtsangleichung oder Rechtsvereinheitlichung handelt und wo die Grenzen der Rechtsangleichung verlaufen, kann abschließend erst nach der Klärung der Wirkungsweise von Richtlinien beantwortet werden.

Drittes Kapitel. Die Richtlinie als Mittel der Rechtsangleichung

Art. 100 EWGV nennt als einziges Mittel zur Rechtsangleichung die Richtlinie. Gemäß Art. 189 EWGV ist diese für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich, überläßt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel.¹

I. Die Wirkungsweise der Richtlinie

1. Abgrenzung von der Verordnung und der Entscheidung

Während die Verordnung allgemeine Geltung hat, in allen ihren Teilen verbindlich ist und in jedem Mitgliedstaat unmittelbar gilt,² besteht die Bindungswirkung der Richtlinie nur hinsichtlich des zu erreichenden Zieles. Anders als die Verordnung, ist sie damit grundsätzlich nicht unmittelbar anwendbar. Der Anspruch allgemeiner Geltung bringt den normativen Charakter der Verordnung zum Ausdruck.³ Sie dient nicht der Regelung von Einzelfällen, sondern ist dazu bestimmt, Rechtswirkungen für eine unbestimmte Vielzahl von Sachverhalten und Personen zu ermöglichen.⁴ Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften beschreibt sie als eine Maßnahme, die auf objektiv bestimmte Tatbestände anwendbar ist und in allen Mitgliedstaaten unmittelbare Rechtsfolgen für Personenkreise erzeugt, die sie in allgemeiner und abstrakter Form ins Auge faßt.⁵ In seiner Entscheidung vom 13. März 1971 grenzt der Gerichtshof die Verordnung als Vorschrift allgemeiner Geltung von der Entscheidung i. S. des Art. 189 EWGV ab und verneint ihr Vorliegen, wenn sie sich in ein Bündel individueller Entscheidungen auflösen lasse.⁶

¹ Art. 189 Satz 4 EWGV.

² Art. 189 Satz 2 und 3 EWGV.

³ Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 448; Daig, in: Kommentar, Anm. III 2 zu Art. 189 EWGV.

⁴ Daig, aaO.; ebenso Fuß, NJW 1964, S. 327 (328); Constantinesco I, S. 602.

⁵ EuGHE, Slg. 1962, S. 965 (979).

⁶ EuGHE, Slg. 1971, S. 411 (422).

Während sich die Verbindlichkeit in allen ihren Teilen i. S. der völkerrechtlichen Terminologie mit dem Begriff der unmittelbaren Anwendbarkeit umschreiben läßt,⁷ bedeutet die unmittelbare Geltung der Verordnung i. S. des Art. 189 EWGV, daß seitens der staatlichen Gesetzgeber kein irgendwie gearteter Transformations- oder Adoptionsakt erforderlich ist, um die Verordnung im innerstaatlichen Recht tatsächlich anwendbar bzw. für Behörden, Gerichte und Rechtsunterworfenen verbindlich zu machen.⁸

Damit unterscheidet sich die Verordnung als sogenannter einstufiger Rechtssetzungsakt eines Gemeinschaftsorgans von der Richtlinie, die zur Verwirklichung des allein verbindlichen Zieles eines Ausführungsaktes des nationalen Gesetzgebers bedarf. Die Rechtsetzung durch Richtlinien erfordert insofern ein zweistufiges Verfahren.⁹

Weil die Richtlinie den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel zu ihrer Verwirklichung überläßt, kann die Verbindlichkeit ihres Zieles primär nur als Bindung der Mitgliedstaaten, nicht aber, wie bei der Verordnung, als Bindung der innerstaatlichen Rechtsanwendungsorgane und Rechtsunterworfenen angesehen werden.

Eine *nur* die Staaten bindende Wirkung kann die Verordnung im Gegensatz zu der „für“ die Mitgliedstaaten verbindlichen Richtlinie nicht haben.¹⁰ Die h. M. bejaht eine Verpflichtungswirkung der Verordnung in Bezug auf die Mitgliedstaaten lediglich dahingehend, daß sie neben den innerstaatlichen Rechtsanwendungsorganen und Staatsbürgern „auch“ Adressaten der Bindung sein können.¹¹ Die Richtigkeit dieser Ansicht ergibt sich aus der Garantiefunktion der Mitgliedstaaten hinsichtlich der Beachtung des Verordnungsinhaltes durch die Rechtsanwendungsorgane als auch aus der legislatorischen Ergänzungsbedürftigkeit bestimmter Verordnungen.¹²

2. Folgerungen für die Rechtsangleichung

Die vorstehende Abgrenzung zeigt bereits, daß die Richtlinie zur Rechtsangleichung besser geeignet ist als die Verordnung.¹³ Indem sie den Mitgliedstaaten die Wahl von Form und Mittel bei der Verwirklichung ihrer Ziele überläßt, vermeidet die Richtlinie, zumindest vom Wortlaut des Vertrages her gesehen,

⁷ Siehe S. 5f.

⁸ Daig, in: Kommentar, Anm. III 2) Bc zu Art. 189 EWGV; Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 450; Möller, Verordnung, S. 44ff.

⁹ Siehe S. 160ff., 186ff.

¹⁰ Möller, aaO., S. 43; Constantinesco I, S. 604.

¹¹ Constantinesco I, S. 600; Möller, Verordnung, S. 43; Wohlfarth, in: Kommentar zum Vertrag, Vorbem. 4 vor Art. 189 EWGV; Nicolaysen, Harmonisierung, S. 77 (84); N. Weber, Richtlinie, S. 123, mit der Einschränkung, daß die Staatenverpflichtung nicht den überwiegenden Inhalt der Verordnung darstellen darf.

¹² Constantinesco I, S. 604; Wohlfarth, aaO.; Beutler/Bieber/Pipkorn, S. 167; Bünten, Staatsgewalt, S. 21ff.

¹³ Siehe S. 176ff., 180ff.

eine allzu starre Bindung der Mitgliedstaaten und gibt ihnen die Möglichkeit, das anzulegende Recht optimal in den Systemzusammenhang des bestehenden Normengefüges einzupassen.¹⁴ Besonderheiten des nationalen Rechts können auf diese Weise besser berücksichtigt werden als bei einer in allen Teilen verbindlichen und in jedem Mitgliedstaat unmittelbar geltenden Verordnung. Gleichzeitig gewährleistet die Zielverbindlichkeit der Richtlinie eine gleichgerichtete Rechtsentwicklung in allen betroffenen Mitgliedstaaten.

Die Beantwortung der Frage, ob das von der EG-Kommission vorgeschlagene Verfahren den Rahmen dessen überschreitet, was zum Gegenstand eines Richtlinienzieles gemacht werden darf, und ob den innerstaatlichen Stellen noch die von Art. 189 EWGV vorgesehene Wahl der Form und der Mittel bei der Umsetzung der Richtlinie in innerstaatliches Recht verbleibt, läßt sich aus der Gegenüberstellung der Gemeinschaftsakte „Verordnung und Richtlinie“ nicht abschließend beantworten.

Sie beeinflußt jedoch die Auslegung der genannten Tatbestandsmerkmale dahingehend, daß der Erlaß von Richtlinien grundsätzlich einen geringeren Eingriff in die Rechtsordnungen der betreffenden Mitgliedstaaten darstellt, als der Erlaß von Verordnungen. *Ficker* spricht im Zusammenhang mit der Rechtsangleichung durch Richtlinien von der Verordnung als dem „weiterreichenden Mittel“.¹⁵

II. Das Richtlinienziel

Nach *Daig* ist das Ziel der Richtlinie statisch zu verstehen: „es ist ein rechtlicher, wirtschaftlicher und/oder sozialer Gesamtzustand.“¹⁶ *Ipsen* wendet sich gegen einen durch die bundesrechtliche Rahmengesetzgebung beeinflussten Zielbegriff, der durch eine Vorstellung von Globalität, von verbleibenden, flexiblen Gestaltungsmöglichkeiten gesetzgeberischen Ermessens geprägt sei.¹⁷ Richtlinienziele seien aber auch nicht globale und originäre Vertragskonzeptionen, sondern Rechtswirkungen in der Form von Ergebnissen.¹⁸ Bezogen auf Art. 100 EWGV könnte man also nach der Definition *Ipsens* die Ziele der Richtlinie als Konkretisierung dessen auffassen, was zur Errichtung oder zum Funktionieren des Gemeinsamen Marktes an tatsächlichen Ergebnissen im Einzelfall erreicht werden muß. Gänzlich gegen eine Definition des Zielbegriffs aus einer Interpretation des Art. 189 EWGV wendet sich *Schatz*: Der Inhalt der Richtlinie richte sich nach der Rechtsgrundlage, aufgrund derer sie erlassen

¹⁴ Zuleeg, Kompetenzen, S. 13; Marx, Funktionen und Grenzen, S. 43.

¹⁵ *Ficker*, in: Kommentar, Anm. IV 2 zu Art. 100 EWGV; G. Holch, EuR 1967, S. 217 (224).

¹⁶ *Daig*, in: Kommentar, Anm. IV 1 c) b zu Art. 189 EWGV.

¹⁷ *Ipsen*, Richtlinien-Ergebnisse, S. 67 (72 ff.).

¹⁸ *Ipsen*, Gemeinschaftsrecht, S. 48; insoweit zustimmend: *Schatz*, NJW 1967, S. 1694 (1695); *Berthold*, Steuerharmonisierung, S. 87; *Krück*, Völkerrechtliche Verträge, S. 43.

werde.¹⁹ Die Zielverbindlichkeit der Richtlinie für die Mitgliedstaaten wirft die Frage auf, wie detailliert dieses Ziel vorbestimmt sein darf, damit den Staaten noch ein Spielraum bei der Umsetzung der Richtlinie, d. h. bei der Wahl der Form und der Mittel zu ihrer Realisierung verbleibt. Wegen der äußerst detaillierten Regelung des Verfahrens vor der Schiedskommission ist diese Frage im Zusammenhang mit dem Richtlinienvorschlag von besonderer Bedeutung. Als Ziel der Regelung im Sinne der Begriffsbestimmung *Ipsens* muß die Bereitstellung eines Verfahrens angesehen werden, das gewährleisten soll, daß in jedem Fall eine die Doppelbesteuerung beseitigende Entscheidung ergehen kann.²⁰ Die Konkretisierung dieses Zieles erfolgt mit Hilfe einer Verfahrensordnung, die u. a. detaillierte Einzelregelungen hinsichtlich des Entscheidungsgegenstandes,²¹ der Verfahrensvoraussetzungen,²² der Zusammensetzung des Entscheidungsgremiums²³ und der Durchsetzung des Entscheidungsergebnisses²⁴ enthält.

Eine derart intensive, bis in kleinste Einzelheiten²⁵ gehende Regelung bzw. Zielbestimmung ist nach Ansicht der h. M. zulässig,²⁶ auch wenn damit die Grenze zu den staatengerichteten Entscheidungen schwimmt.²⁷ Diese unterscheiden sich von den Richtlinien grundsätzlich dadurch, daß sie auch die Mittel und Wege zur Realisierung des in ihnen enthaltenen Befehls vorschreiben können.²⁸ *Ipsen* begründet die Zulässigkeit bis ins Detail gehender „Modell-Regelungen“ aus seiner Definition der Richtlinienziele, d. h. der sich aus ihrem Inhalt ergebenden Rechtswirkungen, denen der Mitgliedstaat in den Formen und Mitteln seiner Wahl innerstaatlich Wirksamkeit zu verschaffen habe.²⁹ Als Ergebnis der Rechtsgestaltung verlange der Terminus „Ziel“ nicht notwendig Raum für die sachliche Ausgestaltung, so daß eine Freiheit der Mitgliedstaaten nur insoweit bestehe, als es die Richtlinie zulasse.³⁰ Liege es im Interesse ihrer Funktionsfähigkeit und sei sie nach der Art ihres Regelungsge-

¹⁹ Schatz, aaO., S. 1695 ff.

²⁰ Art 6 RV; dazu S. 1, 17f., 55, 84 ff.

²¹ Art. 1 und 8 RV; dazu S. 54f.

²² Art. 2 und 3 RV; dazu S. 49 ff.

²³ Art. 4 RV; dazu S. 51 ff.

²⁴ Art. 7 RV; dazu S. 56 ff.

²⁵ So insbesondere die Regelung in Art. 4 RV; S. 51 ff., über die Zusammensetzung des Entscheidungsgremiums.

²⁶ *Ipsen*, Richtlinien-Ergebnisse, S. 67 (71); Wohlfarth, in: Kommentar zum Vertrag, Anm. 8 zu Art. 189 EWGV; Kreplin, NJW 1965, S. 467 (469); Fuß, DVBl. 1965, S. 378 (380); Krück, Völkerrechtliche Verträge, S. 43; Constantinesco I, S. 624; Schmeder, Rechtsangleichung, S. 53; Beutler/Bieber/Pipkorn, S. 319; Bünten, Staatsgewalt, S. 25; Zweigert, Grundsatzfragen, S. 413.

²⁷ *Ipsen*, Gemeinschaftsrecht, S. 459; Constantinesco I, S. 623: „Ein Akt, der dem Adressaten überhaupt keinen materiellen Spielraum, sondern nur die Wahl bei der Art der Umsetzung beläßt, ist im Grunde genommen eine Entscheidung und keine Richtlinie.“

²⁸ Daig, in: Kommentar, Anm. III 4 A zu Art. 189 EWGV.

²⁹ *Ipsen*, Gemeinschaftsrecht, S. 458; Krück, Völkerrechtliche Verträge, S. 43.

³⁰ *Ipsen*, Richtlinien-Ergebnisse, S. 67 (74); ders., Gemeinschaftsrecht, S. 459.

genstandes erforderlich, so bewirke die Detailregelung der Richtlinie, daß die Wahlfreiheit des Mitgliedstaates zum „Gebot perfekter Umsetzung“ zusammenschumpfe.³¹ *Schatz* leitet den möglichen Inhalt der Richtlinie allein aus der Rechtsgrundlage ab, auf der sie erlassen werde.³² Handele es sich um Art. 100 EWGV, so könne die Richtlinie jede Präzisierung enthalten, die erforderlich sei, um die Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten in einer der Errichtung und dem Funktionieren des Gemeinsamen Marktes genügenden Weise anzugleichen.³³

Diese Auffassung erscheint auf den ersten Blick bedenklich, weil nach ihr die ausdrückliche Erwähnung der Richtlinie als Mittel der Rechtsangleichung in Art. 100 EWGV überflüssig wirkt. Darüber hinaus entspricht es durchaus dem System des EWG-Vertrages, die Mittel zur Rechtsangleichung in den jeweiligen Rechtsgrundlagen zu spezifizieren.³⁴ Versteht man jedoch Art. 189 EWGV dahingehend, daß er mit der Wirkungsbeschreibung der Organakte an erster Stelle danach differenzieren will, ob die Verbindlichkeit der Regelung automatisch kraft Vertrages eintreten soll, wie dies bei der Verordnung der Fall ist und bei der Entscheidung der Fall sein kann, oder daß, wie bei der Richtlinie, nur Umsetzungspflichten begründet werden sollen,³⁵ so gewinnt die Spezifizierung der Angleichungsinstrumente eine andersartige Bedeutung. Sie sagt aus, ob ein Zustand durch die Schaffung von Gemeinschaftsrecht oder durch die Schaffung von innerstaatlichem Recht erreicht werden soll.

Im Hinblick auf die ausdrückliche Normierung eines Wahlrechts bei der Umsetzung der Richtlinie muß Art. 180 EWGV jedoch noch eine zweite Bedeutung zukommen, welche die Richtlinie als das weniger einschneidende Instrument³⁶ kennzeichnet. Einen Ansatzpunkt bieten die Ausführungen *v. Meiboms* in anderem Zusammenhang. Danach sollen sich die Richtlinien „möglichst“ auf die Festlegung des Zieles beschränken und „möglichst“ wenig Konkretisierungen über die Art und Weise, wie dieses Ziel zu erreichen ist, enthalten.³⁷ Das Wahlrecht könnte somit als Zugeständnis an die mitgliedstaatliche Souveränität angesehen werden, welche nach Möglichkeit erhalten bleiben soll.

Unter dieses Verständnis läßt sich auch die Aussage von *Wagner* einordnen, wonach den Richtlinienadressaten eine Regelung von substantiellem Gewicht übrig bleiben müsse.³⁸ Eine Einschränkung wird jedoch hinsichtlich des „Muß“ zu machen sein; denn die Wahlfreiheit ist nicht auf die gleiche Stufe zu

³¹ Ipsen, *Gemeinschaftsrecht*, S. 459.

³² *Schatz*, NJW 1967, S. 1694 (1697).

³³ *Schatz*, aaO.

³⁴ *Zuleeg*, *Kompetenzen*, S. 10ff., der darauf hinweist, daß die Legaldefinition der Richtlinie auch eine Kompetenzschränke beinhaltet.

³⁵ So wohl *Ipsen*, *Richtlinien-Ergebnisse*, S. 67 (75).

³⁶ *Rabe*, *Verordnungsrecht*, S. 42.

³⁷ *v. Meibom*, BB 1959, S. 127 (129).

³⁸ *Wagner*, *Grundbegriffe*, S. 223.

stellen, wie die Verpflichtung zur Umsetzung der Richtlinie in das innerstaatliche Recht. Etwas zu eng erscheint dagegen die Auffassung von *Rabe*, der die Wahlfreiheit zumindest hinsichtlich der „technischen Durchführung“ aufrechterhalten will, obwohl er selbst einräumt, daß eine feste Grenze der zulässigen Regelungsintensität nicht angegeben werden könne.³⁹ Nach *Fuß* darf die Richtlinie eine detaillierte Regelung enthalten, „wenn und soweit dies zur Erreichung des Vertragsziels unumgänglich erscheint“.⁴⁰ Anders als bei *Schatz*, der die Regelungsintensität allein aus der Rechtsgrundlage für die Rechtsangleichung ableitet,⁴¹ bringt die Meinung von *Fuß* am besten zum Ausdruck, daß die Wahlfreiheit soweit wie möglich gewahrt bleiben muß. Bezogen auf die Rechtsangleichung durch Richtlinien auf der Grundlage des Art. 100 EWGV bedeutet dies, daß einer negativen unmittelbaren Auswirkung von Rechts- und Verwaltungsvorschriften auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes nur durch Richtlinien abgeholfen werden darf, die den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wahren.⁴²

III. Innerstaatliche Formen und Mittel zur Umsetzung der Richtlinie

Die Wahl der Form und der Mittel ist nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen den innerstaatlichen Stellen überlassen.⁴³ In Abhängigkeit vom nationalen Recht und der Verfassung ist zu entscheiden, welches Organ nach welchem Verfahren die zur Ausführung der Richtlinie erforderlichen Normen zu erlassen hat.⁴⁴ *Ipsen* hält das Abstellen des Art. 189 EWGV auf „Form und Mittel“ für eine sprachliche Alliteration.⁴⁵ „Mittel“ sei der umfassende, die Wahlmöglichkeit einschließende Begriff, der auch die Disposition über die Formgebung einschließe, die in der Regel mit der Mittelwahl verfassungsrechtlich vorbestimmt sei.⁴⁶ Auch *Zweigert* betont, daß sich Mittel und Formen bei der Lösung eines bestimmten Sachproblems oft nicht trennen ließen.⁴⁷ Nach *Kreplin* habe sich die Auslegung der genannten Begriffe danach zu richten, was im einzelnen Fall nicht notwendig in die Formulierung des Ziels aufgenommen

³⁹ Rabe, *Verordnungsrecht*, S. 42.

⁴⁰ Fuß, DVBl. 1965, S. 378 (380).

⁴¹ Siehe S. 178.

⁴² Vgl. Daig, in: *Kommentar*, Anm. III 3c zu Art. 189 EWGV; Zuleeg, *Kompetenzen*, S. 12: „Der Inhalt der Richtlinie entbehrt aber der Verbindlichkeit, soweit er über diese Ziele hinausgeht.“

⁴³ Art. 189 Satz 4 EWGV.

⁴⁴ Constantinesco I, S. 622; Ipsen, *Richtlinien-Ergebnisse*, S. 77; Daig, in: *Kommentar*, Anm. III 3 B zu Art. 189 EWGV; Berthold, *Steuerharmonisierung*, S. 162; Zuleeg, *Kompetenzen*, S. 32f.

⁴⁵ Ipsen, aaO., S. 80.

⁴⁶ Ders., aaO.; zustimmend Berthold, aaO., S. 88; Ficker, in: *Kommentar*, Anm. IV 1 zu Art. 100 EWGV.

⁴⁷ Zweigert, *Grundsatzfragen*, S. 412.

werden müsse, um dieses zu erreichen. Nicht notwendig in diesem Sinn sei daher die Bestimmung des „technischen Instruments“, das die Richtlinie in innerstaatliches Recht umformen soll.⁴⁸ Fuß folgert aus Sinn und Zweck des Art. 189 EWGV, daß den innerstaatlichen Stellen die Auswahl zwischen Gesetz, Rechtsverordnung und Verwaltungsvorschrift verbleiben müsse.⁴⁹

Die erörterten Abgrenzungsversuche lassen allenfalls die Folgerung zu, daß die Begriffe Form und Mittel den Inbegriff dessen umschreiben, was erforderlich ist, um die innerstaatliche Geltung und die unmittelbare Anwendbarkeit des Richtlinien-Ergebnisses zu gewährleisten. Welche Wahlmöglichkeiten bei dieser Umsetzung in das innerstaatliche Recht bestehen, soll nun anhand der Regelung des Richtlinienvorschlages überprüft werden.

Viertes Kapitel. Prüfung des Richtlinienvorschlages anhand der gewonnenen Kriterien

I. Einwirkung des Richtlinienzieles auf die Formen und Mittel seiner Verwirklichung

Als Ziel des Richtlinienvorschlages wurde die Bereitstellung eines Verfahrens angesehen, das gewährleistet, daß in jedem Fall eine die Doppelbesteuerung beseitigende Entscheidung ergehen kann. Darüber hinaus konnte festgestellt werden, daß eine detaillierte Ausgestaltung des Richtlinienzieles die innerstaatliche Wahl von Form und Mitteln zu seiner Verwirklichung dahingehend einschränken kann, daß nur noch eine vorbestimmte Umsetzungspflicht der innerstaatlichen Stellen übrig bleibt.

Die detaillierte Regelung des Richtlinienvorschlages wirft die Frage auf, welcher Spielraum den Mitgliedstaaten bei der Verwirklichung des Richtlinienzieles verbleibt.

1. Die Regelung in Art. 9 des Richtlinienvorschlages

Der Richtlinienvorschlag der EG-Kommission enthält in Art. 9 Regelungen für die innerstaatliche Umsetzung. Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut:

„1. Die Mitgliedstaaten setzen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, um dieser Richtlinie spätestens bis zum 1. Januar des zweiten dem Jahre ihrer Annahme folgenden Jahres nachzukommen, und unterrichten die Kommission unverzüglich hiervon.

2. Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, daß der Kommission der Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Vorschriften mitgeteilt wird, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.“

⁴⁸ Kreplin, NJW 1965, S. 467 (469).

⁴⁹ Fuß, DVBl. 1965, S. 378 ff.

Gemäß Art. 10 des Vorschlages ist die Richtlinie an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

Zu Art. 9 des Richtlinienvorschlages gibt es, im Gegensatz zu den anderen Bestimmungen, keine offizielle Kommentierung. Daraus ergeben sich Zweifelsfragen in Bezug auf die Art der Umsetzungsverpflichtung für die Mitgliedstaaten. In Abhängigkeit von der angestrebten Wirkungsweise der Richtlinie sind folgende Möglichkeiten denkbar:

a) Umsetzung in originäres, innerstaatliches Recht

Die Verpflichtung der Mitgliedstaaten könnte den Anspruch enthalten, das von der EG-Kommission vorgeschlagene Verfahren als innerstaatliches Recht in Kraft zu setzen. Obwohl eine derartige Wirkung der Richtlinie im Einklang mit Art. 9 RV und der allgemeinen Umsetzungsverpflichtung seitens der Mitgliedstaaten stehen würde, widerspricht diese Konstruktion dem Sinn der neuen Regelung.

b) Umsetzung in Normen des Völkerrechts

Der Richtlinienvorschlag verfolgt nach der amtlichen Begründung das Ziel, die bestehenden Regelungen in der Weise auszubauen, daß die Doppelbesteuerung im Einzelfall beseitigt wird.¹ Bestehende Regelungen sind jedoch als Bezugspunkte der Rechtsangleichung² die Verständigungsverfahren als Teile völkerrechtlicher Verträge zwischen den Mitgliedstaaten. Die enge Verknüpfung zwischen dem Verfahren vor der Schiedskommission und dem Verständigungsverfahren zeigt sich auch darin, daß die erfolglose Durchführung eines Verständigungsverfahrens eine unabdingbare Voraussetzung für die Entscheidung der Schiedskommission darstellt.³ Die angestrebte Wirkung der Richtlinie kann demnach nur darin bestehen, die Regelungen völkerrechtlicher Verträge anzugleichen.

c) Umsetzung in Verfahrensvorschriften

Da es sich bei diesen Regelungen um Verfahrensvorschriften handelt, kann die Richtlinie, die auch nur Verfahrensvorschriften enthält,⁴ nicht zu einer Änderung materiellrechtlicher Normen des innerstaatlichen Rechts verpflichten.

Dies wäre jedoch erforderlich, um die Rechtsgrundlage für eine Entscheidung zu schaffen, welche die Doppelbesteuerung in jedem Einzelfall beseitigt.⁵ Eine Lösung dieses Problems kann nur auf der Grundlage des Art. 220 EWGV gefunden werden. Anders als der konkrete Richtlinienvorschlag der EG-Kom-

¹ Begründung I 5 RV.

² Siehe S. 163ff.

³ Siehe S. 49.

⁴ Siehe S. 16f., 20.

⁵ Vgl. Art. 6 RV, sowie S. 1f., 17, 55, 84f.

mission, beschränkt Art. 220 EWGV seine Wirkung nicht auf verfahrens- oder materiellrechtliche Vorschriften. Vielmehr verpflichtet er die Mitgliedstaaten in umfassender Weise, die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen.⁶ Daraus muß die Verpflichtung der Mitgliedstaaten abgeleitet werden, diejenigen materiellrechtlichen Voraussetzungen zu schaffen, welche die Rechtsgrundlage für die Entscheidung der Schiedskommission bilden.⁷

2. Einschränkung des mitgliedstaatlichen Wahlrechts

Die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, das Ziel der Richtlinie durch eine Änderung oder Ergänzung völkerrechtlicher Verträge zu verwirklichen, stellt sich als Einschränkung ihres Wahlrechts hinsichtlich der Formen und Mittel zur Verwirklichung des Richtlinienzies dar. Das Beispiel des Richtlinienvorschlages zeigt auf diese Weise besonders deutlich, daß ein theoretisch bestehendes Wahlrecht, hier die Umsetzung in Normen originär innerstaatlichen Rechts, praktisch entfallen muß, weil nur ganz bestimmte Formen und Mittel die angestrebte Wirkung gewährleisten.

Bevor die rechtstechnischen Möglichkeiten zur Änderung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen erörtert werden, ist zu prüfen, ob die Richtlinie überhaupt eine Verpflichtung zur Änderung völkerrechtlicher Verträge begründen kann. Die Bejahung dieser Frage ist Voraussetzung dafür, daß dem Richtlinienvorschlag der EG-Kommission die erstrebte Wirkung zukommt.

II. Verpflichtung zur Änderung völkerrechtlicher Verträge

Bei der Erörterung der für eine Rechtsangleichung aufgrund von Art. 100 EWGV erforderlichen Bezugspunkte wurde festgestellt, daß Normen völkerrechtlicher Verträge unter den Begriff „Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten“ subsumiert werden können.⁸

Daraus kann jedoch nicht ohne weiteres der Schluß gezogen werden, daß der Richtlinie als Mittel der Rechtsangleichung eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten entnommen werden kann, die zwischen ihnen bestehenden völkerrechtlichen Verträge zu ändern. Bedenken bestehen insoweit, als eine derartige Verpflichtung das Zusammenwirken der jeweils betroffenen Vertragsstaaten voraussetzt, was bei der Umsetzung der Richtlinie in originär innerstaatliches Recht nicht der Fall ist.

Die Feststellung, eine völkervertragliche Norm sei angleichungsfähig, enthält also noch keine Aussage darüber, ob und in welcher Form diese Angleichung als Ergebnis der Richtlinie materiell verwirklicht werden kann.

⁶ Siehe S. 139 ff.

⁷ Zu der Wechselwirkung zwischen sekundärem und primärem Gemeinschaftsrecht im Zusammenhang mit dem Richtlinienvorschlag, S. 197 ff.

⁸ Siehe S. 163 f.

1. Lösungsmöglichkeiten aus dem EWG-Vertrag

Art. 189 EWGV enthält, zumindest vom Wortlaut her, keine Beschränkung der Umsetzungspflicht auf Normen des innerstaatlichen Rechts. Die Vorschrift überläßt zwar den innerstaatlichen Stellen die Wahl von Form und Mitteln bei der Umsetzung von Richtlinien, sagt aber nichts darüber aus, ob die innerstaatlichen Stellen nur hinsichtlich des originär innerstaatlichen Rechts verpflichtet werden können. Eine Verpflichtung zur Änderung völkerrechtlicher Normen muß daher auf der Grundlage primärvertraglicher Vorschriften erwogen werden, die eine Ausdehnung der Verpflichtungswirkung von Richtlinien in dem von der EG-Kommission beabsichtigten Sinn gerechtfertigt erscheinen lassen.

a) Mitgliedstaatliche Verträge vor Inkrafttreten des EWG-Vertrages

Art. 234 EWGV enthält eine Regelung über das Verhältnis des EWG-Vertrages zu völkerrechtlichen Abkommen, die von Drittstaaten mit einem oder mehreren Mitgliedstaaten vor Inkrafttreten des EWG-Vertrages abgeschlossen wurden. Er schweigt jedoch bezüglich des Verhältnisses von EWG-Vertrag und solchen Abkommen, die allein zwischen den Mitgliedstaaten gelten. Für diese ist nach einem Urteil des Gerichtshofs davon auszugehen, daß der EWG-Vertrag „auf den von ihm geregelten Gebieten“ den vor seinem Inkrafttreten zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen Übereinkünften vorgeht.⁹

Fraglich erscheint, ob die Wendung „auf den von ihm geregelten Gebieten“ nur die Vorschriften des primären Vertragsrecht umfaßt, oder ob der Vorrang auch für sekundäres Vertragsrecht und speziell für Richtlinien gilt, welche aufgrund der Generalklausel des Art. 100 EWGV erlassen wurden.

Gegen eine Differenzierung in Regelungen primären und sekundären Vertragsrechts in diesem Zusammenhang spricht zunächst Art. 5 EWGV, der keinen entsprechenden Unterschied hinsichtlich der Art bzw. des Grades der mitgliedstaatlichen Bindung an den Vertrag macht.¹⁰

Ein weiteres Argument beruht auf einem Umkehrschluß aus Art. 234 EWGV. Nach Satz 1 der Vorschrift bleiben die zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten vor Inkrafttreten des EWG-Vertrages abgeschlossenen Übereinkünfte durch den EWG-Vertrag unberührt.¹¹ Trotzdem ist die Rechtsetzungsbefugnis der Gemeinschaftsorgane weder völkerrechtlich noch gemeinschaftsrechtlich beschränkt, soweit sie die Pflichten der Mitgliedstaaten aus diesen Verträgen nicht beeinträchtigt.¹²

Besteht aber mit dieser Einschränkung eine Bindung der Mitgliedstaaten an Rechtssetzungsakte der Gemeinschaft, welche Bereiche betreffen, die Gegen-

⁹ EuGHE, Slg. 1962, S. 7 (23); dies gilt für das Abkommen zwischen der Bundesrepublik und Italien.

¹⁰ Siehe S. 131f.

¹¹ Vgl. auch: EuGH, Urteil vom 14. 10. 1980 = AWD/RIW 1981, S. 181 ff.

¹² Petersmann, in: Kommentar, Anm. 3 zu Art. 234 EWGV; ders., ZaöRV 1975, S. 213 (256); Wohlfarth, in: Kommentar zum Vertrag, Anm. 1 zu Art. 234 EWGV.

stand völkerrechtlicher Abkommen mit *Drittstaaten* sind, so muß dies erst recht für Sachverhalte gelten, die zwischen den Mitgliedstaaten nur untereinander abgeschlossene Übereinkünfte betreffen und diese nicht beeinträchtigen, sondern im Sinne der Errichtung oder des Funktionierens des Gemeinsamen Marktes angleichen.

Art. 234 EWGV bestimmt in Satz 2 für die vor Inkrafttreten des EWG-Vertrages mit Drittstaaten abgeschlossenen Verträge, daß der oder die betreffenden Mitgliedstaaten alle geeigneten Mittel anwenden, um eventuelle Unvereinbarkeiten der drittstaatlichen Verträge mit dem EWG-Vertrag zu beheben. Daraus ist ersichtlich, daß eine Bindung der Mitgliedstaaten an den EWG-Vertrag gewährleistet sein soll, solange die Mitgliedstaaten ihre Verpflichtungen gegenüber den Drittstaaten nicht verletzen müssen. Nur mit dieser Einschränkung gilt die Unberührbarkeit in Art. 234 Satz 1 EWGV.

Eine derart weitgehende Regelung für das Verhältnis zu Drittstaaten rechtfertigt die Annahme, daß der vom Gerichtshof festgestellte Vorrang des Gemeinschaftsrechts gegenüber früheren, allein zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen Verträge auch für das sekundäre Gemeinschaftsrecht gilt. Dies vor allem dann, wenn die Richtlinie, wie hier, an sämtliche Mitgliedstaaten gerichtet ist und deren vertragliche Vereinbarungen nicht beeinträchtigt, sondern vertragskonform im Interesse der Errichtung und des Funktionierens des Gemeinsamen Marktes angleicht.

Dieses Ergebnis steht in Übereinstimmung mit der h. M., wonach auch das sekundäre Gemeinschaftsrecht Vorrang gegenüber den innerstaatlichen Rechten der Mitgliedstaaten hat.¹³ Es geht jedoch insofern weiter, als hier der Vorrang auch gegenüber völkerrechtlichen Verträgen zwischen den Mitgliedstaaten bejaht wird.¹⁴

b) Mitgliedstaatliche Verträge nach Inkrafttreten des EWG-Vertrages

Daß der Abschluß völkerrechtlicher Verträge zwischen den Mitgliedstaaten auch nach Inkrafttreten des EWG-Vertrages möglich, ja sogar im Gründungsvertrag vorgesehen ist, ergibt sich bereits aus Art. 220 EWGV. Damit haben die Mitgliedstaaten als Subjekte des Völkerrechts und selbständige Staaten ihre völkerrechtliche Verpflichtungsfähigkeit unter der Geltung des EWG-Vertrages beibehalten.¹⁵

Art. 220 EWGV ermöglicht jedoch keine Aussage im Hinblick auf eine Kompetenz der Gemeinschaft zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.¹⁶ Er kann also auch nicht als vertragliche Grundlage für eine Verpflichtung der

¹³ Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 286, wonach Art. 189 EWGV eine verfassungskräftig anerkannte Kollisionsnorm über den Vorrang des Gemeinschaftsrechts zum Inhalt hat; Zuleeg, Kompetenzen, S. 24f., 32ff. mit Rechtsprechungsnachweisen; Constantinesco I, S. 654ff.

¹⁴ Soweit ersichtlich, wird diese Problematik in der Literatur nicht diskutiert.

¹⁵ Krück, Völkerrechtliche Verträge, S. 118; Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 232; sowie oben S. 148ff.

¹⁶ Siehe S. 150ff.

Mitgliedstaaten zur Änderung ihrer nachgemeinschaftlichen Abkommen aufgrund *sekundären* Gemeinschaftsrechts herangezogen werden.

Mangels einer ausdrücklichen gemeinschaftsrechtlichen Regelung kann die in Frage stehende Verpflichtung der Mitgliedstaaten nur aus dem allgemeinen Verhältnis zwischen dem Gemeinschaftsrecht und den innerstaatlichen Rechten der Mitgliedstaaten begründet werden. Die in Art. 5 EWGV begründete und in ihren Wirkungen gemäß Art. 189 EWGV differenzierte Verpflichtungswirkung des sekundären Gemeinschaftsrechts ist Ausdruck des Grundsatzes vom Vorrang des Gemeinschaftsrechts gegenüber dem innerstaatlichen Recht der Mitgliedstaaten. Soll nun dieser Vorrang auch gegenüber den zwischen den Mitgliedstaaten abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträgen gelten, dann darf kein qualitativer Unterschied hinsichtlich der mitgliedstaatlichen Änderungspflicht in Bezug auf originär innerstaatliches Recht einerseits und auf Völkervertragsrecht andererseits bestehen.

Die verpflichtende Wirkung der auf eine Änderung originär innerstaatlichen Rechts gerichteten Richtlinie schränkt die Rechtsetzungsgewalt der nationalen Parlamente grundsätzlich hinsichtlich des „Ob“ einer Regelung und bei detaillierter Zielbestimmung auch hinsichtlich des „Wie“ der Regelung ein. Dennoch verlangt die Verwirklichung des auf eine Gesetzesänderung gerichteten Richtlinienzieles eine Tätigkeit des nationalen Gesetzgebers. Die Umsetzung des Richtlinienergebnisses als Voraussetzung der innerstaatlichen Geltung und Anwendbarkeit stellt sich selbst bei detailliertester Zielbestimmung als nationale Gesetzgebung dar. Sie besteht in der Schaffung derjenigen Voraussetzungen, die erforderlich sind, um ein innerstaatliches Gesetz in Kraft zu setzen oder zu ändern.

Ebenso erfordert auch die innerstaatliche Geltung völkerrechtlicher Verträge eine Mitwirkung des Gesetzgebers, die sich im Erlaß des Zustimmungsgesetzes verwirklicht.¹⁷

Mit dieser Gegenüberstellung sollen nicht die Unterschiede zwischen der Umsetzung von Richtlinien und der Funktion des Zustimmungsgesetzes verwischt werden. Vielmehr soll betont werden, daß die Stellung der gesetzgebenden Körperschaften auch bei der Änderung völkerrechtlicher Verträge ebenso wie bei der Umsetzung von Richtlinien in innerstaatliches Recht berührt wird.

Dabei ist von Bedeutung, daß die parlamentarische Gestaltungsfreiheit bei einer Verpflichtung zur Änderung völkerrechtlicher Verträge weniger beeinträchtigt wird als bei der Änderung originär innerstaatlichen Rechts. Anders als im normalen Gesetzgebungsverfahren, dessen Ergebnis durch Änderungsanträge beeinflußt werden kann, sind Änderungsanträge zu völkerrechtlichen Verträgen, die der Zustimmung der gesetzgebenden Körperschaften bedürfen, unzulässig.¹⁸

¹⁷ Siehe S. 4 ff.

¹⁸ § 81 Abs. 3 GeschOBT.

Darüber hinaus wird „über Verträge mit auswärtigen Staaten . . .“ gemäß Art. 59 Abs. 2 des Grundgesetzes „. . . im ganzen abgestimmt“.¹⁹ Damit kann der Bundestag seine Zustimmung zu völkerrechtlichen Verträgen nur „en bloc“ erteilen.²⁰ Ist also eine Inhaltsänderung des Vertrages seitens der gesetzgebenden Körperschaft ohnehin nicht möglich, dann kann auch die detaillierte Zielbestimmung einer Richtlinie keine Rechtseinbuße des Parlamentes begründen, welche schwerwiegender wäre als die, welche bei der Umsetzung von Richtlinien in Normen des innerstaatlichen Rechts hinzunehmen ist.

2. Verpflichtung und Möglichkeit zur Änderung völkerrechtlicher Verträge

Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, daß Richtlinien auch eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Änderung der zwischen ihnen abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge begründen können.

Entscheidend ist nun, daß die innerstaatliche Geltung des völkerrechtlichen Vertrages durch den Erlaß eines Zustimmungsgesetzes herbeigeführt wird, und daß das Zustimmungsgesetz eine innerstaatliche Rechtsnorm darstellt. Da jede Vertragsänderung grundsätzlich nur unter Beobachtung des für den ursprünglichen Vertrag vorausgesetzten Verfahrens möglich ist,²¹ stellt das Zustimmungsgesetz den Anknüpfungspunkt für die Verpflichtung zur Herbeiführung der Änderungswirkung im innerstaatlichen Recht dar.

Die Änderung völkerrechtlicher Verträge durch den Erlaß eines neuen Zustimmungsgesetzes setzt, speziell für die Angleichung der Doppelbesteuerungsabkommen nach Maßgabe des Richtlinienvorschlages, voraus, daß andere Änderungsmöglichkeiten nicht in Betracht zu ziehen sind.

III. Möglichkeiten zur Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen

Gemäß Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG bedürfen Verträge, welche die politischen Beziehungen des Bundes regeln oder sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen, der Zustimmung oder Mitwirkung der gesetzgebenden Körperschaften in der Form eines Bundesgesetzes. „Für Verwaltungsabkommen gelten die Vorschriften über die Bundesverwaltung entsprechend.“²²

Handelt es sich bei den durch den Richtlinienvorschlag vorgesehenen Regelungen um Verwaltungsabkommen, die ebenfalls dem Begriff der völkerrechtlichen Verträge unterfallen,²³ so setzt die innerstaatliche Geltung und Anwendbarkeit kein Zustimmungsgesetz voraus.²⁴

¹⁹ § 83 Satz 2 GeschOBT.

²⁰ Bayer, *Aufhebung völkerrechtlicher Verträge*, S. 163 m. w. Nachw.

²¹ Bochmer, *Der völkerrechtliche Vertrag*, S. 56; Partsch, *Bericht*, S. 128 ff.; Maunz, in: *Maunz/Dürig/Herzog*, Rdnr. 46 zu Art. 59 GG; Bachsmann, *DVB1.* 1956, S. 747.

²² Art. 59 Abs. 2 Satz 2 GG.

²³ Maunz, in: *Maunz/Dürig/Herzog*, Rdnr. 37 zu Art. 59 GG; v. Mangoldt/Klein, *Anm. V 3a zu Art. 59 GG*; Haas, *AöR* 78 (1952/53), S. 381 (387).

²⁴ Maunz, *aaO.*; Zuleeg, *Kompetenzen*, S. 21; Meyer-Lindenberg, *Verträge*, S. 269 (270); Eler, *Grundprobleme*, S. 171; Schmidt-Bleibtreu/Klein, Rdnr. 23 zu Art. 59 GG.

1. Begriff der Verwaltungsabkommen

Nach *Maunz* liegt ein Verwaltungsabkommen nur dann vor, wenn der Inhalt des Vertrages, falls er nicht in einem Vertrag, sondern in einem innerstaatlichen Rechtsakt geregelt werde, durch Verwaltungsvorschriften, Verwaltungsakte usw. bestimmt werden kann.²⁵ *Schlochauer* versteht unter dem Begriff Übereinkommen zwischen gleichen Fachministern verschiedener Staaten über fachlich-verwaltungstechnische Fragen des Ressorts.²⁶ *H. Schneider* betont, daß Rechte Dritter durch ein derartiges Abkommen nicht berührt werden dürften.²⁷

Meyer-Lindenberg versucht eine Begriffsbestimmung des Verwaltungsabkommens durch eine Abgrenzung von denjenigen Verträgen, die sich auf die Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen.²⁸ Diese seien dann gegeben, wenn die Erfüllung des Vertrages eine Änderung, Ergänzung oder authentische Auslegung innerstaatlicher Gesetze erfordere. Ebenso, wenn normative Vertragsbestimmungen Rechte und Pflichten für die der Gebiets- und Personalhoheit der Bundesrepublik unterworfenen natürlichen und juristischen Personen begründen und diese Rechte nicht bereits den Gegenstand bestehender innerstaatlicher Rechtsnormen bilden.²⁹

In seinem Urteil vom 29. Juli 1952 über die deutsch-französischen Wirtschaftsabkommen hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, daß der Bund durch den Vertrag Verpflichtungen übernehmen müsse, deren Erfüllung allein durch den Erlass eines Bundesgesetzes möglich sei.³⁰ Die Regierung solle nicht ohne Mitwirkung der gesetzgebenden Körperschaften völkerrechtliche Verpflichtungen übernehmen, wenn sie diese Verpflichtungen nicht auch in eigener Kompetenz ohne ein Tätigwerden der gesetzgebenden Körperschaften erfüllen könne.³¹

2. Folgerungen für die Vereinbarung des Schiedsverfahrens

Wegen der engen Verknüpfung des Verständigungsverfahrens mit dem Schiedsverfahren stellt sich für dieses die Frage, ob es, in Ergänzung zu den Doppelbesteuerungsabkommen, auf der Grundlage abkommensrechtlicher Ermächtigungsvorschriften als Verwaltungsabkommen vereinbart werden könnte.

²⁵ *Maunz*, aaO., ähnlich *Bachsmann*, DVBl. 1956, S. 747 (748); *Grewé*, AöR 77 (1951/52), S. 370.

²⁶ *Schlochauer*, Öffentliches Recht, S. 112; *Mosler*, Auswärtige Gewalt, S. 283.

²⁷ *H. Schneider*, DöV 1957, S. 644 (646); *Haas*, aaO., S. 388.

²⁸ *Meyer-Lindenberg*, Verträge, S. 270.

²⁹ AaO.

³⁰ BVerfGE 1, S. 372 (389).

³¹ BVerfGE, aaO., S. 390.

a) Das Konsultationsverfahren als Lösungsansatz

Die dem Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften sehen vor, daß sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, im gegenseitigen Einvernehmen zu beseitigen.³² Damit hat das sogenannte Konsultationsverfahren die Klärung von Fragen zum Ziel, die über den Einzelfall hinausgehen und den Rahmen dessen überschreiten, was Gegenstand des Verständigungsverfahrens i. e. S. sein kann.³³

Es erscheint jedoch nicht möglich, die Konsultationsklausel als Ermächtigungsgrundlage für die beteiligten Steuerverwaltungen zur Vereinbarung des Schiedsverfahrens anzusehen.

Nach der Kommentierung des OECD-Steuerausschusses zu Art. 25 Abs. 3 OECD-MA können die zuständigen Behörden nur die Klarstellung von zweideutigen Begriffsdefinitionen im Abkommen verwendeter Ausdrücke im gegenseitigen Einvernehmen vornehmen oder Folgen geringfügiger, innerstaatlicher Gesetzesänderungen für das Abkommen klären.³⁴

Mülhausen hat nachgewiesen, daß die Konsultationsklausel keinen den Bestimmtheiterfordernissen des Art. 80 GG genügenden Inhalt hat und von daher nicht geeignet ist, den auf ihrer Basis abgeschlossenen Interpretationsvereinbarungen innerstaatliche Geltung zu verschaffen.³⁵ Daraus ist der Schluß zu ziehen, daß auch eine so weitreichende Regelung, wie die von der EG-Kommission vorgeschlagene, nicht als Verwaltungsabkommen auf der Grundlage der Konsultationsklausel vereinbart werden könnte.

b) Vereinbarung als gesondertes Verwaltungsabkommen

Die Frage nach dem Vorliegen einer hinsichtlich Inhalt, Zweck und Ausmaß bestimmten Ermächtigungsgrundlage stellt sich auch für die Vereinbarung des Schiedsverfahrens als gesondertes, also außerhalb der Doppelbesteuerungsabkommen stehendes Verwaltungsabkommen.

Voraussetzung hierfür ist, daß ein derartiges Abkommen überhaupt neben den zustimmungsbedürftigen Doppelbesteuerungsverträgen vereinbart werden kann. Bedenken bestehen wegen der engen Verknüpfung des Schiedsverfahrens mit dem Verständigungsverfahren und dessen partieller Abänderung durch die vorgeschlagene Regelung.

Mauz hält die Änderung eines zustimmungsbedürftigen Vertrages durch eine, für sich selbst betrachtet, nicht zustimmungsbedürftige Regelung für

³² Siehe S. 13 ff.

³³ AaO.

³⁴ OECD-Kommentar, Anm. 30 ff. zu Art. 25 OECD-MA.

³⁵ Mülhausen, Verständigungsverfahren, S. 204 ff., 208; zum Bestimmtheiterfordernis in diesem Zusammenhang auch Bachsmann, DVBl. 1956, S. 747 (749); Meyer-Lindenberg, Verträge, S. 272; Teichner, StuW 1965, Sp. 343 (351 ff.); P. Fischer, StuW 1975, S. 233 (238).

zustimmungsbedürftig.³⁶ Habe die Legislative einmal für ein Abkommen die Mitverantwortung übernommen, so könne sie aus dieser nicht mehr einseitig verdrängt werden. Dies entspreche auch der Staatspraxis im gleichgelagerten Fall der Zustimmung des Bundesrates zu Gesetzesbeschlüssen des Bundestages.³⁷ Selbst wenn der Vergleich zwischen Art. 59 und 77 GG nicht ohne Vorbehalte hingenommen werden kann, weil dort nicht das Verhältnis zwischen Exekutive und Legislative im Vordergrund steht, erscheint die Meinung von *Maunz* überzeugend.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß sich die Zustimmung der gesetzgebenden Körperschaft auf den gesamten Vertrag und nicht auf einzelne Vertragsbestandteile bezieht.³⁸ Enthielt also der ursprüngliche Vertrag seinerseits zustimmungsbedürftige und nichtzustimmungsbedürftige Elemente, so hatte sich das Zustimmungsgesetz dennoch auf den ganzen Vertrag zu beziehen. Die nichtzustimmungsbedürftigen Teile können dabei von ausschlaggebender Bedeutung und für den Gesetzeserlaß bestimmend gewesen sein. Hätte die Regierung nun die Möglichkeit, nichtzustimmungsbedürftige Abkommen zu schließen, die, wie im Falle des Schiedsverfahrens, in äußerst engem Zusammenhang mit den Regelungen des ursprünglichen Vertrages stehen, so wäre dessen Zustimmungsbasis möglicherweise nachträglich in Frage gestellt.³⁹ Diese Argumentation muß für das Verhältnis des Verständigungsverfahrens zum Schiedsverfahren insofern durchschlagen, als die in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Konsultationsklausel wegen ihrer besonders engen Fassung mit ausschlaggebendes Gewicht für den Erlaß des Zustimmungsgesetzes gehabt haben könnte. Sie gestattet gerade *keine* über die bloße Interpretation hinausgehenden Bindungsmöglichkeiten der Verwaltung und wäre durch die gesonderte Vereinbarung eines Verwaltungsabkommens mit dem hier diskutierten Inhalt völlig ausgehöhlt.

Kann danach ein völkerrechtlicher Vertrag, dessen Geltung auf dem Erlaß eines Zustimmungsgesetzes beruht, auch nicht dadurch abgeändert werden, daß ein gesondertes Verwaltungsabkommen vereinbart wird, so erübrigt sich die Prüfung der Frage, ob der Inhalt des Richtlinienvorschlages zum Gegenstand eines solchen Verwaltungsabkommens gemacht werden könnte.

c) Vereinbarung des Verfahrens durch einen Ratsbeschluß

Die vorgeschlagene Regelung kann auch nicht durch einen sogenannten „uneigentlichen Ratsbeschluß“⁴⁰ der im Rat der EWG vereinigten Regierungsvertreter der Mitgliedstaaten in Kraft gesetzt werden. Derartige Beschlüsse sind nicht dem Rat als Gemeinschaftsorgan zuzurechnen; denn dessen Kompe-

³⁶ Maunz, in: Maunz/Dürig/Herzog, Rdnr. 46 zu Art. 59 GG.

³⁷ Maunz, aaO.

³⁸ Siehe S. 185f.; sowie Partsch, Bericht, S. 129f.

³⁹ Partsch, aaO., m. w. Nachw.

⁴⁰ Vgl. Zuleeg, Kompetenzen, S. 20f.; Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 468.

tenzen ergeben sich nur aus den primärvertraglichen Vorschriften des EWG-Vertrages.⁴¹ Sie ermöglichen jedoch den Abschluß völkerrechtlicher Verträge in vereinfachter Form, soweit diese nicht der Zustimmung nationaler Gesetzgebungskörperschaften bedürfen.⁴² „Die Regierungsvertreter können nicht in eindeutige Gesetzgebungszuständigkeiten ihrer heimischen Parlamente eingreifen.“⁴³ Ein derartiger Eingriff läge jedoch insofern vor, als die Regelungen über das vorgeschlagene Schiedsverfahren, ebenso wie die bereits bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen, der Zustimmung der innerstaatlichen Gesetzgeber bedürfen.

3. Zwischenergebnis

Sollen die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik und den übrigen Mitgliedstaaten der EG dahingehend geändert werden, daß die bestehenden Verständigungsverfahren nach Maßgabe des Richtlinienvorschlages modifiziert werden, so kann dies nicht durch Vereinbarungen auf der Grundlage der Konsultationsklauseln geschehen. Die Vereinbarung von Verwaltungsabkommen mit entsprechendem Inhalt scheidet wegen der engen Verknüpfung des neuen Verfahrens mit dem Verständigungsverfahren, das Teil eines zustimmungsbedürftigen Vertrages ist, aus. Auch ein sogenannter uneigentlicher Ratsbeschluß vermag die neue Regelung nicht einzuführen. Die von der EG-Kommission vorgeschlagenen Änderungen der Verständigungsverfahren und deren Erweiterungen erfordern daher nach dem Recht der Bundesrepublik die Zustimmung der gesetzgebenden Körperschaften. Die Zustimmung bezieht sich auf den Gesamtvertrag und schließt eine Entscheidung über die Änderung ein.

Diese Wirkungsweise zeigt besonders deutlich, daß eine Richtlinie, die auf die Änderung zustimmungsbedürftiger Verträge gerichtet ist, im Wege des gleichen Verfahrens verwirklicht wird, das die innerstaatliche Geltung und Anwendbarkeit völkerrechtlicher Verträge herbeiführt. Trotz dieser Gemeinsamkeit sollte jedoch nicht von einer Transformation oder innerstaatlichen Vollziehung der Richtlinie gesprochen werden. Transformiert oder vollzogen wird nämlich nur der aufgrund der Richtlinie geänderte völkerrechtliche Vertrag.

Anders als bei der Richtlinie, die eine bereits mit ihrem Erlaß begründete Umsetzungsverpflichtung für die innerstaatlichen Stellen begründet, vermag kein völkerrechtlicher Vertrag eine Verpflichtung der gesetzgebenden Körperschaften zum Erlaß des Zustimmungsgesetzes zur Entstehung zu bringen.

4. Mitgliedstaaten der EG, die keine Abkommen abgeschlossen haben

Die bisherige Untersuchung hat gezeigt, daß die Mitgliedstaaten durch den Erlaß von sekundärem Vertragsrecht zur Änderung der zwischen ihnen beste-

⁴¹ Kaiser, Die im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen, S. 107 (117).

⁴² Zuleeg, aaO., S. 21; Ipsen, aaO., S. 473f.; Constantinesco I, S. 546.

⁴³ Kaiser, aaO., S. 123.

henden Doppelbesteuerungsabkommen verpflichtet werden können. Selbst wenn man die Rechtsangleichung auch in den Fällen für zulässig erachtet, in denen sie mangels eines Vorbestandes von anzuleichenden Normen keine Bezugspunkte hat,⁴⁴ erscheint es ausgeschlossen, diejenigen Mitgliedstaaten, zwischen denen keine Doppelbesteuerungsabkommen bestehen,⁴⁵ in den Kreis der Verpflichteten einzubeziehen.

Der Verzicht auf den Vorbestand der anzuleichenden Normen darf nicht mit einem Verzicht auf den Sinn einer Regelung verbunden werden. Dies wäre jedoch der Fall, wenn eine Regelung eingeführt werden müßte, die von sich aus von dem Vorhandensein bestimmter Bezugspunkte ausgeht, bzw. diese voraussetzt. Der Richtlinienvorschlag erfüllt nur im Zusammenhang mit den bestehenden Verständigungsverfahren, diese wiederum nur als Teile von Doppelbesteuerungsabkommen, eine Funktion. Sollte der Richtlinienvorschlag eine, hinsichtlich ihrer rechtlichen Voraussetzungen im übrigen zweifelhafte Verpflichtung dieser Staaten zur Schaffung der erforderlichen Bezugspunkte in Form des Abschlusses von Abkommen begründen wollen, so hätte es einer ausdrücklichen Regelung bedurft.

Die bloße Bestimmung, daß der Richtlinienvorschlag an alle Mitgliedstaaten gerichtet ist,⁴⁶ ist nicht ausreichend. In Bezug auf diejenigen Staaten, welche keine Abkommen miteinander abgeschlossen haben, kann allein Art. 220 EWGV zur Schaffung der für den Richtlinienvorschlag erforderlichen Voraussetzungen führen. Kommen die betreffenden Mitgliedstaaten ihren Verpflichtungen aus Art. 220 EWGV nicht nach, so kann die EG-Kommission nach Maßgabe der Art. 169, 171 EWGV Aufsichtsklage zum Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft erheben.⁴⁷

Fünftes Kapitel. Zusammenfassung

Art. 220 EWGV enthält eine primärvertragliche Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft. Die Vorschrift gibt den Mitgliedstaaten keine entsprechende Kompetenz, weil sie diese bereits unabhängig vom EWG-Vertrag haben. Ebensowenig begründet Art. 220 EWGV eine Kompetenz der Gemeinschaftsorgane zur Beseitigung der Doppelbesteuerung durch den Erlaß von sekundärem Gemeinschaftsrecht, schließt eine derartige Kompetenz aber auch nicht aus.

Die steuerlichen Vorschriften des EWG-Vertrages scheiden als Rechtsgrundlage für die Beseitigung der Doppelbesteuerung aus. Auch Art. 99 EWGV gibt

⁴⁴ Siehe S. 164f.

⁴⁵ Siehe S. 2, FN 11.

⁴⁶ Art. 10 RV.

⁴⁷ Dazu Daig, in: Kommentar, Anmerkungen zu den Art. 169, 171 EWGV.

dem Rat der EG nur eine Kompetenz zur Angleichung der indirekten Steuern, die keine aufgrund Art. 220 EWGV zu beseitigende Doppelbesteuerung verursachen können.

Eine Kompetenz des Rates zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft ergibt sich jedoch aus Art. 100 EWGV.

Diese Vorschrift enthält eine Generalklausel, welche die Rechtsgrundlage für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten darstellt, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken. Die Vorschriften der in den Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Verständigungsverfahren bieten keine Gewähr für die Beseitigung der Doppelbesteuerung und für reproduzierbare Ergebnisse und wirken daher störend auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes. Daraus ergibt sich ihre Angleichungsbedürftigkeit.

Die Richtlinie des Rates ist das in Art. 100 EWGV vorgesehene Instrument zur Rechtsangleichung. Gemäß Art. 189 EWGV ist sie dadurch gekennzeichnet, daß sie ein für die Mitgliedstaaten verbindliches Ziel setzt, die Wahl der Form und der Mittel zur Verwirklichung dieses Zieles jedoch den innerstaatlichen Stellen überläßt. Dabei ist es unschädlich, wenn die Zielbestimmung so detailliert ist, daß den Mitgliedstaaten nur noch die Schaffung derjenigen Voraussetzungen verbleibt, die erforderlich sind, um die innerstaatliche Geltung und Anwendbarkeit des Richtlinienzieles zu gewährleisten.

Die Verwirklichung des von der EG-Kommission vorgeschlagenen Verfahrens setzt die Änderung der zwischen der Bundesrepublik und den übrigen Mitgliedstaaten der EG bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen voraus, die völkerrechtliche Verträge sind.

Da eine derartige Änderung nur durch den Erlass eines neuen, auf den Gesamtvertrag einschließlich der Änderung bezogenen Zustimmungsgesetzes möglich ist, richtet sich die Verpflichtungswirkung der Richtlinie auf den Erlass dieses Zustimmungsgesetzes.

Im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten, zwischen denen keine Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurden, kann eine dem Vorschlag der EG-Kommission entsprechende Richtlinie erst dann Verpflichtungswirkungen äußern, wenn diese Staaten ihrer primärvertraglichen Verpflichtung aus Art. 220 EWGV nachgekommen sind.

Fünfter Teil.

Schlußfolgerungen für die Kompetenz zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft

Nach den Ergebnissen der bisherigen Untersuchung haben sowohl die Mitgliedstaaten als auch der Rat der EG eine Kompetenz zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft. Damit stellt sich die Frage, in welchem Verhältnis diese Kompetenzen zueinander stehen.

Erstes Kapitel. Konkurrenzmöglichkeiten

Die Abgrenzungsversuche müssen der Besonderheit Rechnung tragen, daß eine Ausübung der Kompetenz des Rates der EG eine Mitwirkung der Mitgliedstaaten erfordert, welche Voraussetzung für die Verwirklichung der Richtlinienergebnisse ist.

I. Gegenstand der Kompetenzabgrenzung

Nach *Zuleeg* paßt es nicht zu dem Gedanken einer Kompetenzaufteilung, daß das Gemeinschaftsrecht häufig nach dem nationalen Gesetzgeber rufe.¹ Gerade bei den Richtlinien zeige sich, daß diese die Kompetenz des innerstaatlichen Rechtsetzers voraussetzen. Damit fehle es der Kompetenzabgrenzung an einer wesentlichen Voraussetzung, nämlich dem Ausschluß der nationalen Gesetzgebungskompetenz für bestimmte Materien.²

Überträgt man diesen Gedankengang auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft, so müßte ein Ausschluß mitgliedstaatlicher Kompetenz bereits deshalb ausscheiden, weil sowohl die Erfüllung der Verpflichtung aus Art. 220 EWGV als auch die aus Art. 100 i. V. m. Art. 189 EWGV eine mitgliedstaatliche Kompetenz voraussetzt. Sie besteht in der Schaffung derjenigen Voraussetzungen, die für die innerstaatliche Geltung und Anwendung völkerrechtlicher Verträge erforderlich sind. Aus diesem Blickwinkel heraus läge es sogar nahe, von einer *ausschließlichen* Kompetenz der Mitgliedstaaten zu sprechen, weil die Setzung unmittelbar anwendbaren Rechts durch die Gemeinschaft in diesem Bereich nicht möglich ist.

¹ Zuleeg, *Recht der Europäischen Gemeinschaften*, S. 90.

² Zuleeg, aaO.; Erler, *Grundgesetz*, S. 21f.; einschränkend Hallstein, *Grundlagen und Verfassungsprinzipien*, S. 16f.

Diese Betrachtungsweise wird dann in Frage gestellt, wenn man die Verpflichtungswirkungen des Art. 220 EWGV einerseits und die des Art. 100 i. V. m. Art. 189 EWGV andererseits miteinander vergleicht.

Während Art. 220 EWGV nur das verbindliche Ziel, nämlich die Beseitigung der Doppelbesteuerung vorschreibt, enthält die auf Art. 100 EWGV gestützte Richtlinie eine detaillierte, sachliche Regelung hinsichtlich der Art und Weise, wie dieses Ziel zu erreichen ist. Gerade das Beispiel des Richtlinienvorschlages zeigt, daß ein sachlicher Entscheidungsspielraum hinsichtlich der Mittelwahl zur Zielverwirklichung gänzlich ausgeschlossen sein kann.

Wenn auch in beiden Fällen eine mitgliedstaatliche Kompetenz zur Schaffung der formellen Geltungsvoraussetzungen angenommen werden muß, so ist doch die Ausübung dieser Kompetenz hinsichtlich der Art und Weise der Zielverwirklichung unterschiedlich beschränkt. Eine Abgrenzung der Befugnisse zwischen der Gemeinschaft, handelnd durch den Rat³ und den Mitgliedstaaten, muß also auch unter der Fragestellung diskutiert werden, wem die Kompetenz zur Konkretisierung der bereits aus Art. 220 EWGV folgenden Verpflichtung der Mitgliedstaaten zusteht.

II. Erscheinungsformen der Konkurrenz

Für eine Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft bietet sich die Möglichkeit der ausschließlichen, der alternativ-konkurrierenden oder der kumulativ-konkurrierenden Kompetenz.⁴

Eine ausschließliche Kompetenz läge vor, wenn die Kompetenz zur Konkretisierung der mitgliedstaatlichen Verpflichtung entweder den Mitgliedstaaten oder der Gemeinschaft allein zustehen würde. Die Unterscheidung zwischen alternativ-konkurrierender und kumulativ-konkurrierender Kompetenz trägt der unterschiedlichen Wirkungsmöglichkeit des sekundären Gemeinschaftsrechts Rechnung. Erstere beinhaltet den Fall, daß mitgliedstaatliche Rechtsetzungskompetenzen in dem Augenblick erlöschen, in dem die Gemeinschaft von ihrer Rechtsetzungsbefugnis Gebrauch macht,⁵ während die kumulativ-konkurrierende Kompetenz bedeutet, daß die Mitgliedstaaten durch vertragliche Pflichten nur in der Ausübung fortbestehender Kompetenzen beschränkt sein können.⁶ Da die Richtlinie niemals zu einem Erlöschen der mitgliedstaatlichen Kompetenz führt, weil sie diese gemäß Art. 189 EWGV voraussetzt, kommt für die Kompetenz zur Konkretisierung der mitgliedstaatlichen Verpflichtung neben der ausschließlichen nur die kumulativ-konkurrierende Kompetenz in Betracht. Diese stellt sich als eine Einschränkung der Ausübungsmöglichkeit fortbestehender mitgliedstaatlicher Kompetenz dar.

³ Art. 4 Abs. 1 EWGV i. V. m. Art. 100, 189 EWGV.

⁴ Grabitz, Gemeinschaftsrecht, S. 64; Bünten, Staatsgewalt, S. 67ff.

⁵ Bünten, aaO., S. 69; Grabitz, aaO., S. 64; Constantinesco I, S. 245.

⁶ Bünten, aaO., S. 67f.

Zweites Kapitel. Lösungsansätze für die Kompetenzabgrenzung

Bei der Erörterung des Art. 220 EWGV wurde festgestellt, daß die Vorschrift keine vertragliche Kompetenznorm für die Mitgliedstaaten darstellt, daß sie aber als bloße Verpflichtungsnorm auch keine Gemeinschaftskompetenz ausschließt.¹

Damit war der Weg in die Untersuchung eröffnet, ob Art. 100 EWGV eine Kompetenz des Rates zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft begründet. Fraglich erscheint, ob aus der Bejahung dieser Kompetenz des Rates auf das Bestehen einer kumulativen Konkurrenz geschlossen werden kann. Zur Lösung des Problems soll Art. 100 i. V. m. Art. 189 EWGV zunächst daraufhin untersucht werden, inwieweit er die Eigenschaft einer Kompetenzabgrenzungsnorm hat.

Das auf diesem Weg gefundene Ergebnis soll dann durch einen Vergleich zwischen der Beseitigung der Doppelbesteuerung durch sekundäres Vertragsrecht und durch völkerrechtliche Abkommen überprüft werden.

I. Art. 100 i. V. m. Art. 189 EWGV als Kompetenzabgrenzungsnorm

Die auf Art. 100 EWGV gestützte Richtlinie enthält nicht nur die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Umsetzung des Richtlinienzieles, sondern begründet auch eine Sperrwirkung, die den auf der Grundlage von Art. 220 EWGV geschlossenen Abkommen nicht zukommt.

Die Sperrwirkung hat zum Inhalt, daß die mitgliedstaatliche Kompetenz zur Rechtsetzung nach Erlaß der Richtlinie nur noch nach deren Maßgabe ausgeübt werden darf und ausgeübt werden muß.² Dies bedeutet für die Inkraftsetzung des Schiedsverfahrens aufgrund der Verpflichtungswirkung einer Richtlinie, daß die angeglichenen Vorschriften über das Verständigungsverfahren nicht mehr zur freien Disposition der innerstaatlichen Gesetzgeber stehen. *Constantinesco* spricht von einem Kompetenzverlust des nationalen Gesetzgebers, den dieser durch den Richtlinienvollzug erlitten habe.³ Dieser Satz 4 darf nicht so verstanden werden, daß die vor dem Richtlinienenerlaß bestehende Normsetzungskompetenz erloschen ist. Vielmehr begründet die Richtlinie eine vom Grad ihrer Zielbestimmtheit abhängige Verpflichtung der Mitgliedstaaten, ihre Kompetenz zur Rechtsetzung und zur inhaltlichen Ausgestaltung des zu setzenden Rechts nach Maßgabe des Richtlinienzieles auszuüben.⁴

¹ Siehe S. 149ff.

² Ipsen, Gemeinschaftsrecht, S. 701; ders., Richtlinien-Ergebnisse, S. 76ff.; Constantinesco I, S. 624f.; Daig, in: Kommentar, Anm. II 40 zu Art. 189 EWGV; Grabitz, Gemeinschaftsrecht, S. 114ff., 117f.; Schmeder, Rechtsangleichung, S. 61.

³ Constantinesco I, S. 624.

⁴ Bünten, Staatsgewalt, S. 147 m. w. Nachw.

1. Folgerungen für eine ausschließliche Kompetenz der Gemeinschaft oder der Mitgliedstaaten

Könnte eine ausschließliche Kompetenz der Mitgliedstaaten nicht aus Art. 220 EWGV abgeleitet werden, so läßt Art. 100 i. V. m. Art. 189 EWGV auch nicht den Schluß auf eine ausschließliche Kompetenz der Gemeinschaft zur Konkretisierung der mitgliedstaatlichen Verpflichtung zu. Voraussetzung hierfür wäre, daß den Gemeinschaften ein Sachgebiet zugeordnet ist, auf dem die Mitgliedstaaten nicht mehr ipso iure rechtsverbindlich handeln können.⁵ Daß dies für die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft nicht der Fall ist, ergibt sich daraus, daß die Kompetenz des Rates nicht auf einer Spezialzuweisung, sondern auf der Generalklausel des Art. 100 EWGV beruht, und daß eine auf der Grundlage dieser Vorschrift erlassene Richtlinie keinen Kompetenzverlust der Mitgliedstaaten zur Folge hat. Ein Ausschluß der vertragsunabhängig bestehenden mitgliedstaatlichen Kompetenz zum Abschluß völkerrechtlicher Verträge nach Maßgabe des Art. 220 EWGV läßt sich nicht nachweisen.

Danach bleibt für die Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft nur noch die Möglichkeit der kumulativ-konkurrierenden Kompetenz.

2. Kumulativ-konkurrierende Kompetenz zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft

Es wurde bereits festgestellt, daß sich die kumulative Konkurrenz als Einschränkung der Ausübungsmöglichkeit fortbestehender Kompetenzen darstellt.⁶ Diese Definition ist bei der Rechtsetzung durch Richtlinien dahingehend zu ergänzen, daß sich die Beschränkung der Ausübungsmöglichkeit nur auf die Befugnis zur inhaltlichen bzw. sachlichen Ausgestaltung einer Regelung bezieht, nicht aber auch auf die Schaffung der Geltungsvoraussetzungen für diese Regelung.

Nur mit dem Blick auf die Kompetenz zur sachlichen Ausgestaltung erscheint es denn auch gerechtfertigt, von einer hilfsweisen oder subsidiären Anwendung des Art. 220 EWGV zu sprechen.⁷ Soweit in der Literatur die Subsidiarität des Art. 220 EWGV zum Ausdruck gebracht wird,⁸ stellt sich dies als Bestätigung der hier vertretenen Meinung von der kumulativen Konkur-

⁵ Bünten, Staatsgewalt, S. 68; Grabitz, Gemeinschaftsrecht, S. 70.

⁶ Siche S. 194.

⁷ Schwartz, in: Kommentar, Anm. III 1 zu Art. 220 EWGV.

⁸ Beutler/Bieber/Pipkorn, S. 174f., 318; nicht eindeutig: Seidl-Hohenveldern, Rechtsakte, S. 173; Schmeder, Rechtsangleichung, S. 61; Schwartz, Konzeption, S. 505; Constantinesco I, S. 543; Zweigert/Bernstorff, Methodische und gemeinschaftsverfassungsrechtliche Probleme, S. 615 (652).

renz der Kompetenzen dar, weil auch die subsidiäre Wahrnehmung einer Verpflichtung eine entsprechende Kompetenz voraussetzt.⁹

Von besonderem Interesse ist in diesem Zusammenhang auch der Entwurf zu einem multilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften.¹⁰ Dieser auf der Grundlage des Art. 220 EWGV beruhende Entwurf,¹¹ sieht in Art. 31 A Voraussetzungen für den Fortfall einzelner Bestimmungen des Abkommens nach dem Erlaß von Richtlinien vor:

„Soweit in diesem Abkommen behandelte Tatbestände durch Richtlinien des Rates in anderer Weise geregelt werden, treten die in Betracht kommenden Bestimmungen dieses Abkommens mit Wirksamwerden der jeweiligen Richtlinienbestimmung außer Kraft, es sei denn, daß diese etwas anderes bestimmt“.¹²

Hier war also vorgesehen, daß das Abkommen selbst eine Bestimmung enthalten sollte, die seine Subsidiarität gegenüber Richtlinien des Rates bestätigt. In der offiziellen Anmerkung wird von einem automatischen Außerkrafttreten entsprechender Artikel bei Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 31 A gesprochen, „um besondere Revisionsverhandlungen zur Änderung dieses Abkommens . . . zu ersparen“.¹³ Die Notwendigkeit derartiger Revisionsverhandlungen könnte sich aber nach der hier vertretenen Meinung nur dann ergeben, wenn die mitgliedstaatliche Kompetenz als eine nach Maßgabe der Richtlinie auszuübende fortbesteht.

II. Beseitigung der Doppelbesteuerung durch Richtlinien und durch Doppelbesteuerungsabkommen

Das Ergebnis einer kumulativ-konkurrierenden Kompetenz zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft konnte daraus abgeleitet werden, daß Art. 220 EWGV keine Gemeinschaftskompetenz ausschließt, daß jedoch Art. 100 i. V. m. Art. 189 EWGV eine Sperrwirkung zu Lasten der mitgliedstaatlichen, sachlichen Regelungsbefugnis bewirkt. Mit dem Blick auf das beiden Maßnahmen gemeinsame Ergebnis, die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft, wurden die unterschiedlichen Funktionen von Richtlinie und Abkommen zunächst ausgeklammert.

Ein Vergleich zwischen der Wirkung eines auf Art. 220 EWGV beruhenden Abkommens und der auf die Änderung dieser Abkommen gerichteten Richtlinie soll das Ergebnis der kumulativ-konkurrierenden Kompetenz präzisieren.

⁹ Wegen der vertragsunabhängigen Vertragsschluß-Kompetenz der Mitgliedstaaten muß eine Delegation von Gemeinschaftskompetenzen ausscheiden.

¹⁰ Siehe S. 11 f.

¹¹ Satz 2 der Präambel des Vorentwurfs.

¹² Vollständiger Wortlaut des Art. 31 A, Vorentwurf 1968.

¹³ Anm. zu Art. 31 A, Vorentwurf 1968.

1. Die Wechselwirkung zwischen Art. 100 i. V. m. 189 EWGV einerseits
und Art. 220 EWGV andererseits

Als Verpflichtung der Mitgliedstaaten, die Beseitigung der Doppelbesteuerung durch ein einheitliches Verfahren zu gewährleisten, stellt sich der Richtlinieninhalt als Konkretisierung dessen dar, was Art. 100 EWGV nur hinsichtlich des Ergebnisses, nämlich der Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft ohnehin vorschreibt. Dabei steht die Verpflichtung aus der Richtlinie auch nicht im Widerspruch zu der von Art. 220 EWGV vorgeschriebenen Form der Verwirklichung, wenn sie, wie hier, auf die Änderung völkerrechtlicher Verträge gerichtet ist.¹⁴

Das Ergebnis der Richtlinie geht jedoch über das Ziel des Art. 220 EWGV hinaus. Es wurde festgestellt, daß der Verpflichtung aus dieser Vorschrift genügt ist, wenn die Mitgliedstaaten untereinander bilaterale völkerrechtliche Verträge abschließen und die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft auf diese Weise sicherstellen.¹⁵

Ob diese Beseitigung jeweils gleichen Grundsätzen folgt und ob beispielsweise zwischen Staat A und C das gleiche Verfahren Anwendung findet, wie zwischen Staat A und B oder zwischen Staat D und E, ist für Art. 220 EWGV unerheblich, solange die Doppelbesteuerung nur beseitigt wird.

Ganz anders stellt sich die Beseitigung der Doppelbesteuerung als Ergebnis einer gemeinschaftsrechtlichen Rechtsangleichungsmaßnahme dar. Sie hat zwar keinen multilateralen Vertrag zum Ergebnis, führt jedoch, wie im Falle des Richtlinienvorschlages, zu jeweils übereinstimmenden bilateralen Regelungen bestimmter Normbereiche, beispielsweise der Vorschriften über das Verständigungsverfahren. Die Richtlinie hat also eine Wirkung, die den bilateralen völkerrechtlichen Verträgen grundsätzlich fehlt, wenn man die These akzeptiert, daß der Abschluß jeweils gleichlautender bilateralen Verträge in der Praxis nicht realisierbar erscheint.¹⁶

2. Auswirkungen auf die Kompetenzabgrenzung

Die unterschiedlichen Wirkungen der Art. 100 i. V. m. Art. 189 EWGV einerseits und des Art. 220 EWGV andererseits lassen sich auf die vereinfachte Formel bringen, daß den Mitgliedstaaten die Beseitigung der Doppelbesteuerung obliegt, die Gemeinschaft hingegen die Aufgabe hat, die *Angleichung* der mitgliedstaatlichen Beseitigungsregeln zu besorgen.

¹⁴ Siehe S. 181 ff.

¹⁵ Siehe S. 142 ff.

¹⁶ Dies belegen die durch die Abkommenspraxis bestätigten Schwierigkeiten, obwohl hier enorme Erleichterungen durch die Vorarbeiten des OECD-Steuerausschusses in Form der Musterabkommen gegeben sind.

Daraus läßt sich jedoch nicht der Schluß ziehen, daß es sich hierbei um durchwegs trennbare Aufgabenbereiche handelt, weil auch völkerrechtlichen Verträgen eine rechtsangleichende Wirkung zukommen kann,¹⁷ die Rechtsangleichungsmaßnahmen der Gemeinschaft unter Umständen entbehrlich macht.

Soweit darauf hingewiesen wird, daß völkerrechtliche Verträge, anders als die auf die jeweiligen Staatsgebiete beschränkten Richtlinien, den Geltungsbereich der einzelstaatlichen Gesetze erweitern können,¹⁸ begründet dies im Zusammenhang mit dem Richtlinienvorschlag keine Auswirkung auf die Kompetenzabgrenzung.

Hier ändert die Richtlinie ja gerade kein originär innerstaatliches Recht, etwa unilaterale Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, sondern bestehende völkerrechtliche Verträge.

Somit besteht kein Anlaß, die Kompetenzabgrenzung zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft aufgrund der unterschiedlichen Wirkungsmöglichkeiten zwischen Richtlinie und völkerrechtlichem Vertrag zu differenzieren.

Drittes Kapitel. Zusammenfassung

Der Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft hat erhebliche Auswirkungen auf den Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten.

Diese sind gemäß Art. 220 EWGV verpflichtet, völkerrechtliche Verträge untereinander abzuschließen, um die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen. Selbst bei Erfüllung dieser Verpflichtung können jeweils unterschiedliche Abkommensregelungen im bilateralen Vertragsverhältnis eine negative Auswirkung auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes haben oder fortbestehen lassen.

Erläßt nun der Rat der EG Richtlinien zur Angleichung der unterschiedlichen Regelungen, so entsteht daraus die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, ihre untereinander abgeschlossenen Abkommen zu ändern, um die Ziele der Richtlinie zu verwirklichen. Gleichzeitig verlieren die Mitgliedstaaten die Befugnis, den richtliniengemäßen Rechtszustand abzuändern, soweit dies den Zielen der Richtlinie widersprechen würde.

Die Mitgliedstaaten üben eigene Kompetenzen aus, soweit sie die Voraussetzungen für die innerstaatliche Geltung und Anwendbarkeit der Richtlinien-Ergebnisse schaffen.

¹⁷ Constantinesco I, S. 543, 615; Zweigert, Grundsatzfragen, S. 410; Seidl-Hohenveldern, Rechtsakte, S. 173; Schmeder, Rechtsangleichung, S. 10ff., 55; Schwartz, Konzeption, S. 500; Hallstein, RabelsZ 28 (1964), S. 211 (221 f.).

¹⁸ Schwartz, aaO., S. 500; Zweigert, aaO., S. 410f.

Eine Einschränkung besteht lediglich hinsichtlich der Kompetenz, die sachliche Ausgestaltung der Verpflichtung aus Art. 220 EWGV zu bestimmen. Wegen dieser Einschränkung der fortbestehenden mitgliedstaatlichen Kompetenz ist es gerechtfertigt, von einer kumulativen Konkurrenz zwischen mitgliedstaatlicher und gemeinschaftlicher Kompetenz zu sprechen.

Sechster Teil.

Abschließende Bewertung des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag

Die abschließende Bewertung des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag orientiert sich an den Anforderungen, die im Verlauf der Untersuchung erarbeitet wurden.

Erstes Kapitel. Bewertungskriterien

Die Auseinandersetzung mit den Anforderungen des Abkommensrechts und des innerstaatlichen Rechts hat gezeigt, daß das neue Verfahren nur den Zweck haben kann, Konfliktsituationen aus der Anwendung materiellen Rechts zu beseitigen.

Diese Anforderungen stellen sich als unüberwindbare Grenzen jeder Entscheidung dar und können insoweit als Mindestanforderungen angesehen werden, an denen sich das Verfahren messen lassen muß. Daraus folgt jedoch nicht, daß Unzulänglichkeiten des an diesen Anforderungen gemessenen Verfahrens nur durch eine Änderung oder Ergänzung verfahrensrechtlicher Bestimmungen behoben werden können.

Den Ausgangspunkt der Überlegungen bildet die Bewertung des Richtlinienvorschlages nach seinen eigenen Zielsetzungen.

I. Bewertung des Richtlinienvorschlages nach seinen eigenen Zielsetzungen

Der Vorschlag der EG-Kommission ist darauf gerichtet, die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft zur Änderung ihrer bilateralen, innerhalb der Gemeinschaft abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen zu verpflichten.

Die bestehenden Verständigungsverfahren sollen die Basis für ein zusätzliches Verfahren bilden, das die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen gewährleistet. An den Einzelfallentscheidungen sollen unabhängige Personen beteiligt werden.

Diese selbst gesetzten Ziele können nicht vollständig verwirklicht werden.

1. Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Änderung ihrer innergemeinschaftlichen Doppelbesteuerungsabkommen

Art. 100 EWGV bildet die Rechtsgrundlage für eine Richtlinie des Rates, welche die Mitgliedstaaten der EG zur Änderung ihrer innerhalb der Gemein-

schaft abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen verpflichtet.¹ Mitgliedstaaten, zwischen denen keine Doppelbesteuerungsabkommen bestehen, können durch die vorgeschlagene Richtlinie nicht zum Abschluß entsprechender Verträge gezwungen werden.²

Eine dahingehende Verpflichtung besteht jedoch nach Maßgabe des Art. 220 EWGV,³ auf dessen Erfüllung die EG-Kommission drängen kann.⁴

2. Der Anspruch, jegliche Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberichtigung zu beseitigen

Das Verfahren vor der Schiedskommission setzt die erfolglose Durchführung eines Verständigungsverfahrens voraus.⁵

Obwohl die geplante Richtlinie bestimmte Regelungen der unterschiedlichen Verständigungsvorschriften vereinheitlicht,⁶ fehlt eine Verpflichtung der Behörden zur Einleitung des Verständigungsverfahrens bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen.⁷ Aus diesem Grund besteht keine Gewähr dafür, daß jeder dem Anwendungsbereich des Verfahrens unterliegende Fall einer Entscheidung der Schiedskommission zugeführt werden kann.

Doppelbesteuerungen bleiben auch bestehen, wenn das innerstaatliche Recht keine abweichende Entscheidung trotz Bestandskraft eines Steuerbescheides oder wegen der Rechtskraft eines finanzgerichtlichen Urteils gestattet.⁸ Als besonders störend muß in diesem Zusammenhang die Regelung des Art. 3 Abs. 2 Satz 2 RV angesehen werden, weil sie die Rechtsmittelrücknahme zu einem Zeitpunkt verlangt, zu dem noch nicht abzusehen ist, worüber das Gericht rechtskräftig entscheiden wird.⁹

Weiterhin besteht für eine *unbedingte* Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen keine vertragliche Gewährleistung in der gegenwärtigen Abkommenspraxis.¹⁰

Daran würde auch die Einführung von Vorschriften, die eine dem Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Regelung treffen, nichts ändern. Unabdingbare Voraussetzung für eine Beseitigung der Doppelbesteuerung ist in diesen

¹ Siehe S. 182ff., 186, 191f.

² Siehe S. 190f.

³ Siehe S. 191.

⁴ Siehe S. 136, 191.

⁵ Siehe S. 1f., 50f.

⁶ Vgl. die Bestimmungen über die Antragsbefugnis (S. 44f.), die Abhilfemöglichkeit der innerstaatlichen Behörden (S. 46f.) und über die Frist zur Einleitung des Verständigungsverfahrens (S. 46, FN 18, 102f.).

⁷ Siehe S. 47ff.

⁸ Siehe S. 99ff., 115ff.

⁹ Siehe S. 122f.

¹⁰ Siehe S. 98f.

Fällen eine Einigung der Finanzverwaltungen über den Verrechnungspreis¹¹ oder die Möglichkeit zu einer Billigkeitsentscheidung nach Maßgabe innerstaatlichen Rechts.¹²

Diese Überlegungen gewinnen zusätzliches Gewicht, wenn das neue Verfahren nach den Anforderungen des Abkommensrechts und des innerstaatlichen Rechts beurteilt wird.

3. Der Anspruch, unabhängige Personen an der Entscheidung zu beteiligen

Das allein in den Händen der beteiligten Steuerverwaltungen liegende Verfahren zur Bestellung der unabhängigen Personen¹³ begründet Bedenken hinsichtlich der Eigenschaft „unabhängig“¹⁴. Auch die in bestimmten Fällen vorgesehene Anhörung der gewerblichen Spitzenverbände bei der Bestellung dieser Personen¹⁴ vermag die Bedenken nicht zu zerstreuen, weil die Entscheidung über die Beteiligung am konkreten Einzelfall letztlich doch dem behördlichen Einvernehmen unterfällt.¹⁵ Weitere Vorbehalte rühren aus der Möglichkeit, die Zahl dieser am Verfahren beteiligten Personen auf ein Minimum zu begrenzen¹⁶ und diesen unverhältnismäßig viele Behördenvertreter gegenüberzustellen.¹⁷

II. Bewertung nach den Anforderungen des Abkommensrechts und des nationalen Rechts

Die materiellrechtlich unbedingte Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung findet, wie bereits erwähnt, keine Gewährleistung in den Art. 9 OECD-MA entsprechenden Vorschriften der Abkommenspraxis. Sie kann auch nicht in jedem Fall auf materielles, innerstaatliches Recht gestützt werden. Damit werden, zumindest in Fällen mangelnder Einigungsmöglichkeit, Entscheidungen verlangt, die den materiellen Vorschriften des Abkommens und des innerstaatlichen Rechts widersprechen.¹⁸

Die unbedingte Verpflichtung kann auch nicht als redaktioneller Fehler angesehen werden, weil sie das zentrale Anliegen des neuen Verfahrens darstellt. Berücksichtigt man, daß eine Kommissionsentscheidung ohnehin nur nach gescheitertem Verständigungsverfahren durchgeführt werden kann, und daß die mangelnde Einigungsmöglichkeit in einer großen Zahl von Fällen auf die Bindung an unterschiedliche Auslegungsergebnisse zurückzuführen sein wird,

¹¹ Siehe S. 85 f.

¹² Siehe S. 90 ff.

¹³ Siehe S. 51 ff.

¹⁴ Siehe S. 52.

¹⁵ Siehe S. 53.

¹⁶ Siehe S. 51 f., 54.

¹⁷ AaO.

¹⁸ Siehe S. 98.

dann bleibt freilich nur noch sehr begrenzter Raum für eine rechtliche Entscheidung.¹⁹ Aber auch in den verbleibenden Fällen gewährleistet das Verfahren nicht die Einhaltung der materiellrechtlichen und verfahrensrechtlichen Bindungen.²⁰ Schließlich lassen die Schwierigkeiten bei der Anwendung und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen eine derartige Bindung nicht als selbstverständlich erscheinen. Die grundsätzliche Bindung der Behördenvertreter an Recht und Gesetz mag den Mangel einer fehlenden Regelung im Verfahren als nicht besonders schwerwiegend erscheinen lassen. Berücksichtigt man jedoch, daß der Ausschlag bei der vorgesehenen Mehrheitsentscheidung von den unabhängigen Personen gegeben wird,²¹ dann kann sich die Bindung der Behördenvertreter an Recht und Gesetz im entscheidenden Moment nicht durchsetzen. Die detaillierten Regelungen über die Bestellung der unabhängigen Personen enthalten für diese nur eine einzige Rechtspflicht, nämlich die zur Geheimhaltung.²² Richterliche Unabhängigkeit, überhaupt juristische Qualifikation, wird für diese Personen nicht gefordert.

Eine ausdrückliche Berücksichtigung von Anforderungen des innerstaatlichen Rechts findet sich somit allein in der bereits erörterten Rechtsmittelregelung des Richtlinienvorschlages.²³

III. Bewertung nach den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts

Die Möglichkeit, das neue Verfahren im Wege des Richtlinienerlasses einzuführen, beruht u. a. darauf, daß es den Zielsetzungen des Gemeinsamen Marktes dient.²⁴

Daraus folgt zugleich, daß das Verfahren mit den Anforderungen des primären Gemeinschaftsrechts, insbesondere mit der mitgliedstaatlichen Verpflichtung aus Art. 220 EWGV vereinbar ist. Die Mindestanforderung des Art. 220 EWGV besteht in der Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft und begnügt sich insoweit mit bilateralen Regelungen.²⁵ Dennoch würden die Mitgliedstaaten ihre Verpflichtung aus Art. 220 EWGV durch die Beobachtung des Verfahrens nach dem Richtlinienvorschlag nicht erfüllen können. Mit der hier gegebenen Beschränkung auf die Gewinnberichtigungsproblematik wäre die Beseitigung der Doppelbesteuerung nicht

¹⁹ Siehe S. 91 ff.

²⁰ Z. B. dann, wenn sich im Verlauf der Verhandlung neue Gesichtspunkte ergeben, die ein anderes Ergebnis rechtfertigen oder aber die Voraussetzungen für eine Billigkeitsentscheidung erkennbar werden.

²¹ Siehe S. 51 ff.

²² Vgl. Art. 4 Abs. 4 RV.

²³ Siehe S. 49 f., 122.

²⁴ Siehe S. 172 f.

²⁵ Siehe S. 142 ff.

sichergestellt, wenn eine Einigung über den „arm's-length“-Preis an der Auslegung nach unterschiedlichen nationalen Rechten scheitert.

Die Wechselwirkung zwischen primärem und sekundärem Vertragsrecht²⁶ zeigt sich an dieser Stelle in besonders eindrucksvoller Form und eröffnet einen Weg zur Lösung der festgestellten Probleme.

Zweites Kapitel. Möglichkeiten zur Verwirklichung der Ziele und Anforderungen

Die Richtlinie des Rates enthält mit der unbedingten Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung einen Anspruch, der nach Abkommensrecht, ergänzt durch innerstaatliche Vorschriften, nicht erfüllt werden kann. Gleichzeitig – und darin liegt die konkrete Ausprägung der Wechselwirkung – bringt Art. 220 EWGV die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zum Ausdruck, diejenigen Voraussetzungen zu schaffen, die eine derart unbedingte Entscheidung ermöglichen. Zur Erfüllung dieser Verpflichtung müssen sowohl verfahrensrechtliche als auch materielle Lösungsansätze in Betracht gezogen werden.

I. Würdigung des Meinungsstandes

1. Konkrete Stellungnahmen zum Verfahren nach dem Richtlinienvorschlag

Der Finanzausschuß des Bundestages begrüßt in seiner Beschlußempfehlung zum Richtlinienvorschlag ein „formalisiertes Entscheidungsverfahren“.¹ Ein solches Verfahren müsse jedoch in sachlicher, verfahrensrechtlicher und institutioneller Sicht rechtsstaatlichen Grundsätzen entsprechen.² Neben allgemeinen verfahrensrechtlichen Vorschlägen wird die Bundesregierung gebeten, dafür Sorge zu tragen, daß die Entscheidungen sich an den Rechtskriterien des internationalen Steuerrechts orientieren und diese Kriterien weiter entwickeln können.³

Diesem Anliegen wird sicher kein Unrecht getan, wenn man es als grundsätzliche Forderung nach Gewährleistung der in dieser Arbeit konkretisierten rechtlichen Bindungen interpretiert. Die gleiche Aussage enthält auch der Bericht des Finanzausschusses, wenn darin bemängelt wird, daß der Vorschlag offenlasse, welche Kriterien die Schiedskommission ihren Entscheidungen zugrundelegt.⁴ Hingewiesen wird auf die Gefahr, daß sich die Rechtsanwendung

²⁶ Siehe S. 197 ff.

¹ Beschlußempfehlung vom 9. 11. 1977, BT-Drucks. 8/1228.

² AaO.

³ AaO.

⁴ Bericht der Abgeordneten Kreile und Rapp, aaO.

hinsichtlich eines wichtigen Teils des Steuerrechts „in einem quasi justizfreien Raum abspielen würde“.⁵

Auch das Europäische Parlament betont in seiner Entschließung zu dem Vorschlag der EG-Kommission, daß die bilateralen Abkommen und Verständigungsverfahren in diesem Bereich unzureichend seien und bringt zum Ausdruck, daß Ansatzpunkte für eine Lösung sowohl im materiellrechtlichen als auch im verfahrensrechtlichen Bereich gesucht werden müßten.⁶ Schließlich wird betont, daß eine „wirklich zufriedenstellende Lösung ... nur aus der weiteren Harmonisierung der Steuersysteme ... hervorgehen wird“.⁷

Aufschlußreich ist auch die Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses.⁸ Bereits in seinen allgemeinen Bemerkungen⁹ betont der Ausschuß, „daß in diesem Richtlinienentwurf zwar das *Verfahren*¹⁰ zur Erledigung von Streitsachen geregelt ist, es jedoch an einer Richtschnur für das wichtige Kapitel der konzerninternen Verrechnung oder anderer ähnlicher Praktiken fehlt ...“. Soweit *Lindencrona und Mattson* in ihrer Studie über die Möglichkeiten zur Verwirklichung eines Internationalen Steuergerichtshofes auf den Kommissionsvorschlag eingehen, bemängeln sie ebenfalls, daß die Beseitigung der Doppelbesteuerung nach allgemeinen Regeln nicht garantiert werde.¹¹

Sass löst das Problem der Wechselwirkung zwischen materiellem Recht und Verfahrensrecht dadurch, daß er die Ermittlung des Verrechnungspreises „cher“ als „tatsächliche wirtschaftliche Einschätzung“ denn als „rechtsgrundsätzliche Wertung“ ansieht. Dies jedenfalls, so lange Rechtsregeln zur Konkretisierung des Berichtigungsmaßstabes in der EG noch nicht entwickelt seien.¹² Weshalb sich aber eine supranationale Gerichtsstanz in der Verlegenheit befände, „Rechtsentscheidungen treffen zu müssen, ohne daß ihr Rechtsregeln für die Entscheidung an die Hand gegeben wären“,¹³ während für die Schiedskommission eine solche „Verlegenheit“ nicht erwogen wird, bleibt unklar. Im Hinblick auf die fehlenden materiellrechtlichen Voraussetzungen scheint auch die Aussage des Bundesfinanzministers, wonach der Kommissionsvorschlag die Verwaltungen in die Lage versetze, von einheitlichen Besteuerungsgrundlagen auszugehen,¹⁴ etwas voreilig.

⁵ AaO.

⁶ Abl. Nr. C 163/24 (25) vom 11. 7. 1977, Pkt. 1.

⁷ AaO., Pkt. 7.

⁸ CES 1030/77, (R/F/Z/mg.); gemäß Art. 4 Abs. 2 EWGV werden der Rat und die Kommission von einem Wirtschafts- und Sozialausschuß mit beratender Aufgabe unterstützt.

⁹ AaO. Pkt. 1.1.1; sowie Working Documents Nr. 126 vom 7. 7. 1977, PE 47.917/fin. S. 10 Pkt. 13.

¹⁰ Hervorhebung nur hier.

¹¹ *Lindencrona/Mattson*, Work Paper I, S. 34 ff.; zurückhaltend auch *Menck*, in: *International Taxation and Transfer Pricing*, S. 238.

¹² *Sass*, DB 1979, S. 2196 (2197).

¹³ AaO.

¹⁴ *Matthöfer*, DStZA 1979, S. 203 (205); vgl. auch *P. Schmidt*, DB 1977, S. 1816 (1819).

2. Grundsätzliche Erwägungen

Die wenigen konkreten Stellungnahmen zu dem neuen Verfahren können durch grundsätzliche Erwägungen, die keinen unmittelbaren Bezug zu dem Richtlinienvorschlag haben, ergänzt werden.

Bei der Diskussion über die Möglichkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steht der Ruf nach einer internationalen Entscheidungsinstanz, einem internationalen Steuergerichtshof, mit an erster Stelle.¹⁵

Einige differenzierte Aussagen sollen kurz vorgestellt werden.

In einem Aufsatz aus dem Jahre 1950 schreibt *Spitaler*,¹⁶ daß sich bisher noch kein reines internationales Finanzrecht herausgebildet habe, das hinreichend viele Sätze über die Grenzen des staatlichen Rechts umfasse.¹⁷ Allein dies werdende Recht sei kaum die geeignete Grundlage für eine internationale Schiedsgerichtsbarkeit.¹⁸ Bei der Diskussion schweizerischer und amerikanischer Rechtsprechung führt *Spitaler* aus, daß diese Staaten „wahrscheinlich besser daran wären, wenn ihre *Gesetzgeber*“¹⁹ das Wünschenswerte vorgekehrt hätten“.²⁰

Auf die Fragestellung, was geschehen solle, wenn eine Einigung in der Verständigung trotz ernsthafter Versuche nicht möglich sei, antwortet *Spitaler*, daß mangels einer internationalen Instanz, die sich dann noch einschalten könnte, jeder Staat zur *lex fori* als Auslegungsbefehl greifen würde.²¹ Gelange man dabei zu einer befriedigenden Auslegung, so sei dies doch oft nicht mehr als reiner Zufall.²² Hier sei nun die Stelle, wo es überaus wünschenswert und wohl auch schon möglich sei, eine internationale Instanz in die Konfliktlösung einzuschalten.²³ Unter Bezugnahme auf die Völkerbundmodelle²⁴ kommt der

¹⁵ Garelli, *La Scienza della financa internazionale tributaria*, Turin 1899, zit. nach *Spitaler*, *StuW* 1950, Sp. 803; Bühler, *Prinzipien*, S. 42f.; Mersmann, *DStZA* 1969, S. 5 (11); Rädler, *Die direkten Steuern*, S. 249; H. Fischer, *AWD/RIW* 1961, S. 92; IFA-Resolution, Den Haag 1947: „... ob Streitfragen über die Auslegung internationaler Abkommen auf steuerlichem Gebiet ... einem internationalen Gerichtshof unterbreitet werden sollen“ (IFA-Vorträge, Köln 1967, S. 5); IFA-Resolution, Zürich 1951: „empfiehlt ... eine obligatorische Schiedsgerichts-klausel ...“ (aaO., S. 12); IFA-Resolution, Wien 1957: „... sollte erwogen werden, ... die Errichtung einer gemischten Kommission, ... die endgültig zu entscheiden hätte“ und diese zu einem späteren Zeitpunkt „durch eine internationale Schiedsstelle für Steuerfragen zu ersetzen“ (aaO., S. 28); IFA-Resolution, Basel 1960: „... bittet die Staaten, ... paritätische Kommissionen einzusetzen ...“ (aaO., S. 37); IFA-Resolution, Washington 1971, Anlage zur Resolution zum 2. Kongreßthema: „Die Einrichtung eines internationalen Schiedsverfahrens oder eines ... gerichtlichen Verfahrens ist überaus wünschenswert“ (*IWB* Fach 1, S. 1147, 1149).

¹⁶ *Spitaler*, *StuW* 1950, Sp. 803ff.

¹⁷ AaO., Sp. 806.

¹⁸ AaO.

¹⁹ Hervorhebung im Original.

²⁰ AaO., Sp. 808.

²¹ AaO., Sp. 808f.

²² AaO., Sp. 811.

²³ AaO.

²⁴ Siehe S. 9ff.

Verfasser zu dem Ergebnis, daß erst dann, wenn eine Einigung über die Auslegung des Vertrages weder im unmittelbaren Gedankenaustausch noch durch Vermittlung zu erzielen sei, die internationale Schiedsgerichtsbarkeit eingreifen könnte, um eine angemessene Auslegung herbeizuführen.²⁵ Die Ausführungen von *Spitaler* sind zwar insofern sehr überzeugend, als er das Vorhandensein materiellen Rechts grundsätzlich als Voraussetzung für die Entscheidung einer internationalen Instanz ansieht und ihre Berechtigung auf der Grundlage der damaligen Vertragspraxis erst dann anerkennt, wenn eine einvernehmliche Auslegung durch die Vertragsparteien scheitert. Dieser Ansicht mag gefolgt werden, wenn zwar eine einvernehmliche Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens²⁶ möglich wäre, von den Parteien jedoch mangels Einigungsbereitschaft nicht herbeigeführt wird. Liegen jedoch die Voraussetzungen für eine Auslegung nach den jeweiligen nationalen Rechten der Abkommenspartner vor,²⁷ dann sind die unterschiedlichen Auslegungen abkommensgemäß.²⁸

Die *lex-foi*-Klauseln sind insoweit eindeutig; ihnen läßt sich der Grundsatz entnehmen, daß die Auslegung auch um den Preis bestehenbleibender Doppelbesteuerung nach Rechtsregeln erfolgen muß.²⁹ Auch eine internationale Instanz wäre auf einheitliche Rechtsregeln angewiesen, wenn sich die Vertragspartner in diesen Grenzbereichen nicht zu einem Verzicht auf eine rechtliche Entscheidung durchringen.

Die Existenz der *lex-foi*-Klausel steht der Annahme eines derartigen Verzichts jedenfalls im Wege.

Aus diesem Grund kann auch *Mülhausen* nicht vorbehaltlos gefolgt werden, wenn er die Institutionalisierung eines völkerrechtlichen Schiedsverfahrens als Verbesserung gegenüber dem Verständigungsverfahren ansieht.³⁰ Selbstverständlich wäre eine Verbesserung verfahrensrechtlicher Bestimmungen nötig;³¹ einen Verzicht auf materielle Entscheidungsgrundlagen vermögen sie jedoch nicht zu rechtfertigen. *Bühler* sagt ganz klar, daß ein heute in Funktion tretender internationaler Steuergerichtshof in der Verlegenheit wäre, allgemeine Prinzipien festzustellen, die nicht in diesen Verträgen enthalten sind, für ihre Auslegung aber maßgeblich sein sollen.³² Am Beispiel der Gewinnberichtigung zeigt sich ganz deutlich, daß die Bedenken *Bühlers* auch dann bestehen bleiben müßten, wenn es nur darum ginge, allgemeine Prinzipien eines bilateralen Vertragsverhältnisses zur Anwendung zu bringen.

²⁵ *Spitaler*, aaO., Sp. 812; auch *Dorn*, VJSchrStuFR 1927, S. 189 (198) erwägt den Gedanken des Schiedsverfahrens nur im Zusammenhang mit einer nicht erzielbaren Einigung.

²⁶ Siehe S. 76 ff.

²⁷ Siehe S. 79 ff.

²⁸ Siehe S. 83.

²⁹ Siehe S. 80.

³⁰ *Mülhausen*, Verständigungsverfahren, S. 113; *P. Fischer*, StUW 1975, S. 233 (237).

³¹ Siehe S. 44 ff., 59 f.

³² *Bühler*, Nationalbericht, S. 77; ebenso *Locher*, Handbuch, Anm. 179, FN 2; *Wyss*, Nationalbericht, S. 60 f.; *Sass*, DB 1979, S. 2196 (2197).

Lindencrona und Mattson haben die Möglichkeiten zur Errichtung eines internationalen Steuergerichtshofes in einer neueren, umfassenden Studie geprüft.³³ Die Verfasser unterscheiden zwischen der „Arbitration Commission“³⁴ und dem „Conciliation Committee“,³⁵ wobei nur die „Arbitration Commission“ eine die Parteien bindende Entscheidung treffen kann.³⁶ Das „Conciliation Committee“ hingegen bemüht sich um eine Lösung, deren Annahme vom Willen der Vertragspartner abhängt.³⁷ Interessant ist die Begründung der Voraussetzungen für eine bindende Entscheidung. *Lindencrona* und *Mattson* sehen das Doppelbesteuerungsabkommen als Basis für die Entscheidung der „Arbitration Commission“.³⁸ Sie betonen, daß sich die Staaten nur nach Maßgabe der Abkommen, nicht aber dahingehend gebunden haben, jede internationale Doppelbesteuerung zu beseitigen.³⁹ Werde ein bestimmter Fall nicht von den Abkommensvorschriften umfaßt, dann liege er außerhalb der von den Abkommenspartnern eingegangenen vertraglichen Verpflichtung. In diesem Bereich könne die „Arbitration Commission“ keine verbindlichen Entscheidungen treffen.⁴⁰

Überträgt man diesen Gedanken auf das Verfahren nach dem Richtlinien-vorschlag, so muß man feststellen, daß die Gewinnberichtigungsfälle wegen der Art. 9 OECD-MA entsprechenden Vorschriften grundsätzlich von der Abkommensverpflichtung umfaßt werden.

Gleichzeitig wird aber diese Verpflichtung durch die *lex-foi*-Klauseln ausgehöhlt, so daß die Beschränkungswirkung der Gewinnberichtigungsvorschriften teilweise nicht greift.⁴¹ Damit wird der Schiedskommission eine materiell einheitliche Auslegung auf der Grundlage des Abkommens erschwert.

Soll also die von der EG-Kommission intendierte, unbedingte Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung verwirklicht werden, dann müssen auch die erforderlichen materiellrechtlichen Voraussetzungen geschaffen werden.

II. Verwirklichung der materiellrechtlichen Entscheidungs-voraussetzungen

Die Untersuchung hat gezeigt, daß der Anspruch, jede Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberichtigung zu beseitigen, eine Präzisierung des Berichtigungsmaßstabes erfordert.

³³ Lindencrona/Mattson, Work Paper 1979, Part I and II.

³⁴ AaO., S. 25 ff., 43 ff., 92.

³⁵ AaO., S. 48.

³⁶ AaO., S. 49, 92: „charged with the task of finding binding solutions.“

³⁷ AaO., S. 48: „proposals for conciliation can not be binding for the parties in any way.“

³⁸ AaO., S. 13, 111.

³⁹ AaO., S. 121.

⁴⁰ AaO., S. 121 f.; dies. EuTax 1980, S. 263 (264).

⁴¹ Siehe S. 82 f.

1. Ergänzung der Doppelbesteuerungsabkommen

Sollen die Gewinnberichtigungsvorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen Grundlage einer Kommissionsentscheidung sein, dann liegt es nahe, die notwendigen Präzisierungen unmittelbar in die Abkommen aufzunehmen.

Denkbar sind bilaterale vertragliche und gemeinschaftsrechtliche Lösungen. Art. 9 OECD-MA und die entsprechenden Vorschriften der Abkommenspraxis lassen eine neue Tendenz der Doppelbesteuerungsabkommen erkennen. Sie beschränken sich nicht mehr auf die Abgrenzung von Besteuerungsrechten, sondern treffen auch Bestimmungen über die Gewinnermittlung, die grundsätzlich nach Maßgabe innerstaatlichen Rechts vorgenommen wird.⁴² Es ist sicherlich auch dieser Wirkung zuzuschreiben, daß eine Auslegung der Abkommensvorschriften aus dem Zusammenhang erschwert ist und daß die Beschränkungswirkung der Abkommensvorschriften durch die Regelungen des nationalen Rechts ausgehöhlt wird, weil sie mit diesen eng verbunden sind.

Die Möglichkeit einer Abkommensauslegung aus dem Zusammenhang muß jedoch oberstes Ziel einer einheitlichen Rechtsanwendung sein.

Treffen die Abkommen Bestimmungen über die Gewinnermittlung, dann ist es nur konsequent, die Forderung nach denjenigen Voraussetzungen zu erheben, welche eine einvernehmliche Auslegung gewährleisten.

Auf der Grundlage einheitlicher Auslegungskriterien könnte sowohl die Beschränkungswirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA als auch die Verpflichtung zur korrespondierenden Berichtigung gemäß Art. 9 Abs. 2 OECD-MA, die den Mechanismus zur Beseitigung der Doppelbesteuerung enthält,⁴³ verwirklicht werden. Selbst wenn die Präzisierung zu einer geringeren Flexibilität der Verwaltungspraxis führt, muß sie im Interesse der Rechtssicherheit angestrebt werden.⁴⁴

Die vorliegende Untersuchung wäre überfordert, wenn an sie die Erwartung inhaltlicher Präzisierungsvorschläge in Bezug auf das „arm's-length“-Prinzip gestellt würde. Daß eine derartige Konkretisierung jedoch für möglich gehalten wird und bereits Gegenstand unterschiedlicher Lösungsvorschläge wurde,⁴⁵ unterstreicht die Berechtigung der erhobenen Forderung.

a) Bilaterale Regelungen auf völkerrechtlicher Basis

Die Abkommenspraxis innerhalb der Gemeinschaft legt eine Präzisierung der Berichtigungsvorschriften auf bilateraler, vertraglicher Basis nahe. Damit wäre sowohl den Anforderungen des Art. 220 EWGV als auch dem Verfahren nach dem Richtlinienvorschlag genügt, weil die Schiedskommissionen Ein-

⁴² Siehe S. 81 f.

⁴³ Siehe S. 21, 85 f.

⁴⁴ Kumpf, Ermittlung steuerlicher Entgelte, S. 106 f., weist auf die Vorteile der Verwaltungsvereinfachung und der Kalkulierbarkeit steuerlicher Folgen für den Konzern hin; so auch E. Strobl, Gewinnermittlung, S. 295 f. m. w. Nachw.

⁴⁵ Siehe S. 30 ff.

richtungen der jeweils beteiligten Steuerverwaltungen sein sollen.⁴⁶ Eine Präzisierung auf bilateraler Basis hätte auch den Vorteil, daß nur zwei Steuersysteme jeweils aufeinander abgestimmt werden müßten. Die Einigung im Verständigungsverfahren und im Verfahren vor der Schiedskommission wäre dadurch ebenfalls erleichtert.

Diesen positiven Gesichtspunkten stehen jedoch schwerwiegende Nachteile gegenüber. Obwohl der Berichtigungsmaßstab nach dem „arm's-length“-Prinzip in fast allen Doppelbesteuerungsabkommen mit EG-Mitgliedstaaten verankert ist,⁴⁷ könnten unterschiedliche Konkretisierungen im jeweils bilateralen Verhältnis Wettbewerbsverzerrungen hervorrufen, die mit den Zielen des Gemeinsamen Marktes nicht vereinbar sind. Unternehmen mit Tochtergesellschaften in mehreren Mitgliedstaaten wären einer jeweils unterschiedlichen Berichtigungspraxis ausgesetzt. Dies würde nicht nur die Rechtsangleichungsbestrebungen im Bereich der direkten Steuern erschweren, sondern auch die Entwicklung international verbindlicher Berichtigungsmaßstäbe behindern.

b) Bilaterale Regelungen auf gemeinschaftsrechtlicher Basis

Eine befriedigende Lösung auf jeweils bilateraler Basis wäre denkbar, wenn jeweils gleiche Präzisierungen des Berichtigungsmaßstabes Eingang in die bilaterale Abkommenspraxis finden würden.

Als Mittel dazu bietet sich, ebenso wie zur Angleichung der verfahrensrechtlichen Bestimmungen, die europarechtliche Richtlinie an. Die Mitgliedstaaten der Gemeinschaft könnten auf diesem Weg dazu veranlaßt werden, die Berichtigungsvorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen nach Maßgabe des Richtlinienzieles zu konkretisieren. Da sich eine derartige Richtlinie von der seitens der EG-Kommission vorgeschlagenen nur dadurch unterscheiden würde, daß sie neben der Angleichung verfahrensrechtlicher Bestimmungen auch materielles Recht zum Gegenstand hätte, kann hinsichtlich ihrer Zulässigkeit und ihrer Verpflichtungswirkung auf den vierten Teil der Arbeit verwiesen werden.⁴⁸ Rechtsangleichungsmaßnahmen, die nur die Abkommensvorschriften zum Gegenstand hätten, wären jedoch insofern von Nachteil, als sie unterschiedlichen mitgliedstaatlichen Steuersystemen, in die auch die innerstaatlichen Berichtigungsvorschriften eingebettet sind, nicht umfassend Rechnung tragen könnten.⁴⁹

2. Multilaterale Regelungen zwischen den Mitgliedstaaten

Im Bericht des Steuer- und Finanzausschusses der EG-Kommission aus dem Jahre 1962 wird zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Ge-

⁴⁶ Siehe S. 53.

⁴⁷ Eine Ausnahme bildet das Abkommen mit Italien.

⁴⁸ Siehe S. 155 ff., 173 f.

⁴⁹ Siehe S. 213 ff.

meinschaft die Ersetzung der bilateralen Verträge durch ein multilaterales Abkommen empfohlen, soweit es nicht zweckmäßig sei,

„für bestimmte Steuern eine multilaterale Vereinbarung über eine Koordinierung dieser Steuern mit einer Vereinbarung über die Vermeidung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft zu verbinden“.⁵⁰

Welche Steuern einer derartigen Sonderregelung unterfallen sollen, bleibt offen. Man könnte jedoch an Bestimmungen denken, die über den normalen Regelungsgehalt der Doppelbesteuerungsabkommen hinausgehen, wie dies bei den Gewinnermittlungsvorschriften der Fall ist.⁵¹

Soweit ersichtlich, stellt der niederländische Alternativ-Entwurf⁵² den einzigen Vorschlag einer multilateralen Vereinbarung außerhalb der bestehenden Abkommen, jedoch mit sehr engem Bezug zu diesen Abkommen dar. Zum einen soll die Doppelbesteuerung im Fall der Gewinnberichtigung beseitigt werden,⁵³ zum anderen wird gleichfalls das Scheitern einer Verständigung als Voraussetzung für die Ausschlußentscheidung verlangt.⁵⁴ Eine weitere Besonderheit dieses Vorschlages besteht darin, daß er in Art. 4 Abs. 1 materielle Berichtigungsvoraussetzungen und in Art. 4 Abs. 2 materielle Voraussetzungen für eine Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechende, korrespondierende Berichtigung enthält. Die Kombination zwischen materieller Entscheidungsgrundlage und Verfahren stellt sicherlich eine Verbesserung gegenüber dem Richtlinienvorschlag dar.

Dennoch enthält der Entwurf Nachteile, die nicht nur in einer fehlenden Präzisierung seiner Entscheidungsgrundlage und in unzureichenden Verfahrensvorschriften bestehen.⁵⁵ Ein multilaterales Abkommen mit eng begrenztem Anwendungsbereich würde als Ergänzung der bilateralen Verträge ein Sonderrecht für verbundene Unternehmen schaffen. Es wäre nicht einzusehen, weshalb die Beseitigung der Doppelbesteuerung nur für diese garantiert sein sollte, während in anderen Fällen nur das Verständigungsverfahren zur Verfügung stünde.⁵⁶ Darüber hinaus müßten die Gewinnberichtigungsvorschriften der Abkommen in ihrer Wirkung auf die Möglichkeit zur Eröffnung des Verständigungsverfahrens beschränkt werden, damit nicht unterschiedliche materielle Entscheidungsgrundlagen in den Abkommen und in der multilateralen Vereinbarung noch mehr Verwirrung stiften. Schließlich wäre auch der Zusammenhang zwischen den Art. 5 und 7 OECD-MA zu Art. 9 OECD-MA

⁵⁰ Neumark-Bericht, S. 72, 74.

⁵¹ Siehe S. 22ff., 36ff.

⁵² Siehe S. 2.

⁵³ Vgl. Art. 6 des Entwurfes.

⁵⁴ Vgl. die Art. 2 und 3 des Entwurfes.

⁵⁵ Siehe S. 44 ff.

⁵⁶ Dieser Nachteil besteht natürlich auch bei der Aufnahme der Sonderregelung in das Abkommen. Er könnte jedoch durch eine Ausweitung der Kommissionszuständigkeit auf andere Fälle gescheiterter Verständigung behoben werden.

und den entsprechenden Vorschriften der Abkommenspraxis⁵⁷ gestört. Neben der Bewältigung dieser Probleme müßte auch dafür Sorge getragen werden, daß die Geltungsvoraussetzungen der jeweils bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen mit dem multilateralen „Ergänzungsvertrag“ gekoppelt werden.

Diese Nachteile zeigen ganz deutlich, daß zwischenstaatliche Lösungen der Problematik entweder von dem Bestreben geleitet sein müssen, die bilateralen Regelungen auszubauen oder diese insgesamt durch einen multilateralen Vertrag zu ersetzen.

3. Angleichung der innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften

Einen funktionsfähigen Lösungsansatz, der den europäischen Interessen gerecht werde, sieht E. Strobl nur auf der Grundlage einer Angleichung der materiellen Rechtsätze zur steuerlichen Behandlung des Leistungsaustausches bei international verflochtenen Unternehmen.⁵⁸ E. Strobl kommt bei der Untersuchung der innerstaatlichen Vorschriften zur Gewinnabgrenzung⁵⁹ zu dem Ergebnis, daß diese Grundsätze keiner einheitlichen Regelung folgen,⁶⁰ daß korrespondierende Berichtigungen entweder überhaupt nicht⁶¹ oder nach dem Ermessen der Finanzverwaltung vorgenommen werden⁶² und daß einzelne Leistungsbewegungen unterschiedlich qualifiziert werden.⁶³

Die vielfältige Gesetzes- und Verwaltungspraxis in den einzelnen Mitgliedstaaten der EG ließe es bereits als großen Fortschritt erscheinen, wenn die unterschiedlichen Vorschriften nach dem Muster des § 1 AStG angeglichen würden, zumal diese Regelung, zumindest hinsichtlich des Berichtigungsmaßstabes, weitgehend der Abkommenspraxis entspricht.⁶⁴ Doppelbesteuerungen könnten jedoch nur dann vermieden werden, wenn die im Wege einer Richtlinie angeglichenen innerstaatlichen Berichtigungsvorschriften nach gleichen Grundsätzen ausgelegt würden.⁶⁵ Obwohl die „Leitlinien zur Preisgestaltung zwischen verbundenen Unternehmen“⁶⁶ in den „Verwaltungsgrundsätze(n) zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen“⁶⁷ näher konkretisiert werden, wird man nicht davon ausgehen können, daß damit

⁵⁷ Siehe S. 21, FN 5.

⁵⁸ E. Strobl, Gewinnermittlung, S. 301, 308; EG-Kommission, Multinationale Unternehmen, S. 9.

⁵⁹ E. Strobl, aaO. S. 86 ff.

⁶⁰ AaO., S. 155 ff., 174 ff. 181 f.

⁶¹ AaO., S. 95 für Belgien; S. 114 für Frankreich; S. 125 für Großbritannien; S. 133 für Irland; S. 139 für Italien; S. 83 f. für die Bundesrepublik.

⁶² AaO., S. 103 für Dänemark; S. 145 f. für Luxemburg; S. 153 f. mit differenzierter Regelung für die Niederlande.

⁶³ AaO., S. 155 ff.

⁶⁴ Siehe S. 29 ff.

⁶⁵ Strauss, Fragen der Rechtsangleichung, S. 23; sowie S. 72 ff.

⁶⁶ Siehe S. 32 f.

⁶⁷ AaO.

in absehbarer Zukunft eine für die ganze Gemeinschaft verbindliche Auslegungsgrundlage geschaffen werden kann. Aus diesem Grund ist es auch zweifelhaft, ob die Harmonisierung innerstaatlicher Steuergesetze Abkommensbestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entbehrlich machen kann.⁶⁸ Punktueller Harmonisierungsmaßnahmen, die den Systemzusammenhang der angeglichenen Normen unberührt lassen, können jedenfalls kein optimales Mittel sein, um divergierende Auslegungen zu verhindern. Mit Recht meldet *Debatin* daher die Forderung an, die Steuerharmonisierung nicht mehr verengt auf die eine oder andere Steuer zu sehen, sondern in ihrer allumfassenden, materiellen Zielsetzung zu begreifen.⁶⁹ Die Verwirklichung dieser materiellen Zielsetzung unter dem Oberbegriff der Systemangleichung stößt jedoch auf außerordentliche Schwierigkeiten, die aus der Unterschiedlichkeit der mitgliedstaatlichen Steuersysteme herrühren.⁷⁰ Aber auch unter der Voraussetzung, daß eine weitgehende Angleichung der Steuersysteme möglich ist, kann auf die Berichtigungsvorschriften in den Doppelbesteuerungsabkommen nicht verzichtet werden.

Enthielten die Doppelbesteuerungsabkommen keine Berichtigungsschranken, dann würde jeder Staat nach Maßgabe eigener, wenn auch weitgehend angeglicener Gewinnberichtigungsvorschriften vorgehen. Käme es nun zu einer Doppelbesteuerung, weil ein Staat die ihm nach innerstaatlichem Recht obliegende korrespondierende Berichtigung verweigert, dann läge darin ausschließlich eine Verletzung originär innerstaatlichen Rechts. In der Terminologie des Art. 25 Abs. 3 Satz 2 OECD-MA könnten die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten nur darüber beraten, „wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind“.

Erst die synallagmatische Verknüpfung der Pflicht zur korrespondierenden Berichtigung durch eine Abkommensvorschrift entsprechenden Inhalts gewährleistet die Gegenseitigkeit der Verpflichtungen auf völkervertraglicher Basis. Gleichzeitig erhält das Verständigungsverfahren und das Verfahren vor der Schiedskommission eine Entscheidungsgrundlage, die zumindest den Anspruch der Auslegbarkeit aus dem Systemzusammenhang des Abkommens enthält.

Daraus ist ersichtlich, daß die Angleichung der innerstaatlichen Gewinnberichtigungsvorschriften eine Ergänzung in den Doppelbesteuerungsabkommen braucht. In dieser Wechselwirkung würde angeglichenes innerstaatliches Recht die Gefahr unterschiedlicher Auslegungen nach den *leges fororum* nicht ausschließen, jedoch erheblich vermindern.

⁶⁸ So aber die EG-Kommission in der Anmerkung zu Art. 31 A des Vorentwurfes für ein multilaterales Doppelsbesteuerungsabkommen.

⁶⁹ *Debatin*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung, S. 6; Marx, Funktionen und Grenzen, S. 157.

⁷⁰ v. d. Groeben/Mestmäcker (Hrsg.), Ziele und Methoden, S. 44; Berthold, Steuerharmonisierung, S. 6, 9, 183ff.

4. Lösungsvorschlag

Die Gegenüberstellung der verschiedenen Möglichkeiten zur Verwirklichung der materiellen Entscheidungsvoraussetzungen zeigt die Notwendigkeit des Zusammenspiels zwischen Abkommensrecht und innerstaatlichem sowie Gemeinschaftsrecht. Die Präzisierung der Abkommensvorschriften auf jeweils bilateral völkervertraglicher Basis ist mit den Erfordernissen des Gemeinsamen Marktes nicht vereinbar. Dieser verlangt inhaltlich gleichartige Regelungen, welche zwar in einem multilateralen „Ergänzungsvertrag“ festgelegt werden könnten, die aber in dieser Form den Regelungszusammenhang der Doppelbesteuerungsabkommen stören würden. Eine Angleichung der bestehenden Abkommensvorschriften könnte durch eine Richtlinie des Rates ermöglicht werden. Die Beschränkung der Konkretisierungsmaßnahmen auf das Abkommen hätte jedoch den Nachteil, daß sich die angeglichenen Abkommensvorschriften nicht in den Systemzusammenhang der jeweiligen innerstaatlichen Gewinnermittlungsvorschriften einfügen würden.

Eine umfassende Lösung verlangt daher einmal die Angleichung der innerstaatlichen Gewinnberichtigungsvorschriften im Zusammenhang mit der Angleichung der Gewinnermittlungsvorschriften und zusätzlich die Angleichung der abkommensrechtlichen Beschränkungsnormen.

Auf diese Weise könnte gewährleistet werden, daß im Verständigungsverfahren und im Verfahren vor der Schiedskommission auf eine völkervertragliche Entscheidungsgrundlage zurückgegriffen werden könnte, für deren Wirkung die Gefahr unterschiedlicher Auslegung nach den *leges fororum* weitgehend beseitigt wäre.

Eine Entscheidungsgrundlage, welche die vollständige Beseitigung der Doppelbesteuerung *garantiert*, wäre damit jedoch nicht geschaffen. Unter der Prämisse, daß eine derartige Regelung gefunden werden muß, könnte an eine gesetzliche Ermächtigung gedacht werden, die es den Verwaltungen erlaubt, nach Ausschöpfung aller rechtlichen Entscheidungsgesichtspunkte einschließlich einer Billigkeitsregelung auf eine Gewinnberichtigung zu verzichten, oder aber eine korrespondierende Berichtigung unter diesen Voraussetzungen vorzunehmen. Diese Ermächtigung sollte, um die Gegenseitigkeit des Vorgehens zu verbürgen, in das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen werden.

III. Verwirklichung der verfahrensrechtlichen Entscheidungsvoraussetzungen

Vor dem Hintergrund der bisher angestellten Überlegungen kann einer Verbesserung von Verfahrensvorschriften nur ein Stellenwert im Zusammenhang mit den materiellrechtlichen Entscheidungsgrundlagen zukommen. Unter die-

ser ausdrücklichen Einschränkung steht der Anspruch der weiteren Untersuchung, deren Ziel es ist, Lösungsansätze für die wichtigsten Verfahrensprobleme der geplanten Neuregelung aufzuzeigen.

1. Das Recht auf Einleitung des Verfahrens

Nach dem Ergebnis der bisherigen Untersuchung hat der Steuerpflichtige ein subjektives Recht auf fehlerfreie Ermessensausübung gegen die über die Einleitung des Verständigungsverfahrens entscheidende Behörde.⁷¹ Obwohl Art. 220 EWGV nur eine Staatenverpflichtung enthält,⁷² konkretisiert er das behördliche Ermessen dahingehend, daß seine Ziele bei der Ermessensentscheidung zu berücksichtigen sind.⁷³

Wird eine dem Vorschlag der EG-Kommission entsprechende Richtlinie erlassen, dann wird der Verständigungsversuch zur Verfahrensvoraussetzung für die Kommissionsentscheidung.⁷⁴ Selbst wenn die materiellen Grundlagen für eine Entscheidung geschaffen werden, welche die Beseitigung der Doppelbesteuerung gewährleistet, müssen verfahrensrechtliche Vorkehrungen getroffen werden, die eine solche Entscheidung ermöglichen.

Eine entsprechende Verpflichtung der Mitgliedstaaten ergibt sich aus Art. 220 EWGV, dessen Auftrag nicht auf die für die Beseitigung der Doppelbesteuerung nötigen materiellrechtlichen Voraussetzungen beschränkt ist. Der Richtlinienvorschlag, und dies muß mit aller Deutlichkeit gesehen werden, konkretisiert nur einen *Teil* der mitgliedstaatlichen Verpflichtung aus Art. 220 EWGV. Trotz seiner detaillierten Verfahrensregelung entbindet er die Mitgliedstaaten nicht, „soweit erforderlich“⁷⁵ weitere Regelungen zu vereinbaren.⁷⁶ Diese Wechselwirkung zwischen primärem und sekundärem Gemeinschaftsrecht ist Ausdruck eines den EWG-Vertrag kennzeichnenden dynamischen Prozesses.⁷⁷

In dieses Bild fügt sich auch das Ergebnis einer kumulativ-konkurrierenden Kompetenz zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.⁷⁸ Die Mitgliedstaaten haben die Verpflichtung, einen den Zielen der Richtlinie entsprechenden Zustand zu schaffen und dürfen diesen Zustand nicht ändern, soweit dies den Richtlinienzielen widersprechen würde. Gleichzeitig bleibt ihre Verpflichtung aus Art. 220 EWGV bestehen, soweit Maßnahmen i. S. dieser Vorschrift erforderlich sind.

⁷¹ Siehe S. 48 f.

⁷² Siehe S. 144 ff.

⁷³ Siehe S. 147.

⁷⁴ Siehe S. 1 ff., 49 ff.

⁷⁵ Vgl. den Wortlaut des Art. 220 EWGV, sowie oben S. 125.

⁷⁶ Vgl. die Art. 3; Abs. 3, 4 Abs. 7 RV, wonach die Steuerverwaltungen von bestimmten Verfahrensregeln abweichen oder zusätzliche Bestimmungen vereinbaren können.

⁷⁷ Siehe S. 198.

⁷⁸ Siehe S. 200.

Während für die Verwirklichung der materiellrechtlichen Entscheidungsvoraussetzungen die Angleichung innerstaatlichen Steuerrechts und die Angleichung der in den Abkommen verankerten Gewinnberichtigungs Vorschriften als beste Möglichkeit angesehen wurde, reichen mitgliedstaatliche Maßnahmen im Bereich der Einleitung des Verständigungsverfahrens aus. Dies ergibt sich aus dem eindeutigen Anspruch des Verfahrens vor der Schiedskommission an die Einleitung des Verständigungsverfahrens und wird durch die Bestimmung der Antragsbefugnis nach Maßgabe des Richtlinienvorschlages zusätzlich konkretisiert. Diese ist gegeben, wenn eine Doppelbesteuerung eingetreten ist oder ihr Eintreten als möglich erscheint.⁷⁹ Die mitgliedstaatliche Verpflichtung aus Art. 220 EWG besteht hier also in der Verwirklichung derjenigen Voraussetzungen, welche die Einleitung des Verständigungsverfahrens bei Vorliegen der Antragsbefugnis garantieren.

2. Die Verfahrenshindernisse Bestandskraft und Rechtskraft

Der Richtlinienvorschlag läßt die Grundsätze der innerstaatlichen Rechtskraft ausdrücklich unangetastet.⁸⁰ Er enthält keine Regelung über die Durchführbarkeit des Verfahrens trotz der Bestandskraft eines Steuerbescheides.

In der Vertragspraxis der Bundesrepublik findet sich, mit Ausnahme von Art. 25 DBA-Belgien,⁸¹ keine Rechtsgrundlage für die Durchbrechung der Bestandskraft von Steuerbescheiden, weil die Vorschriften über das Verständigungsverfahren insoweit nicht die Voraussetzungen der unmittelbaren Anwendbarkeit völkervertraglicher Bestimmungen erfüllen. Würde eine Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechende Regelung zum Gegenstand der Verträge gemacht, dann wäre darin die Rechtsgrundlage für eine Bestandskraftdurchbrechung zu sehen.⁸²

Abgesehen von der deutsch-belgischen Regelung kommt eine Bestandskraftdurchbrechung nur nach Maßgabe des § 68e EStDV,⁸³ sowie der §§ 172ff. AO⁸⁴ in Betracht. Darüber hinaus besteht die Möglichkeit, den Eintritt der Bestandskraft durch vorläufige Steuerbescheide oder durch Steuerbescheide, welche unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergehen, zu verhindern. Dennoch enthält die Abgabenordnung, anders als § 299 Abs. 4 der österreichischen Bundesabgabenordnung,⁸⁵ keine spezielle und umfassende Regelung zur Durchbrechung der Bestandskraft von Steuerbescheiden, die mit zwischenstaatlichen Vereinbarungen in Widerspruch stehen.

⁷⁹ Siehe S. 44 ff.

⁸⁰ Siehe S. 100 f.

⁸¹ Siehe S. 104 f.

⁸² Siehe S. 105 f.

⁸³ Siehe S. 106.

⁸⁴ Siehe S. 106 ff.

⁸⁵ Siehe S. 106.

Vorzuziehen wäre eine völkervertragliche Regelung nach dem Muster des Art. 25 DBA-Belgien, weil nur auf diese Weise das Gegenseitigkeitserfordernis gewahrt werden kann. Ohne eine gesetzliche Regelung ist eine Durchbrechung der Bestandskraft jedoch nicht möglich.

Soweit das Verfahren nach dem Richtlinienvorschlag den innerstaatlichen Rechtskraftvorschriften dadurch Rechnung trägt, daß es einen Rechtsbehelfsverzicht vor der ersten gerichtlichen Instanz oder eine Rechtsbehelfsrücknahme vor der gerichtlichen Entscheidung verlangt, geht es einen Schritt zu weit. Die Frage, worüber das Gericht rechtskräftig entscheidet, kann vor Urteilsersaß noch nicht beantwortet werden.⁸⁶ Andererseits steht das innerstaatliche Recht dem Verständigungsverfahren und dem Verfahren vor der Schiedskommission während der Rechtshängigkeit einer finanzgerichtlichen Klage nicht entgegen.⁸⁷

Entscheidet die Schiedskommission bei gleichzeitiger Rechtshängigkeit einer finanzgerichtlichen Klage, so kann es sich, unter der Voraussetzung, daß die materiellrechtlichen Entscheidungsgrundlagen geschaffen werden, nur um eine die Doppelbesteuerung beseitigende Entscheidung handeln. Unter dieser Voraussetzung wird die Rechtshängigkeit der finanzgerichtlichen Klage durch Klagerücknahme seitens des verbundenen Unternehmens gemäß § 72 Abs. 1 FGO beendet. Die Klagerücknahme ist gemäß § 72 Abs. 1 Satz 1 FGO bis zur Rechtskraft des Urteils möglich.

Die Abhängigkeit der Klagerücknahme von der Zustimmung seitens der beklagten Behörde⁸⁸ stellt sich nicht als Hindernis dar, weil die Unterwerfung der Behörde unter die Entscheidung der Schiedskommission gemäß Art. 3 Abs. 2 Satz 1 RV eine Zustimmungsverweigerung zur Klagerücknahme als rechtsmißbräuchlich erscheinen ließe.

Die Kostenfolge des § 136 Abs. 2 FGO sollte das Unternehmen in diesem Fall nicht treffen.⁸⁹

3. Die Beteiligung unabhängiger Personen

Das Verfahren nach dem Richtlinienvorschlag vermag die Unabhängigkeit der verwaltungsfremden Kommissionsmitglieder nicht zu gewährleisten.⁹⁰ Soll das Schiedsverfahren nicht eine bloße Fortsetzung des Verständigungsverfahrens durch Erweiterung der gemischten Kommissionen⁹¹ sein, denen lediglich die Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung durch Mehrheitsentscheidung obliegt, dann muß der alleinige Einfluß der beteiligten Steuer-

⁸⁶ Siehe S. 122.

⁸⁷ Siehe S. 114.

⁸⁸ Vgl. § 172 Abs. 1 Satz 2 FGO.

⁸⁹ Siehe S. 57f zu der Kostenregelung des Art. 4 Abs. 6 RV.

⁹⁰ Siehe S. 51 ff.

⁹¹ Siehe S. 51.

verwaltungen auf die Bestellung der unabhängigen Personen⁹² ausgeschaltet werden.

Neben der Unparteilichkeit dieser Personen muß ihre Bindung an Recht und Gesetz gewährleistet sein, was den weiteren Anspruch einer juristischen Qualifikation erfordert. Erst die Erfüllung dieser Voraussetzungen würde den Entscheidungsfindungsprozeß der Schiedskommission ganz wesentlich von der herkömmlichen Verständigung unterscheiden.

Gemäß Art. 4 Abs. 7 RV können die Steuerverwaltungen vorbehaltlich der Absätze 1–6 des Art. 4 RV „in ihrem bilateralen Verhältnis zueinander weitere Verfahrensregeln vereinbaren“.

Bilaterale Vereinbarungen in diesem Bereich hätten den Nachteil, daß Unternehmen, die über mehrere Mitgliedstaaten hinweg verbunden sind, unterschiedlichen Berichtigungsverfahren ausgesetzt wären.

Um dies zu vermeiden, sollten auch Vorkehrungen für die Unabhängigkeit und die juristische Qualifikation der verwaltungsfremden Kommissionsmitglieder in die Richtlinie aufgenommen werden. Damit wäre eine wichtige Voraussetzung für die Entwicklung einer einheitlichen Entscheidungspraxis geschaffen.

Drittes Kapitel. Ausblick

Das von der EG-Kommission vorgeschlagene Verfahren aktualisiert die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft. Obwohl das neue Verfahren nur einen begrenzten, wenn auch sehr wichtigen sachlichen Anwendungsbereich hätte, zeigt es doch die Möglichkeiten, die das primäre und das sekundäre Gemeinschaftsrecht im Zusammenspiel mit den innerstaatlichen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten und deren völkervertraglichen Vereinbarungen zur Verbesserung der zwischenstaatlichen Verständigungsverfahren bieten.

Die Mitgliedstaaten und die Gemeinschaft verfügen über ein differenziertes rechtliches Instrumentarium, das eine Ausdehnung des vorgeschlagenen Verfahrens auf andere Fälle abkommenswidriger Besteuerung in greifbare Nähe rückt.

Auf der Grundlage einer Angleichung von materiellem Abkommensrecht und materiellem innerstaatlichem Recht erweckt der Richtlinienvorschlag die Hoffnung, daß die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft nach Maßgabe des Art. 220 EWGV sichergestellt werden kann.

⁹² Siehe S. 53.

Anhang

I. Richtlinienvorschlag der EG-Kommission mit amtlicher Begründung

Vorschlag einer Richtlinie des Rates

Über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren)

(von der Kommission dem Rat vorgelegt)

KOM (76) 611 endg.

Brüssel, den 25. November 1976

COM (76) 611 final D

Begründung

I. Allgemeine Erwägungen

1. Bei Geschäftsbeziehungen zwischen zwei verbundenen Unternehmen verschiedener Staaten werden gelegentlich Preise vereinbart, die von denen abweichen, die zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären, ohne daß dabei notwendigerweise eine Absicht der Steuerhinterziehung vorzuliegen braucht. In einem solchen Fall vermindert sich der steuerpflichtige Gewinn und damit die Steuerlast eines der beiden Unternehmen.

Der Gewinn des betreffenden Unternehmens wird gemeinhin von den Steuerverwaltungen so erhöht, wie er bei gleichen Geschäftsbeziehungen zwischen unabhängigen Dritten erzielt worden wäre.

2. Berichtigt die Steuerverwaltung eines Landes den Gewinn eines Unternehmens, ohne daß der Gewinn des verbundenen Partnerunternehmens in dem anderen Staat entsprechend ermäßigt wird, so entsteht für den Unternehmenskonzern eine (wirtschaftliche) Doppelbesteuerung.

Diese Doppelbesteuerung kann zu Verzerrungen in den Wettbewerbsbedingungen und auch in den Kapitalbewegungen führen gegenüber Vergleichssituationen, in denen solche Doppelbesteuerungen nicht eintreten.

3. Derartige Störungen können innerhalb der Gemeinschaft nicht hingenommen werden; sie haben eine unmittelbare Auswirkung auf die Funktionsfähigkeit des Gemeinsamen Marktes.

Die Kommission hat sich daher schon in ihrer Mitteilung an den Rat über ihr steuerpolitisches Aktionsprogramm¹ verpflichtet, Vorschläge auf diesem Gebiet im Verlaufe des Jahres 1976 vorzulegen.

¹ KOM (75) 391 endg. vom 23. Juli 1975.

4. Maßnahmen auf diesem Gebiet sind umso notwendiger, als, wie die Kommission in der Begründung ihres Richtlinienvorschlages an den Rat² vom 5. April 1976 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern dargelegt hat, der Ausbau des Auskunftsaustausches zu einer Zunahme der Fälle von Doppelbesteuerung führen dürfte, namentlich im Bereich der Konzernverrechnungspreise. Daher hat sich die Kommission erneut zu ihrer Verpflichtung zur Lösung dieses Problems durch die Ankündigung bekannt, ab dem Monat Juli 1976 dem Rat einen entsprechenden Richtlinienvorschlag zu unterbreiten, wobei sie übrigens die Erwartung aussprach, daß er gleichzeitig mit dem Richtlinienvorschlag über die gegenseitige Amtshilfe angenommen wird.

5. Einige Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten enthalten bereits eine Bestimmung, die bei bestehenbleibender Doppelbesteuerung im Einzelfall die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zwischen den Steuerverwaltungen vorsieht. Diese Abkommen begründen indessen nur die bloße Verpflichtung zur Einleitung des Verständigungsverfahrens, womit allein die effektive Beseitigung der Doppelbesteuerung nicht sichergestellt ist.

Soll die Doppelbesteuerung effektiv beseitigt werden, so bietet sich als Lösung an, daß, falls die beteiligten Steuerverwaltungen nicht zu einer Verständigung gelangen, der Fall einer Kommission unterbreitet wird, die eine Entscheidung treffen muß. Einige Doppelbesteuerungsabkommen sehen ähnliche Kommissionen bereits vor, die indessen ausschließlich aus Vertretern der Verwaltungen bestehen. Um aber zu sichern, daß in jedem Fall eine die Doppelbesteuerung beseitigende Entscheidung getroffen werden kann, hält es die EG-Kommission für erforderlich, daß diesen Kommissionen eine ungerade Anzahl unabhängiger Personen beigeordnet wird und die Entscheidungen mit einfacher Mehrheit ergehen.

Diese Kommissionen stellen keineswegs supranationale gerichtliche Instanzen dar; es geht lediglich darum, die bestehenden Regelungen in der Weise auszubauen, daß die Doppelbesteuerung im Einzelfall beseitigt wird.

6. Es geht nicht darum, daß diese Kommissionen Regeln oder Grundsätze zur Vermeidung künstlicher Gewinnverlagerungen zwischen verbundenen Unternehmen über Konzernverrechnungspreise zu entwickeln hätten. Die EG-Kommission wird die Arbeiten auf diesem Gebiet, wie im zuvor erwähnten steuerpolitischen Aktionsprogramm angekündigt, fortsetzen, um später gemeinschaftliche Regelungen in diesem Bereich vorschlagen zu können. Die Schiedskommissionen haben lediglich die ihnen vorgelegten Einzelfälle nach der jeweiligen Sachlage zu entscheiden.

II. Kommentare zu einigen Artikeln

Artikel 1

Absatz 1

7. Dieser Absatz bestimmt die Voraussetzungen, unter denen das in der Richtlinie vorgesehene Verfahren für die Beseitigung der Doppelbesteuerung eingeleitet werden kann.

Diese Voraussetzungen sind die folgenden:

² KOM (76) 119 endg. vom 31. März 1976.

- die Steuerverwaltung eines Mitgliedstaats hat die steuerpflichtigen Gewinne berichtigt, die ein Unternehmen aus Geschäftsbeziehungen mit einem verbundenen Unternehmen erzielt hat und die niedriger sind als diejenigen zwischen unabhängigen Dritten aus gleichen oder ähnlichen Geschäftsbeziehungen („dealing at arm's length“-Prinzip);
- die Berichtigung muß eine Doppelbesteuerung zu Lasten des Unternehmenskonzerns hervorrufen, dem die Unternehmen angehören.

8. In einem ersten Abschnitt ist ein Verständigungsverfahren mit ähnlichen Regeln vorgesehen wie denjenigen, die bereits in den bilateralen Steuerabkommen bestehen. Dies bedeutet, daß, wenn eine Doppelbesteuerung eintritt oder eintreten kann, jedes der beiden verbundenen Unternehmen sich an seine Steuerverwaltung wenden kann, um eine befriedigende Lösung herbeizuführen. Unabhängig von dieser Möglichkeit bleiben ihnen die nationalen Rechtsmittel erhalten. Damit sollen die Steuerpflichtigen vor einer Einschränkung der ihnen schon gegenwärtig nach den bilateralen Abkommen zustehenden Rechte geschützt werden.

9. Um zu vermeiden, daß in beiden Staaten gleichzeitig Lösungen angestrebt werden, was gegebenenfalls zu einer doppelten Vergünstigung für den Unternehmenskonzern führen könnte, soll nach Absatz 1 Unterabsatz 3 jede der beiden mit dem Fall befaßten Verwaltungen davon jeweils die andere Verwaltung unterrichten.

Absatz 2

10. Dieser Absatz enthält die Begriffsbestimmungen für bestimmte in der Richtlinie verwendete Begriffe. Sie sind der besonderen Zielsetzung der Richtlinie angepaßt.

Für den Begriff „Doppelbesteuerung“ wird gefordert, daß Gewinne in einem Staat berichtigt werden, ohne daß im anderen Staat eine entsprechende Angleichung vorgenommen wird. Normalerweise wird die Angleichung in einer entsprechenden Minderung des Gewinns beim verbundenen Unternehmen liegen. Es ist aber auch die Angleichung nach der „Anrechnungsmethode“ zugelassen, nach der in einigen Staaten verfahren wird (Vereinigtes Königreich, Irland).

Absatz 3

11. Dieser Absatz bestimmt, daß die vorgenannten Grundsätze nicht nur dann anzuwenden sind, wenn die Unternehmen Gewinne erzielen, sondern auch dann, wenn sie Verluste haben.

Artikel 2

12. Die mit dem Fall befaßte Verwaltung bemüht sich zunächst allein um eine befriedigende Lösung. Gelingt ihr dies nicht, so wendet sie sich an die andere Verwaltung; beide Verwaltungen sind dann gehalten, alles zu tun, um eine die Doppelbesteuerung beseitigende Verständigung zu erzielen.

Artikel 3

Absatz 1

13. Artikel 3ff. führen einen Mechanismus ein, der – was neu ist – über das bloße Bemühen der Steuerverwaltungen hinaus (siehe Artikel 2 und die Verständigungs-

verfahren der Steuerabkommen), die Doppelbesteuerung in jedem Einzelfall tatsächlich beseitigt. Dieser Mechanismus knüpft an die bereits in dem Musterabkommen der OECD vorgesehene gemischte Kommission an. Diese Kommission, die bislang nur aus Vertretern der beiden betroffenen Steuerverwaltungen bestand, wird in der Weise ausgebaut, daß sie in jedem Einzelfall die Doppelbesteuerung voll beseitigen kann.

14. Die Kommission wird mit dem Fall befaßt, wenn die Steuerverwaltungen innerhalb einer Frist von zwei Jahren kein Verständigungsergebnis erzielt haben. Die Frist ist einerseits erforderlich, um den Verwaltungen hinreichend Zeit für eine Verständigung zu belassen, und trägt andererseits dem berechtigten Interesse der Unternehmen Rechnung, nicht zu lange auf ein Ergebnis warten zu müssen.

Absatz 2

15. Dieser Absatz bestimmt die von den beiden Unternehmen zu erfüllenden Voraussetzungen, damit die Kommission mit dem Fall befaßt werden kann. Da die Entscheidung dieser Kommission die beiden Steuerverwaltungen bindet, wird auch den Unternehmen zugemutet, sich dieser Entscheidung im vorhinein zu unterwerfen.

Der zweite Unterabsatz zielt auf bestimmte Länder ab, deren innerstaatliche Rechtsvorschriften ihren Verwaltungen verbieten, von einer richterlichen Entscheidung abzuweichen, und zwar auch dann, wenn es darum geht, der Entscheidung einer internationalen gemischten Kommission Geltung zu verschaffen, und selbst dann, wenn die Abweichung im Interesse des Steuerpflichtigen liegt. Für das Verhältnis zwischen solchen Staaten oder zu einem solchen Staat werden die beiden Unternehmen, um andernfalls mögliche, widersprüchliche Entscheidungen zwischen der Kommission und einer nationalen Gerichtsinstanz auszuschalten, daher vor die folgende Wahl gestellt:

- entweder für die Entscheidung durch die Kommission zu optieren, die ihnen die Beseitigung der Doppelbesteuerung garantiert, was dann allerdings erfordert, auf Rechtsmittel vor einer Gerichtsinstanz zu verzichten oder ein solches bereits eingelegtes Rechtsmittel zurückzunehmen oder die Frist für die Einlegung eines solchen Rechtsmittels verstreichen zu lassen;
- oder sich ohne Schutz vor der Doppelbesteuerung für das Rechtsmittel vor den nationalen Gerichten zu entscheiden, womit allerdings der Weg der Entscheidung durch die Kommission versperrt wäre.

Absatz 4

16. Dieser Absatz stellt klar, daß die Unternehmen, die die erhöhte Schutzgarantie durch die Kommission nicht in Anspruch nehmen wollen, in ihrer Rechtsposition nach den herkömmlichen Verständigungsverfahren nicht beeinträchtigt werden.

Artikel 4

Absatz 1

17. Die in Artikel 3 bezeichnete Kommission muß entsprechend ihrer Aufgabe so zusammengesetzt werden, daß sie eine die Doppelbesteuerung beseitigende Entscheidung fällen kann. Dieses Anliegen erfordert zur Vermeidung von „Pattsitua-

tionen“ zwischen den Steuerverwaltungen, daß der Kommission eine ungerade Zahl unabhängiger Personen zugeordnet wird. Gleichwohl bleibt die Kommission eine Einrichtung der beiden Steuerverwaltungen, denen es mithin zufällt, die unabhängigen Personen zu ernennen.

18. Die zu entscheidenden Fälle können aufgrund ihrer Besonderheiten unterschiedliche Qualifikationen der unabhängigen Personen erfordern. Daher ist nicht zwingend vorgeschrieben, daß die unabhängigen Personen ein Mandat mit einer bestimmten Mindestdauer erhalten; die Steuerverwaltungen haben den notwendigen Spielraum, um erforderlichenfalls für bestimmte Einzelfälle andere unabhängige Personen zu benennen als für andere Fälle.

Dabei haben die Staaten allerdings unter allen Umständen dafür zu sorgen, daß die Kommission so rechtzeitig zusammengesetzt wird, daß sie innerhalb der in Artikel 3 Absatz 1 vorgesehenen Frist angerufen werden kann und danach unverzüglich entscheidet (siehe Absatz 8).

Absatz 2

19. Zur Erleichterung der Auswahlprozedur soll diese anhand einer Liste durchgeführt werden, die allerdings wegen der in manchen Fällen möglicherweise erforderlichen Sonderqualifikation keine abschließende Bedeutung hat.

20. Können sich die beiden Verwaltungen nicht auf die Ernennung einer oder mehrerer unabhängiger Personen einigen, so ist als Ausweg der Losentscheid vorgesehen.

21. Hat eine Verwaltung gegen eine durch Losentscheid bestimmte Person Vorbehalte, so kann sie sie ablehnen.

Absatz 4

22. Hinsichtlich ihrer Verpflichtung zur Geheimhaltung sind die unabhängigen Personen den Rechtsvorschriften beider betroffener Staaten unterworfen, also in der Praxis den strengeren Rechtsvorschriften.

Absatz 7

23. Um das Verfahren der Kommission so flexibel wie möglich zu gestalten, ist es den Verwaltungen freigestellt, je nach ihrem jeweiligen bilateralen Verhältnis weitere Verfahrensregeln zu vereinbaren.

Artikel 6

24. Da Aufgabe der Kommission nicht sein kann, auch den Teil des Streitgegenstandes wiederum in Frage zu stellen, über den sich die Verwaltungen möglicherweise bereits verständigt haben, ist Gegenstand der Entscheidung der Kommission nur der Betrag, für den eine Doppelbesteuerung fortbesteht.

Artikel 7

Absatz 1

25. Diese Bestimmung soll vermeiden, daß ein Staat sich der Verpflichtung zur Einleitung des Verständigungsverfahrens oder des Verfahrens der Kommission entzieht, indem er geltend macht, daß die innerstaatliche Entscheidung über die Gewinnberichtigung eines Unternehmens (oder die Entscheidung über die Besteuerung des verbundenen Unternehmens) bereits rechtskräftig geworden ist.

Absatz 2

26. Dieser Absatz betrifft den Fall, in dem nach Beendigung des Verständigungsverfahrens oder gegebenenfalls des Verfahrens der Kommission die zugrundeliegenden innerstaatlichen Entscheidungen geändert werden, z. B. nach der Aufrollung des Steuerfalles durch einen Betriebsprüfungsdienst.

Der Absatz sieht für diese Fälle vor, daß die Ergebnisse dieser Verfahren entsprechend den geänderten Besteuerungen überprüft werden können.

Artikel 8*Absatz 1*

27. Dieser Artikel stellt klar, daß die dargelegten Regelungen für Geschäftsbeziehungen zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen des gleichen Konzerns auf die ähnlichen Beziehungen zwischen dem Stammhaus und den Betriebstätten eines Unternehmens sowie zwischen mehreren Betriebstätten eines gleichen Unternehmens sinngemäß anzuwenden sind.

Absatz 2

28. Dieser Absatz stellt auf den Fall ab, in dem mangels eines Steuerabkommens die innerstaatlichen Rechtsvorschriften eines Staates die Doppelbesteuerung nicht völlig vermeiden, sondern nur teilweise abmildern.

In einem solchen Fall muß die Erleichterung entsprechend auch bei der Angleichung im Anschluß an eine Berichtigung nach den vorangehenden Bestimmungen gewährt werden.

Der Rat der Europäischen Gemeinschaften

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf Artikel 100 dieses Vertrages,

auf Vorschlag der Kommission,

nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,

nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,

und in Erwägung nachstehender Gründe:

Wenn ein Mitgliedstaat die Gewinne eines Konzernunternehmens mit der Begründung berichtet, daß diese sich dadurch verringert haben, daß mit einem verbundenen Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates andere Bedingungen vereinbart würden, als sie zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären, kann eine solche Berichtigung eine Doppelbesteuerung des Unternehmenskonzerns, dem das Unternehmen angehört, zur Folge haben.

Die Doppelbesteuerung kann zu Verzerrungen in den Wettbewerbsbedingungen führen und die Funktionsfähigkeit des Gemeinsamen Marktes beeinträchtigen.

Daher muß Vorsorge getroffen werden, um derartige Doppelbesteuerungen zu beseitigen.

Dieses Ziel kann durch ein Verfahren erreicht werden, das zunächst von den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten verlangt, sich um eine Verständigung zu bemühen. Kommt es nicht zu einer Verständigung, so erscheint es angezeigt, den Streitfall einer Kommission vorzulegen, die zugleich aus Vertretern der beteiligten

Steuerverwaltungen und aus unabhängigen Personen besteht und deren Entscheidung die Verwaltungen und die betreffenden Unternehmen im vorhinein anerkennen.

Hat folgende Richtlinie erlassen:

Artikel 1

1. – Sind die steuerpflichtigen Gewinne eines Unternehmens mit der Begründung, daß diese sich dadurch verringert haben, daß für Geschäftsbeziehungen mit einem verbundenen Unternehmen Geschäftsbedingungen vereinbart worden sind, die von denen abweichen, die zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären, von der Steuerverwaltung eines Mitgliedstaates berichtigt worden oder können sie mit dieser Begründung berichtigt werden und
 - entsteht aus der Gewinnberichtigung eine Doppelbesteuerung oder kann sie daraus entstehen,

so kann jedes der beiden verbundenen Unternehmen, unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht der beteiligten Mitgliedstaaten vorgesehenen Rechtsmittel, den Fall der für die Besteuerung seiner Gewinne aus diesen Geschäftsbeziehungen zuständigen Steuerverwaltung des Mitgliedstaates unterbreiten, um die Doppelbesteuerung zu beseitigen.

Der Fall kann nur vor Ablauf einer Frist von drei Jahren seit der Zustellung des ersten Bescheides über die Berichtigung unterbreitet werden.

Die Steuerverwaltung, der der Fall unterbreitet worden ist, unterrichtet davon die andere Steuerverwaltung unverzüglich.

2. Im Sinne dieser Richtlinie

- a) liegt eine Geschäftsbeziehung mit einem verbundenen Unternehmen vor, wenn dieses Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist oder wenn die Geschäftsbeziehungen mit dem verbundenen Unternehmen über dessen in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte laufen;
- b) gelten Unternehmen als verbunden,
 - wenn eines von ihnen unmittelbar oder mittelbar an der Leitung, der Kontrolle oder am Kapital des anderen Unternehmens beteiligt ist,
 - oder wenn die gleichen Personen unmittelbar oder mittelbar an der Leitung, der Kontrolle oder am Kapital der Unternehmen beteiligt sind;
- c) bedeutet der Ausdruck „Doppelbesteuerung“ den Sachverhalt, in dem die in Absatz 1 bezeichnete Gewinnberichtigung in einem Mitgliedstaat nicht in dem anderen Mitgliedstaat zu einer entsprechenden Angleichung der Gewinne oder der darauf entfallenden Steuern des verbundenen Unternehmens führt.

3. Absatz 1 ist sinngemäß anzuwenden, wenn die beiden Unternehmen oder eines von ihnen oder die Betriebsstätte Verluste anstatt Gewinne erwirtschaftet haben.

Artikel 2

Die Steuerverwaltungen werden, sofern sie nicht selbst eine befriedigende Lösung herbeiführen können, sich bemühen, den Fall im Wege der Verständigung so zu regeln, daß eine Doppelbesteuerung vermieden wird.

Artikel 3

1. Wenn die beteiligten Steuerverwaltungen nach Artikel 2 keine Verständigung erzielen, die die Doppelbesteuerung beseitigt, unterbreiten sie den Fall einer Kommission, deren Entscheidung sie im vorhinein anerkennen.

Der Fall ist der Kommission innerhalb einer Frist von zwei Jahren seit dem ersten der beiden Zeitpunkte vorzulegen, zu dem eine der beiden Steuerverwaltungen mit dem Fall nach Artikel 1 Absatz 1 befaßt worden ist.

2. Vorbehaltlich gegenseitiger Vereinbarung zwischen allen beteiligten Steuerverwaltungen, ist Absatz 1 nur anwendbar, wenn auch die verbundenen Unternehmen die Entscheidung der Kommission im vorhinein anerkennen.

Im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten, deren innerstaatliches Recht es ihren Steuerverwaltungen nicht erlaubt, den Fall im Verständigungsverfahren abweichend von einer ergangenen Entscheidung eines Gerichts zu regeln, ist Voraussetzung für die Anwendung des Absatzes 1, daß die beiden verbundenen Unternehmen die Frist für die Einlegung von Rechtsmitteln vor der ersten gerichtlichen Instanz gegen Verwaltungsentscheidungen, soweit sie die Berichtigung oder die entsprechend anzugleichende Besteuerung des verbundenen Unternehmens zum Gegenstand haben, haben verstreichen lassen oder solche bereits eingelegten Rechtsmittel vor der gerichtlichen Entscheidung zurücknehmen.

3. Mit Zustimmung der beiden verbundenen Unternehmen können die Steuerverwaltungen vereinbaren, von Absatz 1 abzuweichen.

4. Soweit die vorstehenden Absätze nicht anwendbar sind, bleiben die Rechte jedes der verbundenen Unternehmen nach Artikel 2 oder den Doppelbesteuerungsabkommen unberührt.

Artikel 4

1. Die in Artikel 3 Absatz 1 bezeichnete Kommission besteht aus:

- einer gleichen Anzahl von Vertretern der beteiligten Steuerverwaltungen;
- einer ungeraden Anzahl von unabhängigen Personen, die insbesondere weder einer der beteiligten Steuerverwaltungen angehören noch für diese Verwaltungen Tätigkeiten ausüben dürfen.

Die Kommission entscheidet mit einfacher Stimmenmehrheit.

Unter Beachtung der vorstehenden Bestimmungen entscheiden über die Zusammensetzung der Kommission die Steuerverwaltungen der beteiligten Mitgliedstaaten.

2. Die unabhängigen Personen werden in gegenseitigem Einvernehmen oder mangels Einvernehmens durch Losentscheid von den Steuerverwaltungen der beteiligten Staaten ernannt. Diese Personen können aus der in Absatz 3 erwähnten Liste von Personen ernannt werden. Gegebenenfalls wird ein Losentscheid aus dieser Liste getroffen.

Bei Ernennung der unabhängigen Personen durch Losentscheid kann jede der beiden Steuerverwaltungen eine unabhängige Person in den von den Verwaltungen in gegenseitigem Einvernehmen im voraus festgelegten Fällen sowie in einem der folgenden Fälle ablehnen:

- die Person ist oder war einem der beiden Unternehmen im Sinne von Artikel 1 Absatz 2 verbunden oder Angestellter oder Berater eines oder beider Unternehmen;
- sie bietet keine hinreichende Gewähr der Unbefangenheit in dem zu entscheidenden Fall.

3. Die Liste der unabhängigen Personen besteht aus der Gesamtzahl der von den Mitgliedstaaten benannten unabhängigen Personen. Zu diesem Zweck benennt jeder Mitgliedstaat innerhalb der in Artikel 9 Absatz 1 vorgesehenen Frist nach Anhörung gewerblicher Spitzenverbände der Kommission der EG fünf Personen. Diese Personen müssen Angehörige eines Mitgliedstaats sein. Die Kommission übermittelt die Liste der unabhängigen Personen jedem Mitgliedstaat.

Die Mitgliedstaaten unterrichten die EG-Kommission unverzüglich über die gegebenenfalls erforderlichen Änderungen der Liste.

4. Die unabhängigen Personen sind in ihrer Eigenschaft als Mitglieder der Kommission nach dem innerstaatlichen Recht jedes der beteiligten Staaten zur Geheimhaltung verpflichtet.

5. Die Kommission wählt ihren Vorsitzenden aus den ihr angehörigen unabhängigen Personen.

6. Die Kosten des Verfahrens der Kommission tragen, mit Ausnahme der den verbundenen Unternehmen entstehenden Kosten, die beiden beteiligten Staaten je zur Hälfte.

7. Vorbehaltlich der Absätze 1 bis 6 können die Steuerverwaltungen in ihrem bilateralen Verhältnis zueinander weitere Verfahrensregeln vereinbaren.

8. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, das Erforderliche rechtzeitig zu veranlassen, damit die Kommission innerhalb der in Artikel 3 Abs. 1 bezeichneten Frist angerufen werden kann und alsdann unverzüglich zusammentritt.

Artikel 5

1. Für die Erfordernisse der Verfahren nach den Artikeln 2 und 3 kann jedes der verbundenen Unternehmen alle Angaben, Beweismittel und Schriftstücke übermitteln, die für die Entscheidung nützlich sein können. Auf Verlangen der Kommission sind die Steuerverwaltungen und die Unternehmen hierzu verpflichtet.

2. Auf ihr Verlangen sind die verbundenen Unternehmen oder ihre Vertreter von der Kommission persönlich anzuhören.

Die Kommission kann das persönliche Erscheinen der verbundenen Unternehmen beziehungsweise ihrer Vertreter anordnen.

Artikel 6

Gegenstand der Entscheidung der Kommission ist der Betrag, für den die Doppelbesteuerung fortbesteht. Die Entscheidung kann entweder die Berichtigung nach Artikel 1 Absatz 1 oder die entsprechende Angleichung nach Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe c oder beide zugleich betreffen.

Die Kommission hat ihre Entscheidung, die schriftlich ergeht, so zu treffen, daß jegliche Doppelbesteuerung beseitigt wird.

Die beteiligten Steuerverwaltungen können vereinbaren, daß die Entscheidungen der Kommission veröffentlicht werden.

Artikel 7

1. Vorbehaltlich des Artikels 3 Absatz 2 Unterabsatz 2 steht die Rechtskraft der Entscheidung in einem Mitgliedstaat über die in Artikel 1 Absatz 1 Unterabsatz 1 bezeichnete Berichtigung und der Entscheidung in einem anderen Mitgliedstaat über die Besteuerung des verbundenen Unternehmens, die gegebenenfalls nach Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe e anzugleichen wäre, der Einleitung des Verfahrens nach Artikel 2 und 3 nicht entgegen;

2. Werden in einem der beiden oder in beiden beteiligten Mitgliedstaaten die Entscheidungen über die Besteuerungen, die den in den Artikeln 2 und 3 bezeichneten Verfahren zugrunde liegen, nach Abschluß des in Artikel 2 bezeichneten Verfahrens oder nach der Entscheidung der Kommission geändert, so sind das Ergebnis des Verfahrens und gegebenenfalls die Entscheidung der Kommission in Anpassung an die geänderte Besteuerung zu überprüfen.

Artikel 8

1. Die vorstehenden Bestimmungen sind auf die Aufteilung des Gesamtgewinns eines Unternehmens zwischen seinem in einem Mitgliedstaat belegenen Stammhaus und einer oder mehreren seiner in einem oder mehreren Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten sowie im Verhältnis zwischen mehreren in mehreren Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten eines Unternehmens sinngemäß anzuwenden.

2. Wenn in einem Mitgliedstaat, in dem das Stammhaus eines Unternehmens belegen ist,

- die einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte dieses Unternehmens zuzurechnenden Gewinne besteuert werden und
 - bei der Besteuerung dieser Gewinne eine Erleichterung gewährt wird, die nur teilweise die Steuerpflicht der Gewinne der Betriebsstätte in dem anderen Staat oder die Steuer des anderen Staates auf diese Gewinne berücksichtigt,
- kann diese Erleichterung, wenn sie im Anschluß an eine Berichtigung der Betriebsättengewinne gewährt wird, als Angleichung nach Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe c angesehen werden.

Artikel 9

1. Die Mitgliedstaaten setzen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft, um dieser Richtlinie spätestens bis zum 1. Januar des zweiten ihrer Annahme folgenden Jahres nachzukommen und unterrichten die Kommission unverzüglich hiervon.

2. Die Mitgliedstaaten sorgen dafür, daß der Kommission der Wortlaut der wichtigsten innerstaatlichen Vorschriften mitgeteilt wird, die sie auf dem unter diese Richtlinie fallenden Gebiet erlassen.

Artikel 10

Die Richtlinie ist an alle Mitgliedstaaten gerichtet.

Geschehen zuam.....

Im Namen des Rates
Der Präsident

II. Stand der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik und den anderen Mitgliedstaaten der EG am 1. Januar 1981

Abkommen mit	vom	Text				Inkrafttreten				Berlin	
		BGBl II		BStBl I		BGBl II		BStBl I		GVBlBln	S.
		Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.	Jg.	S.		
Belgien	11. 4. 67	69	18	69	39	69	1465	69	468	69	388
Dänemark	30. 1. 62	63	1312	63	757	64	216	64	236	63	1109
Frankreich	21. 7. 59	61	398	61	343	61	1659	61	712	61	1537
RP	9. 6. 69	70	719	70	902	70	1189	70	1072	70	1695
Griechenland	18. 4. 66	67	853	67	51	68	30	68	296	67	870
Großbritannien	26. 11. 64	66	359	66	730	67	828	67	40	66	1144
RP	23. 3. 70	71	46	71	140	71	841	71	340	71	740
Irland	17. 10. 62	64	267	64	321	64	632	64	366	64	659
Italien	31. 10. 25	25	1146 ¹	-	-	52	986	53	6	54	475
Luxemburg	23. 8. 58	59	1270	59	1023	60	1532	60	398	60	444
RP	15. 6. 73	78	109	78	72	78	1396	79	83	78	901
Niederlande	16. 6. 59	60	1782	60	382	60	2216	60	626	60	1047
RP	13. 3. 80	80	1151	80	647	80	1486	80	787	80	2196

¹ Angabe bezieht sich auf RGBl bzw. RStBl.

Literaturverzeichnis

- Alder, Claudius*: Die Befugnisse der Organe der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft gegenüber Mitgliedstaaten und Privatunternehmen, Übersicht über die Kompetenzen des Rates und der Kommission unter besonderer Berücksichtigung der Praxis, Basel 1969.
- Amend, Guido*: Auslegungserklärungen zu bilateralen völkerrechtlichen Verträgen, Diss. Basel 1974.
- Arendt, Wolfgang*: Zum Qualifikationsproblem im deutschen Internationalen Steuerrecht, *StuW* 1959, Sp. 381 ff.
- Arnold, Hans*: Die Angleichung des Gesellschaftsrechts in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, *AWD/RIW* 1963, S. 221 ff.
- Der Entwurf eines Gerichtsstands- und Vollstreckungsabkommens für die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, *AWD/RIW* 1965, S. 321 ff.
- Baade, Hans W.*: Das Verhalten von Parlament und Regierung im Bereich der auswärtigen Gewalt der Bundesrepublik Deutschland, Veröffentlichungen des Instituts für internationales Recht an der Universität Kiel, Bd. 46, Hamburg 1962.
- Bachmayr, Karl E.*: Rechtsanspruch auf Schutz gegen internationale Doppelbesteuerung, *StuW* 1964, Sp. 885 ff.
- Bachof, Otto*: Beurteilungsspielraum, Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff im Verwaltungsrecht, *JZ* 1955, S. 97 ff.
- Bachsmann, H.*: Über die staatsrechtliche Ermächtigung zum Abschluß zwischenstaatlicher Vereinbarungen – Ein Beitrag zu Art. 59 Abs. 2 GG –, *DVBl* 1956, S. 747 ff.
- Bähr, Gottfried*: Gewinnermittlung ausländischer Zweigbetriebe, München 1971.
- Baranowski, Karl-Heinz*: Deutsche Verwaltungsgrundsätze für die Gewinnabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen, *IWB F2*, S. 357 ff.
- Internationale Verflechtungen, in: Die Anwendung des Außensteuergesetzes, Ein Leitfadens für die Praxis mit Gesetzestext und Einführungsschreiben des Bundesministers der Finanzen, Heidelberg 1974, S. 5 ff.
- Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Herne-Berlin 1978.
- Bärmann, Johannes*: Die Europäischen Gemeinschaften und die Rechtsangleichung, *JZ* 1959, S. 553 ff.
- Europäische Integration im Gesellschaftsrecht, Köln-Berlin-Bonn-München 1970.
- Barnet, I. D.*: Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, *CDFI*, Vol. LXVIa, Großbritannien; S. 359 ff; *zit.*: *Landesbericht* 1981.
- Baumgartner, Max*: Richterliche Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen und Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit einer internationalen Steuergerichtsbarkeit, *Landesbericht Schweiz* für den 5. internationalen Steuerkongreß in Zürich, *ASA* Bd. 20, 1952, S. 27 ff.
- Bayer, Hermann-Wilfried*: Die Aufhebung völkerrechtlicher Verträge im deutschen parlamentarischen Regierungssystem, zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Abschluß völkerrechtlicher Verträge nach deutschem Recht, Köln-Berlin 1969.

- Becker, Helmut*: Zur Änderung des Außensteuerrechts, DStR 1972, S. 459 ff.
 – Die OECD-Leitlinie zur Preisgestaltung zwischen verbundenen Unternehmen, FR 1980, S. 478 ff.
- Beckerath, Hans-Jochem v.*: Der Durchgriff im deutschen Außensteuerrecht, Berlin 1978.
- Bellstedt, Christoph*: Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. Aufl., Köln-Marienburg 1973.
 – Gewinnkorrekturen nach dem Außensteuergesetz und das Kartellverbot, BB 1974, S. 243 ff.
- Berber, Friedrich*: Lehrbuch des Völkerrechts, Dritter Band, München-Berlin 1964.
- Bergsteiner, Werner*: Die Problematik von Gewinnverlagerungen bei internationalen Konzernen im handels- und steuerrechtlichen Jahresabschluß deutscher Konzernunternehmen, Diss. München 1968.
- Bernhardt, Rudolf*: Der Abschluß völkerrechtlicher Verträge im Bundesstaat, Eine Untersuchung zum deutschen und ausländischen Bundesstaatsrecht, Köln-Berlin 1957.
 – Die Auslegung völkerrechtlicher Verträge insbesondere in der neueren Rechtsprechung internationaler Gerichte, Köln-Berlin 1963.
- Berthold, Max Wilhelm*: Die Steuerharmonisierung gemäß dem EWG-Vertrag, ihre Rechtsproblematik im besonderen für die Bundesrepublik Deutschland, Diss. Würzburg 1966.
- Beutler, Bengt/Bieber, Roland/Pipkorn, Jörn/Streil, Jochen*: Die Europäische Gemeinschaft – Rechtsordnung und Politik –, Baden-Baden 1979.
- Bleckmann, Albert*: Zu den der nationalen Steuerhoheit durch Art. 95 und 97 EWG-Vertrag gezogenen Grenzen. Vergleichende Analyse der Entscheidungen des EGh und des BFH vom 3. April/11. Juli 1958, FR 1969, S. 51 ff.
 – Verfassungsrechtliches Kompetenzbild des nationalen Richters und innerstaatliche Anwendbarkeit des Art. 95 EWG-Vertrag, EUR 1969, S. 109 ff.
 – Begriff und Kriterien der innerstaatlichen Anwendbarkeit völkerrechtlicher Verträge, Versuch einer allgemeinen Theorie des self-executing treaty auf rechtsvergleichender Grundlage, Berlin 1970.
 – Probleme der Anwendung multilateraler Verträge, Gegenseitigkeit und Anwendbarkeit hinsichtlich der Vertragspartner, Berlin 1974.
 – Die Rolle der Rechtsvergleichung in den Europäischen Gemeinschaften, ZVerglRW 1974, S. 106 ff.
 – Zur Funktion des Art. 24 Abs. I Grundgesetz, ZaöRV 1975, S. 79 ff.
 – Grundgesetz und Völkerrecht, Ein Studienbuch, Berlin 1975.
- Blümich, Walter/Falk, Ludwig*: Einkommensteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., München 1980.
- Bode, Ingolf*: Die Diskriminierungsverbote im EWG-Vertrag, Göttingen 1968.
 – Wege und Irrwege bei der Besteuerung international verbundener Unternehmen, AWD/RIW 1976, S. 698 ff.
- Bodungen, Thilo v.*: Rechtskraftdurchbrechung im Steuerrecht mittels Billigkeitserlasses nach § 131 AO, Diss. München 1968.
- Boehmer, Gerhard*: Der völkerrechtliche Vertrag im deutschen Recht, Köln-Berlin 1965.

- Boes, Albert*: Das Wesen der Doppelbesteuerung, geschichtlich und positivrechtlich, Diss. Köln 1928.
- Bohle, Ruth*: Die Besteuerung inländischer Niederlassungen ausländischer Unternehmen bei Vorliegen von Doppelbesteuerungsverträgen, Diss. Köln 1961.
- Bopp, G. F.*: Fragen der internationalen Konzernbesteuerung – Bericht über einen Diskussionskreis der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e. V. – DStZA 1973, S. 105 ff.
- Steuerliche Billigkeitsmaßnahmen aus Verfassungsgründen, DStR 1979, S. 215 ff.
- Brezing, Klaus*: Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auf Grund von Zurechnungskonflikten, insbesondere bei verdeckten Gewinnausschüttungen, StuW 1970, Sp. 275 ff.
- Zu den materiellrechtlichen Vorschriften gegen Einkommensverlagerungen in das Ausland, FR 1973, S. 485 ff.
- Verrechnungsentgelte und Umlagen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern im Steuerrecht, Das Recht der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Kapitaleinlage bei in- und ausländischen Beteiligungen, Köln 1975.
- Brodmann, Walter*: Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Steuersysteme im internationalen Handel, Zürich 1974.
- Bühler, Ottmar*: Diskussionsbeitrag zum 2. Generalthema des 5. IFA-Kongresses in Zürich 1951, Charges fiscales et prix de production dans les entreprises industrielles, CDFI, Vol. XX, S. 77 ff.
- Aus der Praxis des internationalen Steuerrechts, StuW 1953, Sp. 229 ff.
- Direkte und indirekte Steuern. Welche Bedeutung kommt heute dieser Einteilung zu?, StuW 1954, Sp. 451 ff.
- Von der Struktur des internationalen Steuer- und Wirtschaftsrechts, Ein Beitrag zur Systematik des internationalen Rechts, NJW 1956, S. 889 ff.
- Völkerrecht und Landesrecht im internationalen Steuerrecht (IStR), ZaöRV 1958, S. 668 ff.
- Prinzipien des internationalen Steuerrechts – Ein systematischer Versuch –, Amsterdam 1964.
- Bühler, Ottmar/Paulick, Heinz/Freericks, Wolfgang*: Einkommensteuer, Losebl. München, Stand August 1979.
- Bühning, H.*: Grundsätze der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, BB 1954, S. 482 ff.
- Bülow, Arthur*: Vereinheitlichtes Internationales Zivilprozeßrecht in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, ReberZ Bd. 29, S. 473 ff.
- Bundesregierung*: Bericht der Bundesregierung vom 23. 6. 1964 an den Deutschen Bundestag über Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus Sitzverlagerungen in das Ausland und dem zwischenstaatlichen Steuergedelle ergeben, Drucks. IV/2412.
- Bünten, Wilfried*: Staatsgewalt und Gemeinschaftshoheit bei der innerstaatlichen Durchführung des Rechts der Europäischen Gemeinschaften durch die Mitgliedstaaten, Berlin 1977.
- Cardyn, Charles*: Die Angleichung der Steuersysteme, KSE Bd. 11, Köln-Berlin-Bonn-München 1971, S. 527 ff.

Constantinesco, Léontin-Jean: Die Eigentümlichkeiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts, *JUS* 1965, S. 289 ff.

- Die unmittelbare Anwendbarkeit von Gemeinschaftsrechtsnormen und der Rechtsschutz von Einzelpersonen im Recht der EWG, Baden-Baden 1969.
- Das Recht der Europäischen Gemeinschaften I, Baden-Baden 1977.

Coremans, Jos: Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, *CDFI*, Vol. LXVIa, Belgien; S. 213 ff; *zit.*: *Landesbericht*.

Croxatto, Giancarlo: Die Begrenzung der staatlichen Steuerhoheit durch internationales Gewohnheitsrecht, *StuW* 1964, Sp. 879 ff.

Dahm, Georg: Völkerrecht, 3 Bde., Stuttgart 1958–1961.

Debatin, Helmut: Wesen und Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen, *AWD/RIW* 1962, S. 62 ff.

- Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung durch zwischenstaatliche Abkommen unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Vertragspraxis, *DStZ* 1962, S. 5 ff.
- Das OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, *AWD/RIW* 1963, S. 289 ff.
- Die materiellen Grundsätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, *IWB F 10 Gr. 2*, S. 65 ff.
- Das Problem der Steuerharmonisierung im Gemeinsamen Markt, *DB* 1966, S. 1321 ff.
- Auslegungsmaximen zum internationalen Steuerrecht, *AWD/RIW* 1969, S. 477 ff.
- Die Steuerharmonisierung in der EWG in Form der Konzern-Besteuerungs-Richtlinie, *DStZA* 1969, S. 146 ff.
- Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde, Generalbericht zum 1. Thema des XXIII Kongresses der IFA, Rotterdam 1969, *CDFI* Vol. LIVa, S. I/1 ff.
- Neugestaltung der deutsch-schweizerischen Steuerbeziehungen, *DStZA* 1971, S. 385 ff.
- Der deutsch-schweizerische Steuervertrag, *DB* 1972, S. 2030 ff.
- Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt, *KSE* Bd. 14, Köln-Berlin-Bonn-München 1972, S. 3–18.
- Außensteuerreformgesetz, *DStZA* 1972, S. 265 ff.
- Die steuerliche Gewandung der EWG, *DB* 1973, S. 683.
- Gewinnberichtigung bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland, *AWD/RIW* 1975, S. 596 ff.
- OECD-Empfehlungen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung, *AWD/RIW* 1978, S. 374 ff.
- Qualifikationsprobleme im Doppelbesteuerungsrecht, *FR* 1979, S. 493 ff.
- Handbuch der Vereinten Nationen für Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern, *DB*, Beilage Nr. 15/80 zu Heft 30 vom 25. Juli 1980, S. 1 ff.

Deutsche Vereinigung für Internationales Steuerrecht, Deutsche Landesgruppe der Interna-

- tional Fiscal Association*: Themen und Resolutionen der IFA-Kongresse 1939–1967, Herne-Berlin 1967, zit.: *IFA-Vorträge*.
- Deutscher Bundestag*: Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuß) zu der Unterrichtung durch die Bundesregierung; Vorschlag einer Richtlinie des Rates über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren), Drucks. 8/740, Bundestags-Drucks. 8/1228 vom 23. 11. 1977.
- Diehl-Wolfram*: Qualifikationskonflikte im Außensteuerrecht, FR 1978, S. 517 ff.
- Doehring, Karl*: Die Pflicht des Staates zur Gewährung diplomatischen Schutzes, Deutsches Recht und Rechtsvergleichung, Köln-Berlin 1959.
- Dolff, Helmut-Tony*: Steuerprobleme einer „europäischen“ Unternehmung, Düsseldorf 1974.
- Dom, Herbert*: Internationales Finanzrecht und internationale Doppelbesteuerung, DJZ 1924, Sp. 684 ff.
- Der deutsch-italienische Doppelbesteuerungsvertrag, StuW 1926, S. 92 ff.
 - Das Recht der internationalen Doppelbesteuerung, VJSchrStuFR 1927, Bd. 1, S. 189 ff.
 - Die Bedeutung des internationalen Steuerrechts für das nationale Steuersystem, StuW 1928, Sp. 909 ff.
- Düren, Albrecht*: Multinationale Unternehmen als politisches Problem, Europa-Archiv 1972, S. 481 ff.
- Ebenroth, Carsten-Thomas*: Die verdeckten Vermögenszuwendungen im Transnationalen Unternehmen – Ein Beitrag zum Schutz von Fiskal-, Aktionärs-, Gläubiger- und Arbeitnehmerinteressen im Transnationalen Unternehmen –, Bielefeld 1979.
- Ebling, Klaus*: Unilaterale Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Ertrag, Diss. Mainz 1969.
- Die unilateralen Maßnahmen zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung – Eine systematische Bestandsaufnahme –, DStR 1976, S. 231 ff.
 - Die internationalen Steuerverträge als Instrument der Ausschaltung internationaler Doppelbesteuerung, DStR 1976, S. 333 ff.
- Edwardes-Ker (Hrsg.)*: The International Tax Treaties Service, Losebl. Stand Juli 1980, ohne Erscheinungsort- und Jahr.
- Ehle, Dietrich*: Auslegungsprobleme der steuerrechtlichen Vorschriften (Art. 95–98) des EWG-Vertrages, NJW 1967, S. 1689 ff.
- Ehlers, Hans*: Vorschläge zur Verbesserung von internationalen Verträgen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, StuW 1956, Sp. 857 ff.
- Endriss, Horst Walter*: Wohnsitz- oder Ursprungsprinzip, Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sowie der internationalen Steuerflucht durch Wohnsitzverlagerung bei ausschließlicher Anwendung des Ursprungsprinzips, Diss. Köln 1966.
- Engisch, Karl*: Logische Studien zur Gesetzesanwendung, 2. Aufl., Heidelberg 1960.
- Erler, Georg*: Das Grundgesetz und die öffentliche Gewalt internationaler Staatengemeinschaften, VVdStRL 18 (1960), S. 8 ff.
- Die Beschränkung der rechtsprechenden Gewalt in der Bundesrepublik Deutschland durch die Zuständigkeit internationaler Gerichte, Göttinger Festschrift für das OLG Celle, Göttingen 1961, S. 27 ff.

- Grundprobleme des Internationalen Wirtschaftsrechts, Göttingen 1965.

Europäische Gemeinschaften:

Kommission der Europäischen Gemeinschaften: Bericht des Steuer- und Finanzausschusses, Brüssel 1962, zit.: *Neumark Bericht*.

- Programm der Steuerharmonisierung, EG-Bull. Sonderbeilage 8/1967.
 - Vorentwurf 1968 zu einem Europäischen Doppelbesteuerungsabkommen (Multilaterales Abkommen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens und über gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der direkten Steuern), I Text und Schlußprotokoll nebst Anmerkungen, EG-Dok. 11.414/XIV/68-D vom 1. 7. 1968.
 - Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, von der Kommission dem Rat vorgelegt am 16. 1. 1969, Abl. EG Nr. C 39/7 vom 22. 3. 1969.
 - Die multinationalen Unternehmen und die Gemeinschaft, EG-Bull. Beilage 15/1973.
 - Report on the Tax Arrangements Applying to Holding Companies, EG-Dok. COM (73) 1008 final vom 18. Juni 1973.
 - Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren), EG-Dok. XV/1/76-D GT vom 7. 1. 1976.
 - Generaldirektion „Finanzinstitute und Steuerfragen“, „Direktion Steuerfragen“, XV/B/1 Arbeitsdokument, Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren), EG-Dok. XV/87/76-D GT. IV/5/76-D vom 2. 4. 1976.
 - Vorschlag einer Richtlinie des Rates über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren), (von der Kommission dem Rat vorgelegt), KOM (76) 611 endg. vom 25. 11. 1976.
 - Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren)“ (Dok. KOM (77) 611 endg.) EG-Dok. CES 1030/77 R/F/Z/mg vom 26. 10. 1977.
 - Angleichung der steuerlichen Rechtsvorschriften, Generaldirektion Finanzinstitutionen und Steuerfragen XV/77/78-DE, Stand 11. 1. 1978.
 - Generaldirektion Finanzinstitutionen und Steuerfragen, Angleichung der steuerlichen Rechtsvorschriften, XV/B/4 XV/33/79-DE, Stand 1. 1. 1979.
 - Bericht der Kommission an den Rat über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft, EG-Dok. KOM (80) 139 endg./2 vom 23. 4. 1980.
- Kommission der Europäischen Gemeinschaften*, schriftliche Anfragen: Schriftliche Anfrage Nr. 599/73 von Herrn Delmote an die Kommission der EG, Abl. EG Nr. C 29/25 vom 8. 3. 1974.
- Proposals from the Commission to the Council to control the Activities of Multinational Undertakings, Written Question No. 1069/79 by Mr. Martinet to the Commission of the European Communities, Intertax 1980, S. 357 ff.

Rat der Europäischen Gemeinschaften: Entschließung des Rates vom 10. 2. 1975 über Maßnahmen der Gemeinschaft zur Bekämpfung der internationalen Steuerflucht und Steuerumgehung, Abl. EG Nr. C 35/1 vom 14. 2. 1975.

- Richtlinie des Rates „Über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern“, Abl. EG Nr. L 336, vom 27. 12. 1977, S. 15ff.
- Aufzeichnung des Textes, der von der niederländischen Delegation in der Sitzung der Gruppe „Finanzfragen“ am 13. 4. 1978 vorgelegt wurde und den Titel „Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen“ trägt, EG-Dok. R/856d/78 (FIN 213) ein/RW/eh EWG vom 13. April 1978.
- Note, Objet: Proposition de directive du Conseil relative à l'élimination des doubles impositions dans le cas de corrections de bénéfiques entre entreprises associées (procédure arbitrale), EG-Dok. R/960 f/78 (FIN 250) vom 24. 4. 1978.
- gleicher Titel, –base juridique, EG-Dok. R/912 f/78 (JUR 55) (FIN 230) vom 28. 4. 1978.

Parlament der Europäischen Gemeinschaften: Entschließung mit der Stellungnahme des Europäischen Parlaments zu dem Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat für eine Richtlinie über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren), Abl. EG Nr. C 301 vom 21. 12. 1976.

- Working Documents 1977–1978, Report drawn up on behalf of the Committee of Economic and Monetary Affairs on the proposal from the Commission of the European Communities to the Council (Doc. 490/76) for a directive on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of transfers of profits between associated enterprises (arbitration procedure), Rapporteur: Mr. P.B. Cousté, EG-Dok. PE 47.917 fin. vom 7. 6. 1977.

Everling, Ulrich: Die Koordinierung der Wirtschaftspolitik in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft als Rechtsproblem, Recht und Staat, Heft 296, 297, Tübingen 1964.

Fichtelmann, Helmar: Berichtigung von Steuerverwaltungsakten nach rechtskräftiger Entscheidung durch ein Finanzgericht, DStR 1975, S. 390ff.

- Systematik, Änderung und Aufhebung der Verwaltungsakte und Steuerbescheide nach der AO 1977, Herne-Berlin 1977.

Fischer, H.A.: Schlichtung internationaler Steuerkonflikte, AWD/RIW 1961, S. 92ff.

Fischer, Harry: Harmonisierung der Steuergesetzgebung in der EWG, NJW 1968, S. 321ff.

Fischer, Peter: Das Verständigungsverfahren auf der Grundlage von Doppelbesteuerungsabkommen – Versuch einer verfassungsrechtlichen Einordnung, StuW 1975, S. 233ff.

Flick, Hans: Methodik und Wirksamkeit der Doppelbesteuerungsabkommen, IWB F. 10 Gr. 2, S. 31ff.

- Zum Problem der Subjektidentität, StuW 1960, Sp. 329ff.
- Methoden zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern, FA 21 (1961), S. 86ff.

- Flick, Hans und Wassermeyer, Franz*: Der Einföhrungserlaß zum Außensteuergesetz (I), FR 1974, S. 545 ff.
- Flick, Hans/Wassermeyer, Franz/Becker, Helmut*: Kommentar zum Außensteuergesetz, 3. Aufl. Losebl., Köln 1978.
- Flume, Werner*: Die Billigkeitsmaßnahmen des § 131 AO nach neuem Recht, StbJb 1953/54, S. 81 ff.
- Freudling, Fritz*: Grundfragen zu Doppelbesteuerungsabkommen, AWD/RIW 1969, S. 109 ff.
- Doppelbesteuerungsabkommen als Anwendungsrecht oder anzuwendendes Recht, AWD/RIW 1969, S. 441 ff.
- Friauf, Karl Heinrich*: Die Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung im Recht der westeuropäischen Gemeinschaften, AÖR 85 (1960), S. 224 ff.
- Fricke, Wolfgang*: Objektidentität als Voraussetzung für die Anerkennung einer Doppelbesteuerung, BB 1960, S. 516 ff.
- Der Einfluß der Rechtsentwicklung auf das Doppelbesteuerungsproblem, AWD/RIW 1960, S. 197 ff.
- Friedrich, Kurt*: Gibt es eine völkerrechtliche Grenze für die Höhe der Besteuerung, Diss. Köln 1972.
- Frowein, J.A.*: Zum Verhältnis zwischen dem EWG-Recht und nationalem Recht aus der Sicht des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, AWD/RIW 1964, S. 233 ff.
- Fuß, Ernst Werner*: Rechtssatz und Einzelakte im Europäischen Gemeinschaftsrecht, NJW 1964, S. 327 ff., 945 ff., 1600 ff.
- Die „Richtlinie“ des Europäischen Gemeinschaftsrechts, DVBl 1965, S. 378 ff.
- Garelli, Alessandro*: Il Diritto Internazionale Tributario, Turin 1899.
- Gast, Brigitte*: ABC-Kommentar zu § 131 AO, Billigkeitsmaßnahmen im Steuerrecht, Köln-Marienburg 1963.
- Gessler, E.*: Gegenseitige Anerkennung von Gesellschaften und juristischen Personen im EWG-Bereich, DB 1967, S. 324 ff.
- Gosset, Georges*: Vorschläge der Kommission über Richtlinien zur Beseitigung der steuerlichen Hindernisse für internationale Zusammenschlüsse, EStZ 1969, S. 27 ff.
- Grabitz, Eberhard*: Gemeinschaftsrecht bricht nationales Recht, Hamburg 1966.
- Europäisches Bürgerrecht zwischen Marktbürgerschaft und Staatsbürgerschaft, Köln 1970.
- Grasmann, Günther*: Die Harmonisierung der Körperschaftsteuer in der erweiterten Europäischen Gemeinschaft, AG 1973, S. 258 ff.
- Greifenhagen, Hermann*: Angleichungsprobleme bei einer Harmonisierung der direkten Steuern in den EWG-Staaten, GmbHR 1962, S. 88 ff.
- Grewe, Wilhelm*: Verwaltungsabkommen, AÖR Bd. 77 (1951/52), S. 370 ff.
- Grieger, Winfried*: Die Anknüpfungspunkte internationaler Abkommen, inwieweit sind sie geeignet, die Ziele der Rechtsvereinheitlichung zu verwirklichen?, Bochum 1979.
- Groeben, Hans v.d.*: Die Politik der Europäischen Kommission auf dem Gebiet der Rechtsangleichung, NJW 1970, S. 359 ff.
- Groeben, Hans v.d./Boeckh, Hans v./Thiesing, Jochen*: Kommentar zum EWG-Vertrag, 2 Bde., 2. Aufl., Baden-Baden 1974, zit.: *Kommentar*.

- Groeben, Hans v.d./Mestmäcker, Ernst-Joachim (Hrsg.):* Ziele und Methoden der europäischen Integration, Bericht über eine Arbeitsgemeinschaft im Zentrum für interdisziplinäre Forschung der Universität Bielefeld, Frankfurt/Main 1972.
- Grund, Walter:* Grundprobleme der Steuerharmonisierung und des internationalen Steuerrechts, *StuW* 1965, Sp. 393 ff.
- Guggenheim, Paul:* Lehrbuch des Völkerrechts unter Berücksichtigung der internationalen und schweizerischen Praxis, 2 Bde., Basel 1948 und 1951.
- Haas, Diether:* Abschluß und Ratifikation internationaler Verträge, *AÖR* 78 (1952/53), S. 381 ff.
- Haberstock, Lothar:* Die Steuerplanung der internationalen Unternehmung, Wiesbaden 1976.
- Habscheid, Walther J.:* Der Streitgegenstand im Zivilprozeß und im Streitverfahren der Freiwilligen Gerichtsbarkeit, Bielefeld 1956.
- Rechtsstreit und Vollstreckung (EWG-Übereinkommen über Zuständigkeit und Vollstreckung- EWG-Konkursentwurf- Ordre-public-Fragen) in: Angleichung des Rechts der Wirtschaft in Europa, Köln 1971, S. 649 ff.
- Haller, H.:* Probleme der Harmonisierung der Finanz- und Steuerpolitik im Gemeinsamen Markt, Schriftenreihe der Forschungsstelle der Friedrich-Ebert-Stiftung, A: Sozialwissenschaftliche Schriften, Hannover 1963.
- Hallier, Hans-Joachim:* Völkerrechtliche Schiedsinstanzen für Einzelpersonen und ihr Verhältnis zur innerstaatlichen Gerichtsbarkeit – Eine Untersuchung der Praxis seit 1945 –, Köln-Berlin-Bonn-München 1962.
- Hallstein, Walter:* Zu den Grundlagen und Verfassungsprinzipien der Europäischen Gemeinschaften, in: Festschrift für Carl Friedrich Ophüls, Karlsruhe 1965, S. 1 ff.
- Angleichung des Privat- und Prozeßrechts in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, *RabelsZ* 28 (1964), S. 211 ff.
- Die Europäische Gemeinschaft, Düsseldorf-Wien 1973.
- Heining, Arnold:* Die Besteuerung der Ausländer, Köln 1956.
- Schutz gegen internationale Doppelbesteuerung, *FR* 1978, S. 581 ff.
- Heise, Detlef:* Internationale Rechtspflege und nationale Staatsgewalt – Grenzen und Einwirkungen –, Göttinger rechtswissenschaftliche Studien, Bd. 51, Göttingen 1964.
- Hellinger, Franz:* Harmonisierung der Steuern nach den allgemeinen Rechtsangleichungsvorschriften des EWG-Vertrages? Zur Bedeutung der Verweisungsvorschrift des Art. 99 II EWG-Vertrag, *AWD/RIW* 1976, S. 363 ff.
- Helm, Horst:* Allgemeine Schranken für die Rechtsangleichung nach dem EWG-Vertrag, *AWD/RIW* 1968, S. 453 ff.
- Herbst, Robert:* Dictionnaire des termes commerciaux, financiers et juridiques, Tome III, Français – Anglais – Allemand, Zug 1966.
- Herrmann, Hans-Joachim:* Zur Steuerpolitik gegenüber multinationalen Unternehmen im Bereich der Europäischen Gemeinschaften, *AWD/RIW* 1974, S. 297 ff.
- Herrmann, Carl/Heuer, Gerhard:* Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze, Losebl., 18. Aufl., Köln-Marienburg 1977.
- Herzfeld, Edgar:* Probleme des internationalen Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung des Territorialitätsprinzips und des Qualifikationsproblems, *VJSchrStuFR* 1932, S. 422 ff.

- Heuchemer, Claus*: Das Doppelbesteuerungsproblem in völkerrechtlicher Sicht, Diss. Augsburg 1974.
- Hintzen, Lothar*: Die Zuordnung von Ausgaben bei verbundenen Unternehmen (at arm's length – Transaktionen) –, Bericht über den IFA-Kongreß 1975 in London – AWD/RIW 1976, S. 83 ff.
- Hintzen, Lothar und Sigrid*: Die Systematik des völkerrechtlichen Verständigungsverfahren der Doppelbesteuerungsabkommen, Teil I, DB 1979, S. 1907 ff., Teil II, DB 1979, S. 1953 ff.
- Hoffmann, Gerhard*: Die Grenzen rechtlicher Streiterledigung im Völkerrecht und in internationalen Organisationen, Karlsruhe 1969.
- Höhn, Ernst*: Doppelbesteuerungsrecht, Bern-Stuttgart 1973.
- Holch, Georg*: Der deutsche Bundesrat zur Rechtssetzung der EWG, EuR 1967, S. 217 ff.
- Holzheimer, Dieter*: Die wesentlichen Vorschriften des neuen Außensteuergesetzes nebst ergänzenden Steuerrechtsänderungen, FR 1972, S. 377 ff.
- Hoorn, v. J.*: Das Problem der Harmonisierung der Steuern innerhalb der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, DVBl 1961, S. 313 ff.
- Höppner, Horst-Dieter*: Die EG-Steuerharmonisierung, EuR 1977, S. 122 ff.
– Der Bericht des OECD-Steuerausschusses über Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen – Entstehung, Inhalt, Bedeutung –, StBp 1981, S. 56 ff.
- Houtte, v. Jean*: Auslegungsgrundsätze im internen und im internationalen Steuerrecht, Amsterdam 1968.
- Hübschmann/Hepp/Spitaler*: Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., Köln 1976, Stand Juli 1980.
- Hundt, Florenz*: Änderungen des Außensteuerrechts durch das Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze – und Behebung der Doppelbesteuerung in anderen Industriestaaten –, DB, Beilage Nr. 17/1980 zu Heft Nr. 38 vom 19. 9. 1980.
- Institut der Wirtschaftsprüfer*: Stellungnahme zum OECD-Bericht über die Verrechnungspreise bei multinationalen Unternehmen, DB 1980, S. 2453 ff.
- International Fiscal Association*: Work in intergovernmental organizations on transnational companies, Proceedings of a Seminar held in Jerusalem 1976 during the 30th Congress of the International Fiscal Association, Rotterdam 1977, zit.: *IFA-Seminar Jerusalem*.
– The revised OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital, Proceedings of a Seminar held in Vienna in 1977 during the 31st Congress of the International Fiscal Association, Rotterdam 1978, zit.: *IFA-Seminar Wien*.
- Ipsen, Hans-Peter*: Richtlinien-Ergebnisse, in: Zur Integration Europas, Festschrift für Carl Friedrich Ophüls, Karlsruhe 1965, S. 67 ff.
– Europäisches Gemeinschaftsrecht, Tübingen 1972.
- Ipsen, Hans-Peter und Nicolaysen, Gert*: Haager Konferenz für Europarecht und Bericht über die aktuelle Entwicklung des Gemeinschaftsrechts, NJW 1964, S. 339 ff.
- Isay, Ernst*: Internationales Finanzrecht – Eine Untersuchung über die äußeren Grenzen der staatlichen Finanzgewalt, Stuttgart-Berlin 1934.
- Isay, Hermann*: Rechtsnorm und Entscheidung, Berlin 1929, Neudruck, Aalen 1970.

- Jellinek, Georg: Allgemeine Staatslehre, 6. Neudruck der 3. Aufl., Darmstadt 1959.
- Jesch, Dietrich: Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen in rechtstheoretischer und verfassungsrechtlicher Sicht, AÖR 82 (1957), S. 163 ff.
- Jones, John F. Avery u. a.: The legal nature of the mutual agreement procedure under the OECD Model Convention, British Tax Review 1979, S. 333 ff., 1980, S. 13 ff.
- Mutual Agreement Procedure, BIFD 1980, S. 556 ff.
- Kaiser, Joseph H.: Die im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedsstaaten, in: Zur Integration Europas, Festschrift für Carl Friedrich Ophüls, Karlsruhe 1965, S. 107 ff.
- Kegel: Sinn und Grenzen der Rechtsangleichung, KSE Bd. 11, S. 9 ff.
- Klein, Franz/Orlopp, Gerd: AO Abgabenordnung 1977 einschließlich Straf- und Bußgeldvorschriften, München 1977.
- Klein/Flockermann/Kühr: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 2. Aufl., Neuwied-Darmstadt 1979.
- Kluge, Volker: Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, AWD/RIW 1975, S. 90 ff.
- Zur unmittelbaren Anwendung von DBA-Vorschriften bei der Gewinnermittlung, StuW 1975, S. 294 ff.
- Knobbe-Keuk, Brigitte: Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., Köln 1979.
- Koch, Karl: Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, CDFI, Vol. LXVIa, S. 13 ff; zit.: *Generalbericht*.
- Koller, Arnold: Die unmittelbare Anwendbarkeit völkerrechtlicher Verträge und des EWG-Vertrages im innerstaatlichen Bereich, Schweizerische Beiträge zum Europarecht, Bd. 8, Bern 1971.
- Koppensteiner, Hans-Georg: Internationale Unternehmen im deutschen Gesellschaftsrecht, Frankfurt/Main 1971.
- Kormann, Hermut: Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, 2. Aufl., Düsseldorf 1970.
- Kom/Debatin: Doppelbesteuerung, 7. Aufl., Losebl., 3 Bde., München 1979.
- Kramer, R. D.: Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, CDFI, Vol. LXVIa, Niederlande; S. 335 ff; zit.: *Landesbericht*.
- Kreile, Reinhold: Zum Außensteuergesetz, BB 1972, S. 929 ff.
- Kreplin, Joachim: Die Richtlinie als Instrument zur Rechtsangleichung nach Art. 100 EWG-Vertrag, NJW 1965, S. 467 ff.
- Krück, Hans: Völkerrechtliche Verträge im Recht der Europäischen Gemeinschaften, Berlin-Heidelberg-New-York 1977.
- Krüger, Herbert: Über die Herkunft oder Gewalt der Staaten und der sog. supranationalen Organisationen, DÖV 1959, S. 721 ff.
- Allgemeine Staatslehre, Stuttgart-Berlin-Köln-Mainz 1966.
- Krüger, Horst: Steuerökonomische Analyse der Verrechnungspreise internationaler Unternehmen, Berlin 1978.
- Kuch, Hansjörg: Artikel 95 des EWG-Vertrages in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, Diss. München 1974.
- Kühn/Kutter/Hofmann: Abgabenordnung (AO 1977) Finanzgerichtsordnung, Nebengesetze, 13. Aufl., Stuttgart 1979.

- Kumpf, Wolfgang*: Ermittlung steuerlicher Entgelte zur Verrechnung des internen Leistungsverkehrs internationaler Konzerne, Möglichkeiten zur Präzisierung des dealing at arm's length Prinzips unter besonderer Berücksichtigung der US-Richtlinien zu Section 482 IRC und des Meinungsstandes im deutschen Steuerrecht, Diss. Mannheim 1976.
- „Safe haven“ bei der Festlegung steuerlicher Verrechnungsentgelte im internationalen Konzern, AWD/RIW 1976, S. 482ff.
- Lademann/Söffing/Brockhoff*: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 5 Bde., Losebl., Stuttgart-München-Hannover 1980.
- Lang, J*: Grundsätzliches zur Interpretation völkerrechtlicher Abkommen im Steuerrecht, StuW 1975, S. 285ff.
- Larenz, Karl*: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1975.
- Lecheler, Helmut*: Der Europäische Gerichtshof und die allgemeinen Rechtsgrundsätze, Berlin 1971.
- Lenz, Raul*: Die Auslegung der Doppelbesteuerungs-Abkommen, Generalbericht des 14. IFA-Kongresses in Basel 1960, CDFI Vol. XLII, S. 307ff.
- Lindencrona, Gustav und Mattson, Nils*: Study of the feasibility of a World Tax Court, Madrid Conference of the Law of the World, September 16–20 1979, Work Paper Part. I S. 1–74, Part II S. 75–149.
- Arbitration in Taxation, EuTax 1980, S. 263ff.
- Locher, Kurt*: Handbuch und Praxis der schweizerisch-amerikanischen Doppelbesteuerungsabkommen, Einkommen- und Erbschaftsteuern, Bd. 1 und 2, Basel 1957.
- Lutter, Marcus*: Die Angleichung des Gesellschaftsrechts nach dem EWG-Vertrag, NJW 1966, S. 237ff.
- Mangoldt, Hans v.*: Die Schiedsgerichtsbarkeit als Mittel internationaler Streit-schlichtung, Zur Beilegung von Rechtsstreitigkeiten auf der Grundlage der Achtung vor dem Rechte, Berlin-Heidelberg-New York 1974.
- Mangoldt, Hermann v./Klein, Friedrich*: Das Bonner Grundgesetz, Bd. I, 2. Aufl., Frankfurt/Main und Berlin 1957.
- Manke, Klaus*: Neue Entwicklungen beim Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen, StuW 1976, S. 93ff.
- Marx, Friedhelm*: Funktionen und Grenzen der Rechtsangleichung nach Art. 100 EWG-Vertrag, Köln-Berlin-Bonn-München 1976.
- Mathewson, G. F. und Quirin, G. D.*: Fiscal transfer pricing in multinational corporations, Toronto 1979.
- Matthöfer, Hans*: Steuerharmonisierung in Europa – Chancen für mehr Steuerge-rechtigkeit und Steuervereinfachung oder neuer Zielkonflikt?, DStZA 1979, S. 203ff.
- Mayr, Siegfried*: Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, CDFI, Vol. LXVIa, Italien; S. 313ff; zit.: Landesbericht.
- Meibom, H. v.*: Die Rechtssetzung durch die Organe der EG, BB 1959, S. 127ff.
- Meier, Gert*: Zur Geltung von Gemeinschaftsnormen im staatlichen Bereich, AWD/RIW 1968, S. 205ff.
- Gemeinschaftsrecht und mitgliedstaatliches Gemeinrecht, EuR 1970, S. 324ff.

- Menck, Thomas*: Die Steuern im Gemeinsamen Markt und ihre Harmonisierung, Stand und Perspektiven in der erweiterten Gemeinschaft, DStZA 1972, S. 349 ff.
- Die Besteuerung internationaler Konzerne – Ein Überblick über Stand und Entwicklungstendenzen –, DStZA 1972, S. 65 ff.
 - Procedural Aspects of intercompany pricing in Germany, in: International Taxation and Transfer Pricing, Corporate Law Institute, Fordham University, School of Law 1976.
- Meng, Werner*: Das Recht der Internationalen Organisationen – eine Entwicklungsstufe des Völkerrechts, Zugleich eine Untersuchung zur Rechtsnatur des Rechts der Europäischen Gemeinschaften, Baden-Baden 1979.
- Mennel, Annemarie*: Die Steuersysteme in EWG-Staaten, EFTA-Staaten und den USA, 2. Aufl., Herne-Berlin 1974.
- Die Anrechnung ausländischer Steuern, DStR 1968, S. 690 ff.
- Menzel, Eberhard und Ipsen, Knut*: Völkerrecht, München 1979.
- Merkel, Jochen*: Rat und Kommission im Rechtsetzungsverfahren der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Diss. Lausanne 1964.
- Mersmann, Wolfgang*: Die Angleichung und Harmonisierung der Steuersysteme, StbJb 1959/60, S. 38 ff.
- Mesenberg, H.*: Zur Angleichung und Harmonisierung der Steuern in den EWG-Staaten, BB 1961, S. 985 ff.
- Zur Aufhebung der Steuergrenzen in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, AWD/RIW 1962, S. 213 ff.
- Meyer-Lindenberg, Hermann*: Zum Begriff der Verträge, die sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen (Artikel 59 Abs. 2 Satz 1 GG), in: Festschrift für Hermann Jahrreiss, Köln-Berlin-Bonn-München 1964, S. 269 ff.
- Meyer-Marsilius, H.J./Hangarter, D.*: Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Fachkommentar der Handelskammer Deutschland-Schweiz, Bearbeitet von Dieter Hangarter, Jan Rohls, Walter Ryser, Walter Schürmann, Egon Wetzel, Losebl., Bd. 1–6, Bern, Stand Oktober 1980.
- Möller, Wolf Dietrich*: Die Verordnung der Europäischen Gemeinschaften, Göttingen 1967.
- Mösbauer, Heinz*: Der Streitgegenstand im Steuerprozeß, Berlin 1975.
- Mosler, Hermann*: Die auswärtige Gewalt im Verfassungssystem der Bundesrepublik Deutschland, in: Festschrift für Carl Bilfinger, Köln-Berlin 1954, S. 243 ff.
- Das Völkerrecht in der Praxis der deutschen Geschichte, Juristische Studiengesellschaft Karlsruhe, Schriftenreihe Heft 32/33, Karlsruhe 1957.
 - Begriff und Gegenstand des Europarechts, ZaöRV 1968, S. 481 ff.
- Mühlhausen, Dieter*: Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht, Berlin 1976.
- Müller, Peter*: Deutsche Steuerhoheit über ausländische Tochtergesellschaften, Eine völkerrechtliche Untersuchung zu § 15 Abs. II StAnpG, Herne-Berlin 1970.
- Nicolaysen, Gert*: Harmonisierung des Niederlassungsrechts, KSE Bd. 11 (1971), S. 77 ff.
- Nielsen, Thøger*: The Arm's Length Test: A Rule of Law – or an Excuse for Arbitrary Taxation, Intertax 1979, S. 296 ff.
- Oberholte, Wolfgang*: Bestimmungen über staatliche Beihilfen im EWG-Vertrag, AWD/RIW 1961, S. 68 ff.

- OECD: Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Bericht des Steuerausschusses des OECD 1963, Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Bonn 1965.
- Company Tax Systems in OECD Member Countries, Paris 1973.
 - Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens, Bericht des Steuerausschusses der OECD 1977, Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), Bonn 1979.
 - Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1979, Paris 1979.
 - International Investment and multinational Enterprises, – responsibility of Parent Companies for their Subsidiaries –, Paris 1980.
- Offerhaus, Klaus*: Einige Schwerpunktfragen des Entwurfs eines Steueroasengesetzes, FR 1971, S. 425 ff.
- Oldekop, Dieter*: Die Richtlinien der EWG, Göttingen 1968.
- Ophüls, Carl Friedrich*: Quellen und Aufbau des Europäischen Gemeinschaftsrechts, NJW 1963, S. 1697 ff.
- Die Geltungsnormen des Europäischen Gemeinschaftsrechts, in: Festschrift für Otto Riese, Karlsruhe 1964, S. 1 ff.
 - Staatshoheit und Gemeinschaftshoheit – Wandlungen des Souveränitätsbegriffs, in: Festschrift Hundertfünfzig Jahre Carl Heymanns Verlag K. G., Köln-Berlin-Bonn-München 1965, S. 519 ff.
- Oppenheim, L. und Lauterpacht, Hersch*: International Law, Bd. 1, 8. Aufl. 1955, Neudruck 1967; Bd. 2, 7. Aufl. 1952, Neudruck 1969.
- Oswald, Franz*: Unbilligkeit in der Sache – Zur Auslegung des § 131 AO –, DStZA 1970, S. 198 ff.
- Parczyk, Wolfgang*: Verbesserungsvorschläge zum geplanten Außensteuergesetz – unter Berücksichtigung des DBA-Schweiz 1972 –, DB 1972, S. 1082 ff.
- Partsch, Karl Josef*: Die Anwendung des Völkerrechts im innerstaatlichen Recht – Überprüfung der Transformationslehre –, Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 6, Karlsruhe 1964, zit: *Bericht*.
- Peat, Marwick, Mitchell & Co. (Hrsg.)*: Taxation of Intercompany Transactions in selected Countries in Europe and USA, Nottingham 1978.
- Pescatore, Pierre*: Das Zusammenwirken der Gemeinschaftsordnung mit den nationalen Rechtsordnungen, EuR 1970, S. 307 ff.
- Die unmittelbare Anwendung der Europäischen Verträge durch die staatlichen Gerichte, EuR 1970, S. 56 ff.
- Petersmann, Ernst*: Auswärtige Gewalt, Völkerrechtspraxis und Völkerrechtsbindungen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, ZaöRV 1975, S. 213 ff.
- Pfeifer, H.*: Die parlamentarische Genehmigung von Staatsverträgen in Österreich, Ihre innerstaatliche Verbindlichkeit, Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht, N. F. Bd. 12, 1962–1963, S. 1 ff.
- Philipp, Alfred*: Probleme der Doppelbesteuerung auf Grund der Verschiedenheit der Steuersysteme der Vertragsstaaten und der Verschiedenheit der Vertragstypen, DStZA 1967, S. 245 ff.
- Pigorsch, Wolfgang*: Die Einordnung völkerrechtlicher Normen in das Recht der Bundesrepublik Deutschland – Eine Studie zu den Artikeln 25, 59 und 79 des

- Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 –, Hamburg 1959.
- Pinson, Pierre*: Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, CDFI, Vol. LXVIa, Frankreich; S. 295 ff; zit.: *Landesbericht*.
- Pipkorn, Jörn*: Zur Entwicklung des europäischen Gesellschafts- und Unternehmensrechts (II), ZHR 141 (1977), S. 330 ff.
- Poser, Arwed v. und Groß-Naedlitz*: Der Qualifikationskonflikt bei Doppelbesteuerungsabkommen, Diss. München 1972.
- Rabe, Hans-Jürgen*: Das Verordnungsrecht der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Hamburg 1963.
- Rädler, Albert J.*: Entspricht unser Außensteuerrecht der Neuordnung unserer Wirtschaft im Gemeinsamen Markt?, *StuW* 1960, Sp. 729 ff.
- Die direkten Steuern der Kapitalgesellschaften und die Probleme der Steueranpassung in den sechs Staaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Amsterdam 1960.
- Raupach, Arndt*: Neuere deutsche Rechtsprechung zu zwischenstaatlichen Steuerfällen, *DStZA* 1969, S. 219 ff.
- Regul, Rudolf und Renner, Wolfgang*: Finanzen und Steuern in der Europäischen Integration, Amsterdam 1966.
- Reich, Markus*: Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen, Diss. Zürich 1976.
- Reichel, Fritz*: Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen, Schriften des Betriebsberaters Heft 59, Heidelberg 1979.
- Reugeling, Hans-Werner*: Rechtsgrundsätze beim Verwaltungsvollzug des Europäischen Gemeinschaftsrechts, Zu den Grundlagen des Verwaltungsvollzuges, sowie zur Theorie und Konkretisierung der Rechtsgrundsätze unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsvergleichung, Köln-Berlin-Bonn-München 1977.
- Rennebaum, Ernst und Zitzlaff, Franz*: Die deutschen Doppelbesteuerungsverträge, München-Berlin 1938/39.
- Reuter, H. P.*: Die Anerkennung von Dienstleistungen und Überlassung immaterieller Werte zwischen Muttergesellschaften und ihren Tochtergesellschaften im Ausland. Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Nichtanerkennung durch die Steuerbehörde, deutscher Nationalbericht zum 1. Thema des XXIII Kongresses der IFA, Rotterdam 1969, CDFI, Vol. LIVa, S. II/1 ff.
- Riklin, Alois*: Die Europäische Gemeinschaft im System der Staatenverbindungen, Bern 1972.
- Ritter, Wolfgang*: Die steuerliche Zuordnung von Ausgaben bei internationalen „arm's length“-Transaktion verbundener Unternehmen, Generalbericht zum 2. Thema des XXIX Kongresses der IFA, London 1975, CDFI, Vol. LXb, S. I/1 ff.
- Rödel, Heribert*: Der Begriff „unbillig“ in § 131 Abgabenordnung, Mainz 1975.
- Rosenbloom, David*: Tax Treaty Interpretation, BIFD 1980, S. 543 ff.
- Rosendorff, Richard und Henggeler, Josef*: Das Internationale Steuerrecht des Erdballs nebst sämtlichen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Zürich-Leipzig 1936 ff.
- Rousseau, Charles*: Droit International Public I, Tome I: Introduction et Source, Paris 1970.

- Rudolf, W.:* Völkerrecht und deutsches Recht. Theoretische und dogmatische Untersuchungen über die Anwendung völkerrechtlicher Normen in der Bundesrepublik Deutschland, Tübingen 1967.
- Runge, Christian:* Die Europäischen Verträge und die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten, AWD/RIW 1963, S. 225 ff.
- Runge/Ebling/Baranowski:* Die Anwendung des Außensteuergesetzes, Ein Leitfaden für die Praxis mit Gesetzestext und Einführungsschreiben des Bundesministers der Finanzen, Sonderveröffentlichung des Betriebs-Beraters, Heidelberg 1974.
- Ruppert, Andreas:* Die Integrationsgewalt, Hamburg 1969.
- Sass, Gert:* Zu den steuerlichen EWG-Richtlinienentwürfen für Mutter-Tochter-Gesellschaften und für internationale Fusionen im Gemeinsamen Markt, AWD/RIW 1970, S. 533 ff.
- Zum EG-Richtlinienvorschlag zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen („Schiedsverfahren“), DB 1979, S. 2196 ff.
- Sattler, Andreas:* Das Prinzip der „Funktionellen Integration“ und die Einigung Europas, Göttingen 1967.
- Seidel, Martin:* Aktuelle Probleme der Rechtsangleichung gemäß Art. 100 EWG-Vertrag, EuR 1967, S. 202 ff.
- Seidl-Hohenveldern, Ignaz:* Die Grenzen rechtlicher Streiterledigung im Völkerrecht und in Internationalen Organisationen, Karlsruhe 1969.
- Rechtsakte der Organe der EWG als Mittel der Angleichung, in: Angleichung des Rechts der Wirtschaft in Europa, KSE Bd. 11, Köln-Berlin-Bonn-München 1971, S. 170 ff.
- Spitaler, Armin:* Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 2. Aufl., Abdruck der 1. Aufl. von 1936, Köln 1967.
- Die Fortschritte der internationalen Ausgleiche der Steuersysteme der direkten Steuern seit 1939, StuW 1948, Sp. 7 ff.
 - Empfiehlt sich die Errichtung eines internationalen Steuergerichtshofes zur Entscheidung zwischenstaatlicher Steuerkonflikte?, StuW 1950, Sp. 803 ff.
 - Die gegenseitige Annäherung der Steuersysteme der Kulturstaaten, in: Probleme des Finanz- und Steuerrechts, Festschrift für Ottmar Bühler, Köln 1954, S. 207 ff.
 - Die Auslegung der Doppelbesteuerungs-Abkommen, deutscher Nationalbericht zum 2. Thema des Kongresses der IFA, Basel 1960, CDFI, Vol. XLII S. II/165 ff.
- Surrey/Tillinghast:* Kriterien für die Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben zwischen verbundenen Körperschaften in verschiedenen Ländern mit oder ohne Doppelbesteuerungsabkommen, Generalbericht zum 2. Thema des XXV Kongresses der IFA Washington 1971, CDFI, Vol. LVII S. I/61 ff.
- Schatz, Ulrich:* Zur rechtlichen Bedeutung von Art. 189 Abs. 3 EWG-Vertrag für die Rechtsangleichung durch Richtlinien, NJW 1967, S. 1694 ff.
- Schink, Walter:* Die Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung im Gemeinsamen Markt, Vortrag auf der Tagung für Rechtsvergleichung 1969 in Regensburg vom 24.-27. 9. 1969 der wissenschaftlichen Gesellschaft für Europarecht, in: KSE Bd. 14, Köln-Berlin-Bonn-München 1972, S. 19 ff.
- Schlochauer, Hans-Jürgen:* Öffentliches Recht, Grundzüge des Bundesstaatsrechts und des allgemeinen Verwaltungsrechts in der Bundesrepublik Deutschland unter Berücksichtigung der Verbindung zum Völkerrecht, Karlsruhe 1957.

- Schloh*: Diskussionsbeitrag zu der Arbeitssitzung der Fachgruppe Europarecht der Gesellschaft für Rechtsvergleichung 1969 in Regensburg, in: KSE Bd. 14, Köln-Berlin-Bonn-München 1972, S. 72.
- Schmeder, Winfried*: Die Rechtsangleichung als Integrationsmittel der Europäischen Gemeinschaft, Köln-Berlin-Bonn-München 1978.
- Schmidt, Peter J.*: EG-Richtlinien über gegenseitige Amtshilfe bei den direkten Steuern und zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Schiedsverfahren), DB 1977, S. 1816ff.
- Schmidt-Bleibtreu, Bruno/Klein, Franz*: Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 4. Aufl., Neuwied-Darmstadt 1977.
- Schmitz, Albert*: Kommentar zum Internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland, 2 Bde., Düsseldorf 1957.
- Schmitz, Herbert*: Besteuerung und Integration, Wien 1964.
- Schneider, Hans*: Staatsverträge und Verwaltungsabkommen zwischen deutschen Bundesländern, DÖV 1957, S. 644.
- Schneider, Volker*: Die Gewinnverwendung der Tochtergesellschaften von multinationalen Unternehmen, Schriftenreihe „International Finance Management“, Bd. 4, Frankfurt/Main 1980.
- Scholz, Werner*: Zum Funktionswandel internationaler Doppelbesteuerungsabkommen, Göttingen 1965.
- Schuhmann, Helmut*: Widerstreitende Steuerfestsetzungen (§ 174 AO 1977), DStZA 1979, S. 70ff.
- Schüle, Adolf*: Die Entscheidung des internationalen Richters ex aequo et bono, in: *Summum ius, summa iniuria*, Tübinger rechtswissenschaftliche Anhandlungen, Bd. 9, Tübingen 1963, S. 224ff.
- Schulze-Brachmann, Arno*: Die direkten Steuern und die Doppelbesteuerung aus der Sicht der EWG, BB 1960, S. 62ff.
- Probleme der Doppelbesteuerung in der EWG, in: *Besteuerung der Wirtschaft in der EWG – Praxis von heute und morgen* –, Berlin 1973, S. 119ff.
- Schwartz, Ivo*: Zur Konzeption der Rechtsangleichung in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, in: *Festschrift für Walter Hallstein*, Frankfurt/Main 1966, S. 474ff.
- Schwarz, Bernhard (Hrsg.)*: Abgabenordnung (AO), Kommentar, Freiburg i. Br., Losebl., 1976ff.
- Schwarze, J.*: Die EWG in ihren völkerrechtlichen Beziehungen, NJW 1979, S. 456ff.
- Schwarzer, Winfried*: Vergünstigungen bei deutschen direkten Steuern und EWGV, Diss. Köln 1974.
- Steiger, Heinhard*: Die Unabhängigkeit der Rechtsetzung der Europäischen Gemeinschaften, Diss. Münster 1964.
- Staatlichkeit und Überstaatlichkeit, Eine Untersuchung zur rechtlichen, politischen Stellung der Europäischen Gemeinschaften, Berlin 1966.
- Stolk, Leonard*: Die Behandlung multinationaler Konzerne als Einheit im Steuerrecht, Diss. St. Gallen 1972.
- Stoll, Gerold*: Bundesabgabenordnung, Handbuch, Wien 1980.
- Strauss, Walter*: Fragen der Rechtsangleichung im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften, Frankfurt/Main 1959.

- Strobl, Elisabeth*: Die Gewinnabgrenzung bei international verflochtenen Unternehmen in der Europäischen Gemeinschaft, Diss. München 1975.
- Strobl, Jakob*: Kriterien für die Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben zwischen verbundenen Körperschaften in verschiedenen Ländern mit oder ohne Doppelbesteuerungsabkommen, deutscher Nationalbericht zum 2. Thema des XXV Kongresses der IFA, Washington 1971, CDFI, Vol. LVIIb, S. II/1 ff.
- German Tax Audits of Foreign Subsidiaries in Germany, Practice and Experience, EuTax 1980, S. 273 ff.
 - Kritische Anmerkungen zum Bericht des OECD-Steuerausschusses über Verrechnungspreise im Konzern, AWD/RIW 1980, S. 407 ff.
 - Die Praxis bei der steuerlichen Prüfung ausländischer Tochtergesellschaften in Deutschland, AWD/RIW 1980, S. 741 ff.
 - Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, CDFI, Vol. LXVIa, Bundesrepublik; S. 171 ff; zit.: *Landesbericht*.
- Strobl, Jakob und Zeller, Josef*: Probleme beim Verständigungsverfahren in Doppelbesteuerungsabkommen bezüglich Einkommen- und Körperschaftsteuer, StuW 1978, S. 244 ff.
- Strobl, Jakob und Zirkel, Klaus*: Zum Problem des „angemessenen“ Verrechnungspreises in internationalen Konzernen in steuerlicher Sicht, AWD/RIW 1968, S. 463 ff.
- Studer, Walter*: Über das Verständigungsverfahren in DBA, BIFD 1971, S. 81 ff.
- Teichner, Kurt*: Die Verständigung – Ein Versuch zu ihrer rechtssystematischen Einordnung –, StuW 1965, Sp. 343 ff.
- Zur Berichtigung rechtskräftiger Steuerbescheide auf Grund eines rückwirkend in Kraft getretenen Doppelbesteuerungsabkommens, DStR 1967, S. 507 ff.
- Telkamp, Heinz-Jürgen*: Der Außensteuergesetz-Entwurf, Kritische Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz), StuW 1972, S. 97 ff.
- Tempel, v.d. A. J.*: Beseitigung der Doppelbesteuerung in den EWG-Ländern, EStZ 1963, S. 131 ff.
- Tipke, Klaus*: Die Angleichung der europäischen Steuersysteme, KSE, Bd. 11, Köln 1971, S. 513 ff.
- Verständigungsverfahren, Rechtsanspruch auf Beseitigung der Folgen einer Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex?, AWD/RIW 1972, S. 589 ff.
 - Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß, 7. Aufl., Köln 1979.
- Tipke/Kruse*: Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., 2 Bde., Losebl., Köln 1978.
- Tittel, Josef*: Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Diss. Berlin 1963.
- Treßer, Heinz*: Steuerfunktionen und ihre administrative Durchführbarkeit im Strukturgefüge eines föderativen, sozialen Rechtsstaates mit Marktwirtschaft mit Globalsteuerung, Diss. Bonn 1975.
- Triepel, Heinrich*: Völkerrecht und Landesrecht, Leipzig 1899.
- Uhlig, Bernhard*: Auswirkungen der 4. EG-Richtlinie auf die steuerliche Gewinnermittlung, Die Wirtschaftsprüfung 1979, S. 29.
- Vedel, G.*: Die steuerlichen Gesichtspunkte des Gemeinsamen Marktes, StuW 1959, S. 530 ff.

- Veenhof, B. M.*: Steuerharmonisierung und Koordination der Wirtschaftspolitik in den Europäischen Gemeinschaften, EStZ 1972, S. 75 ff.
- Verdross, Alfred*: Völkerrecht, 5. Aufl., Wien 1964.
- Verdross, Alfred und Simma, Bruno*: Universelles Völkerrecht, Theorie und Praxis, Berlin 1976.
- Verloren van Themaat, P.*: The Anglo-American Group of Taxconventions, concluded since 1939, compared with the prewar treaties (1), Generalbericht zum 1. Thema des II Kongresses der IFA, La Haye 1947, CDFI, Vol. III, S. 1 ff.
- Vogel, Horst*: Die Auswirkungen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf das innerstaatliche Steuerrecht – Zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen –, DB 1959, S. 32 ff.
- Vogel, Horst*: Aktuelle Fragen des Außensteuerrechts insbesondere des „Steueranpassungsgesetzes“ unter Berücksichtigung des neuen Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz, BB 1971, S. 1185 ff.
- Schwerpunkte des Außensteuerreformgesetzes in Verbindung mit dem neuen deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1972, S. 1402 ff.
- Vogel, Klaus*: Die Berichtigungsveranlagung, Systematischer Kommentar zu § 222 AO unter besonderer Berücksichtigung des Betriebsprüfungsverfahrens, Köln 1959.
- Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit, Recht und Staat, Heft 292/293, Tübingen 1964.
 - Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm, Frankfurt/Main 1965.
 - Berichtigung von Steuerbescheiden nach Erlaß eines rechtskräftigen steuergerichtlichen Urteils, DStR 1966, S. 387 ff.
 - Empfiehlt sich die Anpassung der Vorschriften über Berichtigung und Änderung von Steuerbescheiden an das allgemeine Verwaltungsrecht und welche sonstigen Reformen sind auf diesem Gebiet in Betracht zu ziehen?, Verhandlungen des 46. Deutschen Juristentages, Bd. I Teil 5, München-Berlin 1966.
 - Theorie und Praxis im Internationalen Steuerrecht, DStR 1968, S. 427 ff.
 - Bemerkungen zur Gewinnverwirklichung und Gewinnberichtigung im deutschen Außensteuerrecht, StuW 1974, S. 193 ff.
 - Gefahrenabwehr, Allgemeines Polizeirecht (Ordnungsrecht) des Bundes und der Länder, Bd. 1, 8. Aufl., Berlin 1975.
 - Die Besonderheiten des Steuerrechts, DStZA 1977, S. 5 ff.
 - Gebrauch und Mißbrauch von Steueroasen, Seminarthema des IFA-Kongresses 1980, IWB F2 Gr. 2, S. 351 ff.
 - La clause de renvoi de l'article 3, par. 2 – Modèle de convention de l'OCDE, in: Réflexions offertes a Paul Sibille, Etudes de Fiscalité, Bruxelles 1981, S. 957 ff.
- Wägenbaur, Rolf*: Zur Wirkung von Entscheidungen und Richtlinien des EWG-Rechts, AWD/RIW 1970, S. 481 ff.
- Ist die Unterscheidung zwischen Verordnungen, Richtlinien und Entscheidungen nach Art. 189 EWG-Vertrag hinfällig geworden?, DVBl 1972, S. 244 ff.
- Wagner, Heinz*: Grundbegriffe des Beschlußrechts der Europäischen Gemeinschaften, KSE Bd. 5, Köln 1965.

- v. Wallis/Heinicke: Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1978.
- Wang, Mario: Die Europäische Aktiengesellschaft in der EWG, Freiburg 1964.
- Ward, David A.: Principles to be applied in Interpreting Tax Treaties, Canadian Tax Journal 1977, S. 263 ff.
- Principles to be applied in Interpreting Tax Treaties, BIFD 1980, S. 545 ff.
- Watzke, Otto: Zwischenstaatliches Steuerrecht, Innerstaatliche Vorschriften und zwischenstaatliche Vereinbarungen, Wien 1952.
- Weber, Ernst: Überblick über das Außensteuergesetz, IWB F3 Gr. 1, S. 341 ff.
- Das Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IWB F3 Gr. 2, S. 211 ff.
 - Grundsätze des deutschen Doppelbesteuerungsrechts auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen, IWB F3 Gr. 2, S. 103 ff.
 - Das neue OECD-Muster für Doppelbesteuerungsabkommen, IWB F10 Gr. 2, S. 369 ff.
- Weber, Nikolaus: Die Richtlinie im EWG-Vertrag, Hamburger Abhandlungen aus dem Seminar für Öffentliches Recht, Bd. 62, Hamburg 1974.
- Weber-Fas, Rudolf: Höchststrichterliche Rechtsprechung zu internationalen Doppelbesteuerungsabkommen, Die Entscheidungen des BFH und des BVerfG der BRD, 2 Bde., Tübingen 1978.
- Weugler, Wilhelm: Beiträge zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung, Berlin-Leipzig 1935.
- Völkerrecht, 2 Bde., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1964.
- Widmer, Max: Die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, Nationalbericht Schweiz, CDFI Bd. XLII, Basel 1960.
- Tendenzen in der Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, AWD/RIW 1976, S. 566 ff.
- Wohlfarth/Everling/Glaesner/Sprung: Die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, Kommentar zum Vertrag, Berlin-Frankfurt/Main 1960, zit.: *Kommentar zum Vertrag*.
- Wöhrlé, Winfried: Außensteuergesetz, Kommentar, Losebl., Bd. I, Stuttgart, Stand 1979.
- Wolff, Hans J. und Bachof, Otto: Verwaltungsrecht I, 4. Aufl., München 1976.
- Wolff, Klaus Dieter: Die Individualberechtigung aus Abkommen im Internationalen Steuerrecht, Diss. München 1964.
- Wrede, Friedrich: Die Harmonisierung der Körperschaftsteuern in der Europäischen Gemeinschaft, DStZA 1974, S. 295 ff.
- Wyss, E: Diskussionsbeitrag zum 2. Generalthema des 5. IFA-Kongresses in Zürich 1951, Charges fiscales et prix de production dans les entreprises industrielles, CDFI, Vol. XX, S. 60 ff.
- Yannopoulos, Costas: Das Verständigungsverfahren – Verfahren und praktische Handhabung, CDFI, Vol. LXVIa, Griechenland; S. 309 ff; zit.: *Landesbericht*.
- Yorio, Edward (Hrsg): Annual Proceedings of the Fordham Corporate Law Institute, International Taxation and Transfer Pricing, New York 1976.
- Zemanek, Karl: Das Vertragsrecht der internationalen Organisationen, Wien 1957.
- Ziemer, Herbert/Birkholz, Hans: Finanzgerichtsordnung mit ergänzenden Vorschriften, Kommentar, 3. Aufl., München 1978.

- Zuleeg, Manfred*: Der Aufbau der Europäischen Gemeinschaften, die Rechtsakte der Organe und die Souveränität der Mitgliedstaaten, in Einführung in die Rechtsfragen der europäischen Integration, Köln 1969, S. 33ff.
- Das Recht der Europäischen Gemeinschaften im innerstaatlichen Bereich, KSE Bd. 9, Köln-Berlin-München 1969.
 - Die Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaften gegenüber den Mitgliedstaaten, JÖR 20 (1970), S. 1ff.
- Zweigert, Konrad*: Grundsatzfragen der Europäischen Rechtsangleichung, ihre Schöpfung und Sicherung – Vom deutschen Recht zum europäischen Recht, in: Festschrift für Hans Dölle, Bd. 2, Tübingen 1963, S. 401ff.
- Der Einfluß des Europäischen Gemeinschaftsrechts auf die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten, RabelsZ Bd. 28 (1964), S. 601ff.
- Zweigert, Konrad und Bernstorff, Dietrich*: Methodische und gemeinschaftsverfassungsrechtliche Probleme des Verordnungsentwurfs über das Statut für Europäische Aktiengesellschaften, in: Festschrift für W.J. Ganshof van der Meersch, Bd. II, Bruxelles-Paris 1972, S. 615ff.

Sachverzeichnis

- Abkommensentwürfe**, s. „Musterabkommen“
- Abkommensrecht**
Anforderungen an das Verfahren 61 ff., 70, 203 ff.
Bindungswirkung 69 ff.
- Amtshilferichtlinie** 169
- Anwendungsbereich** 34, 40
- Arbitration Commission** 209
- Arm's-length-Prinzip**, s. auch „Drittvergleich“
Auslegungsbedürftigkeit 81, 123, 205
Berichtigungsregel 82, 171
Gewinnberichtigung nach – 18 ff., 20, 31, 38, 81
Konkretisierungsbedürftigkeit 99, 106, 109
Präzisierungsvorschläge 210
– bilateral, gemeinschaftsrechtlich 211
– bilateral, völkerrechtlich 210 f.
– multilaterale Regeln 211 ff., 215
– Rechtsangleichung 213 f.
tatbestandsmäßige Umschreibung, 41 ff.
- Auskunfts austausch** 169
- Auslegung** s. auch „Konsultationsverfahren“ sowie „lex-fo-ri-Klausel“
Abkommensauslegung 12, 42, 112, 208
Abkommensdefinitionen 75, 81
Anspruch der Eindeutigkeit 89
Bedeutung des EWG-Vertrages 146 f.
Bedeutung des OECD-MA 77 f.
Bindung bei der – 72 ff., 75, 78, 79, 81, 89, 123, 203
einheitliche – 79 f., 84, 210, 213
nach innerstaatlichem Recht 78, 80, 82, 90
Rechtssicherheit 75 f.
Verständigungsvereinbarung, 79
aufgrund Verweisung 76
aus dem Zusammenhang 76 ff., 80, 81 f., 83 f., 123, 210, 214
- Auslegungsregeln** 73, 77, 80, 213
s. auch „lex-fo-ri-Klausel“
- Begünstigungsermächtigung** 87
- Berichtigungsmaßstab** 43, 60, 82
s. auch „arm's-length-Prinzip“ sowie „Steuerschätzung“
Auslegungsbedürftigkeit 81, 98 f.
- Beschränkungswirkung** 34, 39 ff., 60, 81 f., 99, 214
- Beseitigung der Doppelbesteuerung** s. auch „Rechtsangleichung“
Abhilfe der innerst. Behörde 46
durch Anrechnung 94
durch Billigkeitsentscheidungen 91 ff., 215
Ermessen 87
in der Europäischen Gemeinschaft 49, 50 f., 125 ff., 136, 137 ff., 191, 198; *siehe* auch „Europäische Gemeinschaft“
durch Gegenberichtigung 21, 85, 105 f.
als Gegenstand des Richtlinienvorschlages 17 f., 58 f.
Gewohnheitsrecht 48 f., 144
materielle Voraussetzungen 206 f., 208 f., 212
ohne Abkommen 214
unilateral 86
Verpflichtung zur 46 ff., 50, 57, 70, 84 f., 123, 147, 191, 194, 202, 216
- Bestandskraft** 57, 61, 99 ff., 202, 217
Begriffsinhalt 103
Durchbrechung 104 ff., 106, 112, 123, 124, 217 f.
- Besteuerungskompetenz** 35 ff., 39, 82
- Betriebsstätten** 82
Gewinnberichtigung 26 ff., 39
Gewinnermittlung 26 ff.
Begriff 39
- Billigkeitsentscheidungen** und Bestandskraft 112 ff.
Bindung bei – 91
Einzelfallgerechtigkeit 92
Ermessen bei 92 f.
und Rechtskraft 119 ff.
bei verbundenen Unternehmen 93 f.
im Völkerrecht 90 ff.
- Billigkeitsvorschriften** s. auch „Steuerfestsetzung“ sowie „Steuererhebung“
innerstaatliche 91 f., 96 ff.
Unbilligkeit als Tatbestandsvoraussetzung 92 ff.
- Conciliation Committee** 209
- Dealing-at-arm's-length**, s. „arm's-length-Prinzip“ sowie „Gewinnberichtigung“

- Diplomatische Protektion** 116 ff.
- Doppelbesteuerung**, *s. auch* „Beseitigung der Doppelbesteuerung“ *sowie* „Gewinnberichtigung“
Auswirkung auf den Gemeinsamen Markt 138
Begriff 159
doppelte indir. Besteuerung 158 ff.
effektive 84
virtuelle 84
als völkerrechtliches Delikt 115 f.
wirtschaftliche 45 f., 106, 123, 159
- Doppelbesteuerungsabkommen**, *s. auch* „Auslegung“
Änderung 186 ff., 192, 199
und Bestimmungslandprinzip 156
Bezugspunkte der Rechtsangleichung 164 f.
Gewinnberichtigung nach – 20 f., 60
und innerstaatliches Recht 33 ff., 38, 40, 43
multilaterale Verträge 54, 142, 147, 197, 211 f., 215
Regelungszusammenhang 215
Unternehmensbegriff der – 23
völkerrechtliche Verträge 3 f., 33, 59
Zustimmungsbedürftigkeit 188
- Drittvergleich** 59, 18 ff.
s. auch „arm’s-length-Prinzip“
- Einkommensteuerdurchführungsverordnung** 106
- Einkünfte** 25, 30
Ermittlung 73
- Europäische Gemeinschaft**, *s. auch* „EWG-Vertrag und Mitgliedstaaten“ *sowie* „Rechtsangleichung“
Beseitigung der Doppelbesteuerung
– Aufgabe der Mitgliedstaaten 125 ff.
– Einleitung des Verständigungsverfahrens 144 f.
– Kompetenz-Konkurrenzen 194 ff.
– Kompetenznorm 148 ff., 158, 160 ff., 184 f., 191
– Pflicht der Mitgliedstaaten 143, 195 ff., 202, 204
– durch Richtlinien 125 ff., 160 ff., 198
– durch Richtlinien bzw. Abkommen 197 ff.
– durch sekundäres Vertragsrecht 155 ff., 159
– Subjektives Recht auf – 144 ff.
– Wechselwirkung 198, 205, 214, 216
Kompetenzverteilung 128 ff., 136 ff., 184 f., 194 ff.
Rechtsgrundsätze 121
Rechtspersönlichkeit 128
Verträge mit Drittstaaten 183 ff.
Warenverkehr 155 ff.
Wettbewerb 157, 168, 170, 211
Ziele 125, 130 f., 138, 152, 157, 161 f., 167
- EWG-Vertrag**, *s. auch* „Europäische Gemeinschaft“
Akte über Beitrittsbedingungen 140
Auslegung 163 f.
Bestimmungslandprinzip 156
Direkte Steuern 125 f.
Diskriminierungsverbot 155
Generalklauseln 129, 151, 156, 192, 196
Harmonisierungsauftrag 126
primäres Gemeinschaftsrecht 131 ff., 136, 146, 148, 183, 191, 192, 204
sekundäres Gemeinschaftsrecht 132 f., 136, 151, 159, 184, 190, 194
Steuerliche Vorschriften 125 ff., 156 ff., 167, 191
territorialer Geltungsbereich 143 f.
Verhältnis zu völkerrechtlichen Verträgen 183 ff.
Verpflichtungswirkung des Art. 220 EWGV 140 f., 194
Vorbehaltsklausel des Art. 220 EWGV 137 ff., 151, 216
Vorrang 184
- Gegenberichtigung**, *s. auch* „korrespondierende Berichtigung“
Vermeidung der Doppelbesteuerung durch – 21, 210
- Gemeinsamer Markt**, *s. auch* „Europäische Gemeinschaft“ *sowie* „EWG-Vertrag“
Errichtung oder Funktionieren des – 58, 137 f., 162, 165 ff., 168, 170 f., 173, 178, 184, 199
und Verständigungsverfahren 165 ff., 167 ff.
- Gemeinschaftsorgane**
Kommission 58, 135 f., 156 f., 163, 216
Kompetenzen 133 ff., 148 ff., 152, 165, 189 f., 191, 194
Rat 134 f., 189 f., 192, 194
Rechtsetzungskompetenz 194
- Gerichtbarkeit, internationale** 63 f.
- Geschäftsleitung, Beteiligung** 29
- Gesetzmäßigkeit der Verwaltung** 86 f., 122
- Gewinnberichtigung** Anlaß 18
- Gewinnberichtigung**
zwischen Betriebsstätte und Stammhaus 26 ff.
Billigkeitserwägungen 92 f., 215

- Bindung der – 72 ff., 88, 111
 nach dealing-at-arm's-length-Prinzip 18, 41
 nach Doppelbesteuerungsabkommen 20 f., 36, 70, 81, 210
 Entscheidungsgrundlage 36 ff., 60, 70, 72, 81 f., 111, 210, 216
 Entscheidungsmaßstab 29 ff., 38, 41, 55, 81, 84, 88, 111, 172, 209, 211
 in der Europ. Gemeinschaft 31 f., 86, 170, 202 ff.
 Handbuch zur Prüfung 32, 171
 nach innerstaatlichem Recht 21 f., 36, 60, 81, 88, 211
 konkurrierende Vorschriften 22, 33, 36, 39
 Leitlinien der OECD 32 f., 82, 99, 213
 Methoden 89, 90, 171
 persönlicher Anwendungsbereich 25 ff., 82
 Praxis 171 f., 211
 Rechtsgrundlagen 20, 22, 35 ff., 39, 42 ff., 81
 Steueranrechnung 85 f.
 Systemzusammenhang 215
 Verwaltungssätze 213
 Vorteilsausgleich 108 f.
- Gewinnverlagerung**
 Gründe 19
- Harmonisierung**, s. „Rechtsangleichung“
Hoheitsakt, justizfreier 65
Hoheitsgewalt 129 f.
- Innerstaatliches Recht**
 Anforderungen an das Verfahren 61 ff., 203 ff.
- Internationale Rücksichtnahme** 62
- Kapital, Beteiligung** 29
Klagerücknahme 218
Kompetenzverteilung, s. auch „Europäische Gemeinschaft“ sowie „EWG-Vertrag“
 alternativ-konkurrierende Kompetenz 194
 ausschließliche Kompetenz 193
 Kompetenzabgrenzung 193 f., 195 ff.
 Kompetenzabgrenzungsnorm 195
 Konkurrenzmöglichkeiten 193 ff.
 kumulativ-konkurrierende Kompetenz 194, 196 f., 200, 216
- Konsultationsverfahren**
 Abkommensanwendung 14
 Abkommensauslegung 14, 72 f.
 Lückenfüllung 14, 214
 Richtlinienvorschlag 70, 188
- Vertragsergänzung 188
Kontrolle, Beteiligung 29
Konzern 25
 s. auch „Verbundene Unternehmen“
 Doppelbesteuerung 81
Koordinierung, siehe „Rechtsangleichung“
Korrespondierende Berichtigung 45, 57, 81, 84 f., 105 f., 112, 210, 213, 214
 s. auch „Gegenberichtigung“
 materielle Voraussetzungen 212
 Synallagmatische Verknüpfung 214
- Leitlinien der OECD** 32
lex-foi-Klausel
 Anwendungsvoraussetzungen 75
 als Auslegungsregel 74 ff., 78, 82, 123, 147, 207 f., 209, 214
 Bedeutung f. Billigkeitsentscheidungen 91, 94
 und EWG-Vertrag 147
 Subsidiarität 79 f.
 Tragweite 80 f., 83
 Wortlaut 74
- Mitgliedstaaten**, s. auch „Europäische Gemeinschaft“
 Änderung ihrer völkerrechtlichen Verträge 183 ff., 186 ff.
 ausschließliche Kompetenz 196
 europarechtliche Bindungen 129 ff., 137 ff., 184, 192, 204
 Hoheitsrechte 128 f., 184, 194
 Kompetenzbeschränkung 195 f.
 Kompetenzen 148 ff., 194 f., 199
 Rechtsetzungskompetenz 194
 Verhältnis zu Drittstaaten 184
 Verhandlungsgebot nach Art. 220 EWGV 137 ff., 147
 Verhandlungspflicht nach Art. 220 EWGV 140 f., 151 f., 195 f., 198
 Verträge nach Inkrafttreten des EWGV 184 ff.
 Verträge vor Inkrafttreten des EWGV 183 ff.
- Multinationale Unternehmen**, s. „Verbundene Unternehmen“
Musterabkommen
 Europäisches 141, 168, 197
 OECD-Muster 8, 75
 Londoner-Modell 10
 Mexico-Modell 10
 Vereinte Nationen 11
 Völkerbund 9 f., 12 ff., 207
- Nahestehende Person** 28

OEEC

Steuerausschuß 8

Qualifikation, *s. auch* „Auslegung“
von Abkommensbegriffen 78**Rechtsangleichung** 58, 167

s. auch „Richtlinie“
als Aufgabe der Gemeinschaft 160 ff.
Bezugspunkte 161, 163 ff., 166, 170, 182,
191, 211
Direkte Steuern 168 ff.
Erforderlichkeit 165
von Gewinnberichtigungs Vorschriften
171 f., 213, 214
Grenzen u. Voraussetzungen 165 ff.
Kausalitätsvoraussetzungen 166
Maßnahmen der Gemeinschaft 169 f.
Rechtsgrundlage 168
Steuerangleichung 168
Systemzusammenhang 164 f., 214
unmittelbare Auswirkung 165 ff., 170 f.
zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
170 ff., 214
der Verständigungsverfahren 172 f.
durch völkerrechtliche Verträge 199

Rechtskraft 57, 61, 99 ff., 123, 202, 217

Begriffsinhalt 115
Umfang 117 ff., 121

Rechtsmittel 62**Rechtsvereinheitlichung** 161 f., 173
s. auch „Rechtsangleichung“**Richtlinie**

Abgrenzung von der Verordnung 174 f.
Flexibilität 176
innerstaatliche Geltung 5 f., 175
Kompetenz zum Erlaß 58, 132
Rechtsangleichung durch – 58, 164, 173,
174 ff., 178, 192, 211
u. Richtlinienvorschlag 180 ff., (*s. auch*
„Richtlinienvorschlag“)
Sperrwirkung 195
Subsidiarität 197
Umsetzung 175, 178, 179 f., 190, 194
Verbindlichkeit 58, 175 f., 190
Verhältnismäßigkeit 179
Verpflichtungswirkung 175, 185
Wirkung 58, 174 f., 198
Ziel 174, 176 ff., 185, 211
Zielverbindlichkeit 177, 192, 194 f., 216
Zweistufigkeit 175

Richtlinienvorschlag, *s. auch* „Richtlinie“
sowie „Verfahren nach dem Richtlinien-
vorschlag“

Alternativ-Entwurf 127, 212
Anforderungen 201 ff.
Anwendungsbereich 17 ff., 47, 173
Bezüge zum EWG-Vertrag 126 ff., 163,
168, 170 f.
Pflicht zur Verwirklichung 58, 133, 165,
182 ff., 205
und Rechtsangleichung 165, 168, 173
Rechtsgrundlage 126, 168
Stellungnahmen 205 ff.
Umsetzung 180 f., 194
Unternehmensbegriff des – 24
Verhältnis zum Verständigungsverfahren
1 f., 17, 70, 110, 163, 173, 189
Verpflichtung zur Vertragsänderung
182 ff., 201
Wortlaut 221 ff.

Sachverhaltsfiktion 30**safe-haven** 95**Subjektidentität** 45**Schiedsgerichtsbarkeit, internationale**
63 f., 116 f., 121, 207**Schiedskommission**

Aufgabe 1 f., 17, 47, 54, 57, 202
Entscheidungsmaßstab 29, 67, 88, 206,
210
Entscheidungspflicht 98 f., 123, 202 f., 209
Unabhängige Personen 52 ff., 201, 204,
218 f.
Zusammensetzung 51 ff., 203

Schiedsverfahren

Anforderungen 201 ff.
Antragsbefugnis 50, 58, 216, 217
und Bestandskraft 99 ff., 103 ff., 217 (*s.*
auch „Bestandskraft“)
Bewertung 202 ff.
Einleitung 44 ff., 49 ff., 60, 110
Ergebnis 56, 84 f., 98 f.
Entscheidungsmaßstab 29 ff., 39, 67, 98 f.,
215
Entwicklung 11
Fristen 102
Kosten 57 f.
materielle Grundlagen 61 ff., 98 f., 203,
206 f., 208 f., 214, 216, 217
trotz Rechtshängigkeit 114 ff., 122 f., 218
und Rechtskraft 99 ff., 122 ff., 202, 217 (*s.*
auch „Rechtskraft“)
Rechtsmittelverzicht 49, 51, 122 ff., 202,
218
Unterschied zum Verständigungsverfahren
61 ff.
Unterwerfungspflicht 49, 50, 53, 57
Verfahrensrechte 56

- Verfahrensrechtliche Voraussetzungen 215 ff.
 Verfahrensvoraussetzungen 50 f., 99 ff., 202, 215
 Verhältnis zum Verständigungsverfahren *s. dort*
 als Verwaltungsabkommen 187
 Zielsetzungen 201 ff.
 Zustimmungsbefürftigkeit 190
- Staatenverpflichtung** 216
- Steuerbescheid**
 Aufhebung und Änderung 107 ff., 111, 113, 117, 217
- Steuererhebungsverfahren** 91 ff.
- Steuererlaß** 86, 97 f.
 aus Billigkeitsgründen 92 ff., 97 f.
- Steuerfestsetzungsverfahren** 91 ff.
 Billigkeitsvorschriften 92 ff., 96 f.
- Steuergerechtigkeit** 87
- Steuerhoheit** 35
- Steuerpauschalierung** 86
- Steuerpflicht** 36 f.
- Steuerschätzung** 88 ff., 108
- Streitgegenstand** 55, 117 ff., 122
- Streiterledigungsmittel**
 diplomatische 63, 68, 115
 Parteiwille 68 f.
 rechtliche u. politische 63 f., 68
 Verfahrensart u. Entscheidungsqualität 68 f.
- Transformationslehre** 6 f., 163
- Treu und Glauben** 69
- Unbestimmte Rechtsbegriffe** 87 f.
- Unmittelbare Anwendbarkeit**, *s. auch*
 „völkerrechtliche Verträge“
 Bestimmtheiterfordernis 40 f., 43, 123, 217
 – der Gewinnberichtigungs Vorschriften 39 ff.
- Unternehmen**
 Begriff 23 ff., 39, 42
 unabhängige 30
- Verbundene Unternehmen**, *s. auch* „Gewinnberichtigung“ *sowie* „Verrechnungspreise“
 Begriff 22 ff., 25, 75
 Sonderrecht 212
 Verfahrensrechte 56, 58, 100
- Verbundenheit** 28 f.
- Verdeckte Gewinnausschüttung** 21
- Verfahren nach dem Richtlinienvor-**
schlag, *s. „Schiedsverfahren“ sowie*
 „Schiedskommission“
- Vermeidung der Doppelbesteuerung**, *s.*
 „Beseitigung der –“
- Verrechnungspreise** 81, 84, 86, 88, 171, 202, 206
 Drittvergleich 18 f., 89
- Verordnung**
 innerstaatliche Geltung 5 f.
 unmittelbare Anwendbarkeit 5 f.
- Verständigungsverfahren**
 Antragsbefugnis 44 ff.
 Aufbau 13 ff.
 Belgien 14 f., 104 f.
 trotz innerstaatlicher Bestandskraft, 99 ff., 103 ff., 217 (*s. auch* „Bestandskraft“) als Billigkeitsverfahren 65 f., 74
 Dänemark 15
 Dauer 102
 diplomatisches Streiterledigungsmittel 68 f.
 Durchführungsbestimmungen 14, 65
 Einleitung 13 f., 37, 44 ff., 47, 99 f., 110, 112, 121, 144, 147, 172, 202, 212, 216, 217
 Entscheidungsergebnis 56 f., 119 ff., 142
 Entscheidungsmaßstab 29 ff., 70
 Entscheidungsspielraum 51, 73, 83 ff.
 Entwicklung der Vorschrift 7 ff.
 Frankreich 15
 Fristen 99 f., 110
 Geltungsgrund 3
 gemischte Kommissionen 51, 218
 zur Gewinnzurechnung 172
 Großbritannien 15
 im engeren Sinn 13 f., 16, 46, 54, 70, 172, 188
 und innerstaatliche Verfahrensvorschriften 99 ff., 105, 172
 Irland 15
 Italien 15
 Konsultationsverfahren *s. dort*.
 Kosten 57
 Luxemburg 15 f.
 Mängel 172 f.
 und materielles Recht 39, 62 ff., 214
 Musterabkommen Art. 25; 7 ff.
 Niederlande 16
 rechtliche Bindungen 62 ff., 73 ff., 82, 83 ff., 86
 nach Rechtshängigkeit 114 ff.
 nach innerstaatlicher Rechtskraft 99 ff., 115 ff., 202, 217 (*s. auch* „Rechtskraft“) Tatsachenermittlung 109 f., 117
 Unbeschadetheitsklausel 10, 99 f., 104 f.
 unmittelbare Anwendbarkeit 217

- Unterschiedlichkeit 172
- Verhältnis zum Richtlinienvorschlag 1 ff., 17, 50, 54, 69 f., 100, 163, 202 f.
- Vertragspraxis 14 FN 100
- Wortlaut 8 f.
- Verwaltungsabkommen** 186 ff.
- Völkerrechtliche Verträge**
 - Änderungsmöglichkeit 182 ff., 187
 - Änderungspflicht 182 ff.
 - Bezugspunkte der Rechtsangleichung 163 f., 170, 182 f.
 - Doppelbesteuerungsabkommen 3 und Gemeinschaftsrecht 128, 139 f., 182 ff.
 - innerstaatliche Geltung 4, 41, 185, 189
 - zwischen den Mitgliedstaaten 183 ff.
 - Rechtsangleichungswirkung 199
 - Transformation 6 f.
 - unmittelbare Anwendbarkeit 4, 34, 40
 - Vollzug 6 f.
 - Zustimmungsgesetz 4 ff.
- Vollzugslehre** 6 f., 163 f.
- Wirtschaftliche Doppelbesteuerung**, s. „Doppelbesteuerung“
- Zustimmungsgesetz** 4 ff., 6 f., 59, 146, 185 f., 188 f., 192