



Brüssel, 2. August 2002
C.1/LDH D(2002)

Dok: JTPF/003/2002/DE

DAS GEMEINSAME EU-VERRECHNUNGSPREISFORUM DISKUSSIONSPUNKTE

1. EINLEITUNG UND AUFGABENSTELLUNG

Im Anschluss an ihre Mitteilung „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse - Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU“ (KOM (2001) 582 vom 23. Oktober 2001) und an die Schlussfolgerungen des Rates vom 11. März 2002, in denen diese Initiative begrüßt wurde, rief die Kommission das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum (nachstehend FORUM genannt) ins Leben, das sich aus je einem Sachverständigen der Mitgliedstaaten und 10 Fachleuten der Wirtschaft zusammensetzt. Vertreter der Beitrittsländer und des OECD-Sekretariats wurden als Beobachter eingeladen.

Das FORUM soll die praktischen Probleme untersuchen, die sich bei der Anwendung der steuerlichen Verrechnungspreisregelungen im Binnenmarkt und insbesondere bei der Umsetzung des Schiedsübereinkommens ergeben.

Unbeschadet der jeweiligen Zuständigkeiten der EU-Institutionen und der Mitgliedstaaten soll sich das FORUM um konsensfähige Ansätze zur besseren Bewältigung dieser Probleme auf nichtlegislativem Wege bemühen. Soweit kein vollständiges Einvernehmen erreicht werden kann, werden sich die unterschiedlichen Standpunkte im entsprechenden Bericht niederschlagen.

Da die übergeordneten Ziele einer jeden Initiative die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Senkung der Befolgungskosten sind, wäre eine einheitlichere Anwendung der steuerlichen Verrechnungspreisregelungen in der EU als Fortschritt anzusehen. Das FORUM sollte sich daher vor allem auf die Dokumentationspflichten, einschließlich der Möglichkeiten zur Reduzierung des Verwaltungsaufwands kleiner und mittlerer Unternehmen (KMU), die Förderung größerer Rechtssicherheit hinsichtlich der Anerkennung von Verrechnungspreisen

durch die Steuerverwaltungen und die Untersuchung der Möglichkeiten für schnellere und besser abgestimmte Streitbeilegungsverfahren konzentrieren.

Im Hinblick auf das Schiedsübereinkommen sollte sich das FORUM vorrangig um **pragmatische Lösungen zur Verbesserung seiner praktischen Anwendung** bemühen. Beispielsweise könnte es dazu beitragen, dass in der Übergangszeit, in der noch nicht alle Mitgliedstaaten das Übereinkommen ratifiziert haben, die Verfahren einheitlich gehandhabt werden. Dies betrifft den Beginn der Zweijahresfrist für die erste Phase des Schiedsübereinkommens, Definitionen bei Auslegungsunterschieden sowie Einzelfragen des Vorgehens in der zweiten Phase des Schiedsverfahrens.

Unter Beachtung der bereits auf diesem Gebiet von der OECD geleisteten Arbeit und namentlich der bewährten „Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen“, die den grundlegenden globalen Rahmen für die Verrechnungspreisgestaltung auf internationaler Ebene bilden, sollte die Arbeit des FORUMS diesen Leitlinien entsprechen und sie ergänzen und keine umfassenderen Lösungen innerhalb des genannten OECD-Rahmens erschweren.

Auch sollte das FORUM die Arbeit anderer mit Steuerfragen befasster institutioneller Gruppen nicht beeinträchtigen, darunter die Arbeitsgruppe „Verhaltenskodex“, die u. a. den Informationsaustausch zwischen den Steuerverwaltungen hinsichtlich Verrechnungspreisen untersucht.

Sinn und Zweck dieser Mitteilung, die auf den Ergebnissen der Kommissionsstudie „Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt“, SEK (01) 1681 vom 23. Oktober 2001, und speziell auf Anhang 3 beruht, ist ein erster Meinungsaustausch zu den verschiedenen Problemfeldern, um die Prioritäten für die Diskussion festzulegen, ein ausgewogenes Zweijahres-Arbeitsprogramm zu erstellen und einen längerfristigen Zeitplan vorzulegen.

Es sei angemerkt, dass die Reihenfolge, in der die Probleme nachfolgend dargestellt werden, dem logischen Ablauf des Verrechnungspreisverfahrens entspricht (Befolgung der Vorschriften, Betriebsprüfung, Steuerfestsetzung, Steuerbeitreibung und Beilegung von Streitigkeiten), aber einer bestimmten Prioritätensetzung seitens des FORUMS nicht entgegenstehen soll.

2. ZU UNTERSUCHENDE FRAGEN

Wie bereits dargelegt, besteht die Hauptaufgabe des FORUMS darin, die Umsetzung der OECD-Leitlinien in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union und die praktische Handhabung des Schiedsübereinkommens zu untersuchen.

2.1 Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze in der EU

2.1.1 Dokumentationspflichten

Von zentraler Bedeutung für die Verrechnungspreisgestaltung ist die Frage, welche Dokumentation ein Konzernunternehmen vorlegen muss, um nachzuweisen, dass es den Fremdvergleichsgrundsatz angewandt hat. Die OECD-Leitlinien zielen auf ein ausgewogenes Verhältnis zwischen dem Recht der Steuerverwaltungen, vom Steuerpflichtigen zum Zwecke der Prüfung der Fremdvergleichskonformität

möglichst viele Informationen zu verlangen, und den Kosten, die dem Steuerpflichtigen durch jede Art von Dokumentationspflicht entstehen. So wird festgestellt, dass der Steuerpflichtige sich in angemessener Weise bemühen sollte, die Verrechnungspreise in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz festzulegen, und dass die Steuerbehörden von dem Steuerpflichtigen erwarten bzw. verlangen können, entsprechend beweiskräftige Unterlagen aufzubewahren. Die Menge und die Art der verlangten Unterlagen sollten jedoch nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls verhältnismäßig sein. In diesem Zusammenhang wird das wichtige Konzept des „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ eingeführt. Dieses Konzept besagt, dass die Verrechnungspreisüberlegungen nach den gleichen Regeln einer ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitung erfolgen müssen, die bei der Abwägung anderer betriebswirtschaftlicher Entscheidungen vergleichbarer Komplexität und Bedeutung gelten.

Die OECD-Leitlinien enthalten eine Liste der Arten von Informationen, die sich in den meisten Fällen als nützlich erweisen dürften, sowie weitere Informationen, die vielfach hilfreich sein werden. Aufgrund des besonderen Charakters der Verrechnungspreisgestaltung, d. h. der Vielzahl der konkreten Sachverhalte und der unterschiedlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls, ist die Liste nicht umfassend. In den Leitlinien heißt es ausdrücklich, dass Unternehmen nicht verpflichtet sind, mehr als eine Methode zur Verrechnungspreisgestaltung anzuwenden, und die Nachweise nicht zeitgleich mit der Festsetzung der Verrechnungspreise oder Abgabe der Steuererklärung vorgelegt werden müssen (d. h. es reicht aus, wenn sie erst auf Nachfrage der Steuerbehörden vorgelegt werden).

Vertreter der Wirtschaft vertreten nachhaltig die Auffassung, dass die mit der Verrechnungspreisgestaltung verbundenen Dokumentationspflichten eine zunehmende Belastung darstellen und unverhältnismäßig hohe Befolgungskosten verursachen. Generell werde häufig mehr verlangt, als das interne Rechnungswesen leisten könne, sodass den Unternehmen mit grenzüberschreitender Tätigkeit (und den beteiligten Steuerverwaltungen) erhebliche und steigende Befolgungskosten aufgebürdet würden. Des Weiteren wird vorgebracht, dass sich einige Mitgliedstaaten nicht an die OECD-Leitlinien halten und dass die Dokumentationspflichten von Land zu Land stark differieren. Die Mitgliedstaaten monieren ihrerseits, dass sie die Verrechnungspreise vielfach nicht überprüfen können, weil die Steuerpflichtigen ihren Dokumentationspflichten nicht nachkommen.

Insgesamt gesehen haben die Dokumentationspflichten in der EU in dem Sinne zugenommen, dass einige Mitgliedstaaten durch Gesetzgebung oder Verwaltungsschreiben neue Vorschriften erlassen oder bestehende Regelungen verschärft haben, und es ist von einer Fortsetzung dieses Trends auszugehen.

Allein schon die Existenz einer Vielzahl unterschiedlicher Vorschriften über Dokumentationspflichten (künftig sind es möglicherweise mehr als 25) bedeutet für ein Unternehmen, das in einem anderen Mitgliedstaat ein verbundenes Unternehmen errichten oder mit einem solchen Geschäfte tätigen will, eine zusätzliche Belastung und begünstigt somit inländische Investitionen und Geschäfte. Kleine und mittlere Betriebe können von diesen Problemen besonders hart betroffen sein. Vielfach sind sie nicht einmal mit den Grundbegriffen der Verrechnungspreisgestaltung vertraut

und verfügen nicht über die notwendigen Mittel und Organisation zur Bewältigung dieses Problems, etwa bei der erstmaligen Errichtung einer Tochtergesellschaft im Ausland.

In diesem Zusammenhang ist es vielleicht von Interesse, dass sich die PATA (Pacific Association of Tax Administrators), der Australien, Kanada, Japan und die USA angehören, probeweise auf Grundsätze geeinigt hat, wonach die Steuerpflichtigen nur noch eine einzige Dokumentation vorzulegen haben, die den jeweiligen Erfordernissen aller PATA-Mitgliedstaaten entspricht, sodass somit keine Notwendigkeit besteht, für jedes Land eine gesonderte Dokumentation vorzulegen. (Näheres dazu unter: www.irs.gov. Im Bereich „contents“ auf „Business“ klicken, dann „International Businesses“ auswählen)

Könnte sich das Forum im Bereich der Dokumentationspflichten auf die Erarbeitung eines einheitlichen Vorgehens (auch in sprachlicher Hinsicht) verständigen, von dem sowohl die Unternehmen als auch die nationalen Steuerverwaltungen profitieren würden, weil es mehr Transparenz, geringere Befolgungskosten (insbesondere für KMU) und eine verbesserte Einhaltung der Vorschriften durch die Steuerpflichtigen zur Folge hätte?

2.1.2 Anerkennung von Verrechnungspreisen seitens der Steuerverwaltungen

Wie bereits erläutert, sind die Dokumentationspflichten und die Anerkennung der Verrechnungspreismethode, einschließlich der Ermittlung geeigneten Vergleichsdaten, für die Bestimmung der Fremdvergleichskonformität von Geschäftsvorfällen von wesentlicher Bedeutung.

Durch diese Faktoren erhöht sich die Unsicherheit der Verrechnungspreisbestimmung sowohl für die Unternehmen als auch für die nationalen Steuerverwaltungen.

Eine Möglichkeit zur Bewältigung dieses Problems sind Verrechnungspreiszusagen („Advance Pricing Agreements“, APA), mit denen der Steuerpflichtige verbindliche Vorwegauskünfte der Steuerverwaltung(en) zur steuerlichen Behandlung künftiger Transaktionen mit Verrechnungspreisen erhalten kann. Sie haben allerdings den Nachteil, dass sie in der Regel nur in einem für beide Seiten langwierigen und kostenaufwändigen Verfahren zu erhalten sind, sodass sie in der Regel nur für sehr wichtige Fälle von Nutzen sind. In den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen werden Verrechnungspreiszusagen wie folgt definiert: *„Vereinbarung, bei der vor Abwicklung konzerninterner Geschäfte ein entsprechender Kriterienkatalog festgelegt wird (z. B. Methode, Vergleichswerte und deren entsprechende Anpassungen, kritische Annahmen in Bezug auf künftige Ereignisse), um die Verrechnungspreise für diese Geschäfte über einen festen Zeitraum hinweg zu ermitteln.“*

Je nach Anzahl der beteiligten Mitgliedstaaten kann eine solche Vereinbarung unilateral, bilateral oder multilateral sein. Unilaterale Vereinbarungen tragen aufgrund ihres auf das Inland beschränkten Geltungsbereichs nicht unbedingt zur Verhinderung von Doppelbesteuerung bei und beschwören die Gefahr eines schädlichen Steuerwettbewerbs herauf, soweit nicht für eine hinreichende Transparenz und den notwendigen Informationsaustausch gesorgt ist. Wie auch von der OECD anerkannt wird, ist daher von unilateralen Vereinbarungen – im Gegensatz zu bilateralen oder multilateralen Vereinbarungen – abzuraten.

Nur wenige Mitgliedstaaten haben bisher förmliche „APA-Programme“ aufgelegt. In den meisten anderen Mitgliedstaaten ist es jedoch bis zu einem gewissen Grad möglich, Verrechnungspreiszusagen auf anderem Wege, z. B. durch verbindliche Auskünfte und/oder im Rahmen von Verständigungsverfahren nach einem Doppelbesteuerungsabkommen, zu erhalten. An den meisten bilateralen oder multilateralen Verrechnungspreisvereinbarungen mit multinationalen Unternehmen (und Steuerverwaltungen) aus der EU ist ein Nicht-Mitgliedstaat, oft die USA, beteiligt. In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass die OECD-Leitlinien jüngst um einen Anhang ergänzt wurden, der einige gemeinsame Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen im Rahmen von Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen enthält.

Es wird allgemein angenommen, dass die praktische Durchführung von APA-Programmen (oder ähnlichen Instrumenten) häufig schwieriger ist, als es die Rechtsvorschriften auf den ersten Blick erkennen lassen. Vom Standpunkt des Steuerpflichtigen aus sind vor allem die komplexen Verfahren sowie der beträchtliche Kosten- und Zeitaufwand problematisch. So werden die Steuerverwaltungen generell verlangen, dass die multinationalen Unternehmen die gleiche, wenn nicht eine noch umfangreichere Dokumentation vorlegen als im „Normalfall“. Ein weiteres Problem ist die Anwendbarkeit derartiger Zusagen in bestimmten Wirtschaftsbereichen, die einem rasanten Wandel unterliegen. Die Hauptsorge der Steuerverwaltungen wird den Kosten und den benötigten Ressourcen gelten, und für manche Verwaltungen ist auch die fehlende Erfahrung mit Verrechnungspreiszusagen ein Problem. Folglich sind es vor allem die großen multinationalen Unternehmen, die in besonders komplexen Fällen (z. B. bei immateriellen Wirtschaftsgütern, Kostenumlagen usw.) und/oder bei Geschäften, bei denen es um große Beträge geht, auf dieses Instrument zurückgreifen.

Auch wenn die Verfahren für die Vereinbarung bilateraler oder multilateraler Verrechnungspreiszusagen (einschließlich Verrechnungspreiszusagen, die nach der Veröffentlichung von Anhang 3 zu den OECD-Leitlinien vereinbart wurden) für die Unternehmen (und Steuerverwaltungen) kompliziert, kostspielig und zeitaufwändig sein mögen, lässt sich dieser Aufwand wohl kaum vermeiden. Daher sollte die Möglichkeit zur Entwicklung vereinfachter Verwaltungsverfahren in Gestalt von „Mini-APAs“ für kleine und mittlere Unternehmen aufgrund von *de minimis*-Regelungen bedacht werden. Wenn die Steuerverwaltungen im Übrigen von der Richtigkeit z. B. einer bestimmten Verrechnungspreismethode überzeugt werden und diese im Voraus anerkennen sollen, ist es durchaus angebracht, bei diesem Verfahren bestimmte Schutzmechanismen vorzusehen und von den Steuerpflichtigen ausreichend detaillierte Informationen zu verlangen, damit die Verwaltung sich ein Urteil bilden kann.

Würde sich das Forum vor diesem Hintergrund für die weitere Verbreitung zuverlässiger und zügiger Verfahren aussprechen, damit Unternehmen unter zumutbaren Bedingungen eine Verrechnungspreiszusage erhalten können?

Ist das Forum der Auffassung, dass sich ein Austausch über bewährte Verfahren im Bereich der Verrechnungspreiszusagen für die Mitgliedstaaten lohnen würde, und sollte die Erstellung EU-spezifischer Leitlinien ins Auge gefasst werden?

2.1.3 Schnellere und einheitlichere Streitbeilegungsverfahren

Durch die Klärung der bisher angesprochenen Fragen sollte sich eine Doppelbesteuerung eigentlich vermeiden lassen, doch ist dies möglicherweise in der Praxis nicht immer ohne Weiteres machbar. Daher muss es unbedingt geeignete Verfahren zur Streitbeilegung geben, damit Doppelbesteuerungen möglichst schnell und effizient und in möglichst vielen Fällen mit einem für Wirtschaft und Steuerverwaltung geringst möglichen Kostenaufwand beseitigt werden.

Im Vergleich zu den in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen OECD-Verständigungsverfahren sind die Verpflichtung zu zeitnahen Entscheidungen und die zwingende Beseitigung der Doppelbesteuerung die zwei wichtigsten Ziele, die das EU-Schiedsübereinkommen zum vorrangigen Streitbeilegungsmechanismus in der EU werden lassen sollten.

Laut Ziffer 2.2 ist das FORUM gehalten, die Möglichkeiten zur Verbesserung der praktischen Anwendung des bestehenden Schiedsübereinkommens zu prüfen, doch reicht dies möglicherweise nicht aus, um die weiter oben im ersten Absatz dargelegten Ziele zu verwirklichen.

Da die Kommission in ihrer Mitteilung vom 23. Oktober 2001 ihre Absicht bekundet hat, Änderungen des Schiedsübereinkommens vorzuschlagen, könnte es für das FORUM nützlich sein, weitere Maßnahmen und Mechanismen zu untersuchen, die Eingang in das Übereinkommen finden könnten, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden oder zu beseitigen.

Das Schiedsübereinkommen - wie auch die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen - verpflichtet die Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten nicht, sich mit der für das verbundene Unternehmen zuständigen Steuerverwaltung vor Durchführung einer Gewinnberichtigung auf einen angemessenen Verrechnungspreis zu einigen. Eine solche Regelung würde die meisten der beschriebenen Probleme der Unternehmen beseitigen: d.h. die Doppelbesteuerung selbst, die Kosten für die vorübergehende Finanzierung der doppelt erhobenen Steuern, die Kosten des Steuerpflichtigen für Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung usw. Die Steuerverwaltungen könnten dagegen einwenden, dass eine solche Regelung die administrative Belastung erhöhen würde, dass zu aggressiverer Steuerplanung käme, und dass bis zur endgültigen Veranlagung deutlich mehr Zeit verginge. Da die Argumente beider Seiten begründet sind, sollte die Grundidee einer solchen Vorausvereinbarung oder die Vereinbarung eines weniger strengen und freiwilligen Konsultationsverfahrens näher untersucht werden.

Ein weiteres wichtiges Hemmnis für die Vermeidung einer (vorübergehenden) Doppelbesteuerung ist das Fehlen von Vorschriften zur Beitreibung der Steuerschuld bzw. zum Zahlungsaufschub während eines grenzüberschreitenden Streitbeilegungsverfahrens. Während derartige Bestimmungen in den meisten innerstaatlichen Steuervorschriften für den Fall der Anrufung inländischer Gerichte enthalten sind, wird durch das Fehlen entsprechender Regelungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten in der EU faktisch die Existenz eines Binnenmarktes in Abrede gestellt. Die sofortige Steuereintreibung ließe sich zwar in bestimmten Fällen rechtfertigen, bei denen Drittländer beteiligt sind, doch sollten das vorhandene Netz von Abkommen innerhalb der EU, die Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe 77/799, deren Bestimmungen über den Informationsaustausch derzeit von einer Untergruppe der Arbeitsgruppe „Verhaltenskodex“ mit Blick auf die Umsetzung im Bereich der Verrechnungspreise überprüft werden, und die Richtlinie 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit bestimmten Abschöpfungen, Zöllen, Steuern und sonstigen Maßnahmen eine hinreichende Gewähr dafür bieten, dass die Beitreibung zu gegebener Zeit erfolgen kann.

Das Schiedsübereinkommen könnte dahingehend verbessert werden, dass es künftig einen Zahlungsaufschub im gleichen Umfang ermöglicht wie bei der Einlegung von Rechtsmitteln im Inland gegen eine Gewinnkorrektur.

Im engen Zusammenhang mit der Erhebung und ggf. Beitreibung der Steuerschuld steht die Frage der Nachzahlungszinsen oder vergleichbaren Zahlungen und der Zinsgutschriften bei Steuererstattungen.

Beide Probleme sind für die Unternehmen eine wichtige finanzielle Frage, zumal die Zinszahlungen bei hohen Beträgen eine spürbare Einschränkung der Liquidität zur Folge haben können.

Wäre das Forum bereit, neben anderen denkbaren Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verbesserung des Schiedsübereinkommens die Möglichkeiten von Konsultationsverfahren vor der Durchführung von

Gewinnberichtigungen sowie das Problem des Zahlungsaufschubs und der Zinsen zu untersuchen?

2.2 Verbesserung der praktischen Handhabung des Schiedsübereinkommens 90/436/EWG

2.2.1 Der Beginn der Drei- und Zweijahresfrist

i) In Artikel 6.1 des Schiedsübereinkommens heißt es: „Ist ein Unternehmen in einem Fall, auf den dieses Übereinkommen Anwendung findet, der Auffassung, dass die in Artikel 4 festgelegten Grundsätze nicht beachtet worden sind, so kann es unbeschadet der im innerstaatlichen Recht der beteiligten Vertragsstaaten vorgesehenen Rechtsbehelfe seinen Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dem es angehört oder in dem seine Betriebsstätte gelegen ist. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die eine Doppelbesteuerung im Sinne des Artikels 1 herbeiführt oder herbeiführen könnte.“

Anscheinend wird die Formulierung „erste Mitteilung der Maßnahme“ unterschiedlich ausgelegt.

Als „erste Mitteilung der Maßnahme“ könnte man die an den Steuerpflichtigen gerichtete Aufforderung zur Erteilung zusätzlicher Auskünfte betrachten in einem Fall, auf den das Schiedsübereinkommen Anwendung findet, aber auch die formale Unterrichtung des Steuerpflichtigen über die Absicht der Steuerbehörden, eine Berichtigung vorzunehmen, die eine Doppelbesteuerung nach sich ziehen könnte. Ferner könnte die formale Übermittlung des Betriebsprüfungsberichts oder die Zustellung des Steuerbescheids über die Steuernachveranlagung an den Steuerpflichtigen gemeint sein.

ii) Von der Wirtschaft wird zudem behauptet, dass die Mitgliedstaaten die Bestimmungen über den Beginn der Zweijahresfrist der ersten Phase höchst unterschiedlich auslegen (Artikel 7 Absatz 1 des Übereinkommens). Außerdem würden manche Mitgliedstaaten die dem Schiedsübereinkommen zuwiderlaufende Auffassung vertreten, dass die Zweijahresfrist erst beginne, wenn der andere Mitgliedstaat offiziell mitgeteilt habe, dass er zu einer Gegenberichtigung nicht bereit sei.

Den Antworten auf den Verrechnungspreisfragebogen der Kommission zufolge wird diese Position nur von einem Mitgliedstaat vertreten; für drei Mitgliedstaaten beginnt die Zweijahresfrist, sobald der Antrag des Steuerpflichtigen bei der Steuerverwaltung eingeht. Dieser Ansicht sind auch zwei andere Mitgliedstaaten – ihrer Auffassung nach kann ein Antrag aber erst dann gestellt werden, wenn die Steuerverwaltung die Berichtigung tatsächlich vorgenommen hat, da bis zu diesem Zeitpunkt keine Doppelbesteuerung vorliegt. Ein Mitgliedstaat vertritt die Ansicht, dass der Zweijahreszeitraum erst beginnt, wenn der Steuerverwaltung alle notwendigen Informationen übermittelt wurden. Die Antworten auf den Fragebogen bestätigen also die Vielfalt der Auslegungen.

Sieht das Forum es für notwendig an, in diesen Punkten größere Klarheit zu schaffen und ein einheitliches Vorgehen zu erreichen?

2.2.2 Auslegungsfragen

Gemäß Artikel 3 Absatz 2 des Schiedsübereinkommens hat jeder in dem Übereinkommen nicht definierte Begriff, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, die Bedeutung, die ihm nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den beteiligten Mitgliedstaaten zukommt. Nicht definiert sind beispielsweise Begriffe wie „Unternehmen“, „Betriebsstätte“ und „verbundenes Unternehmen“. Folglich kann das Schiedsübereinkommen in seiner jetzigen Form die Beseitigung der Doppelbesteuerung nicht garantieren, wenn die Mitgliedstaaten diese Begriffe unterschiedlich definieren.

Das Netz der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten ist nicht lückenlos. Wenn also in einem gegebenen Fall kein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten existiert, ist nicht sicher, ob diese Begriffe gemäß dem OECD-Musterabkommen oder im Sinne des inländischen Rechts interpretiert werden.

Zudem sind nicht immer alle wesentlichen Begriffe der Doppelbesteuerungsabkommen in den Abkommen selbst definiert, sondern es wird manchmal auf die Rechtsvorschriften des jeweiligen Mitgliedstaats Bezug genommen. Die Begriffe „Unternehmen“ und „verbundenes Unternehmen“ können also jeweils in Anlehnung an die inländischen Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats definiert werden. Das Fehlen einer Definition des Begriffs „verbunden“ kann problematisch sein, da die Mitgliedstaaten diesen Sachverhalt unterschiedlich definieren. Es besteht also theoretisch die Gefahr, dass ein Mitgliedstaat nach seinen inländischen Rechtsvorschriften bestimmte Unternehmen als „verbunden“ einstuft, ein anderer Mitgliedstaat hingegen nicht, und deshalb das Schiedsübereinkommen für nicht anwendbar hält.

Wäre das Forum bereit – obwohl bisher keine konkreten Belege dafür vorliegen, dass Auslegungsunterschiede zur Nichtanwendbarkeit des Schiedsübereinkommens geführt haben –, diese Problematik zu erörtern und auf eine praktische Lösung hinzuarbeiten, damit die Nichtanwendbarkeit des Schiedsübereinkommens vermieden wird?

2.2.3 Verfahren während der zweiten Phase des Schiedsübereinkommens

Offenbar wurde nur in einem Mitgliedstaat in einigen Fällen die zweite Phase, d. h. das Schlichtungsverfahren, eingeleitet. In seiner Antwort auf den Fragebogen der Kommission regte dieser Mitgliedstaat an, dass das Schlichtungsverfahren genauer erläutert werden sollte. Das Verfahren zur Einrichtung des Beratenden Ausschusses, vor allem zur Bestimmung des Vorsitzenden, könnte näher beschrieben werden. Das Schiedsübereinkommen enthält einige Verfahrensregeln, z. B. in Bezug auf die Übermittlung von Informationen, das Recht der Unternehmen, von dem Beratenden Ausschuss angehört zu werden oder sich dort vertreten zu lassen, die Kosten usw. Festgelegt ist auch, dass der Beratende Ausschuss seine Stellungnahme „binnen sechs Monaten, nachdem er befasst worden ist“, abgibt.

Zahlreiche andere Fragen, von denen einige in der Folge angesprochen werden, bleiben jedoch ungeklärt. So zum Beispiel die wichtige Frage, zu welchem Zeitpunkt genau die Sechsmonatsfrist beginnt. Anbieten würde sich der Tag, an dem die Zweijahresfrist der ersten Phase abläuft, wobei es den beteiligten Mitgliedstaaten

überlassen bleibt, die zweite Phase schnell einzuleiten. Genauso gut ließe sich aber auch argumentieren, dass ein Fall erst dann an den Beratenden Ausschuss verwiesen werden kann, wenn dieser tatsächlich errichtet wurde. In diesen Zusammenhang ist auch zu bedenken, dass das Schiedsübereinkommen keinerlei Vorschriften über die Arbeitsorganisation des Beratenden Ausschusses enthält. So ist z. B. unklar, wer die Sitzungen einberuft und mit welcher Frist, wo die Sitzungen stattfinden, welche Sprache oder Sprachen verwendet werden sollen, wer das Sekretariat für den Beratenden Ausschuss zur Verfügung stellt, auf welcher Basis die Vergütung der Mitglieder und die Erstattung anderer Ausgaben erfolgt usw. Die Sechsmonatsfrist ist sehr knapp bemessen (ein Überschreiten bleibt aber ohne Folgen), und es erscheint wichtig, Regeln aufzustellen, die eine Einhaltung der Frist wahrscheinlicher machen.

Bedenkt man zudem, dass sich die Zusammensetzung des Beratenden Ausschusses von Fall zu Fall ändert und die Entscheidungen nicht veröffentlicht werden müssen, besteht offenkundig die Gefahr einer steuerlichen Ungleichbehandlung. Außerdem wird damit wohl die Möglichkeit versäumt, für den Verrechnungspreisbereich eine Reihe von Präzedenzfällen zu schaffen.

Stimmt das Forum zu, dass es wichtig wäre, konkretere Regelungen zur Durchführung des Schlichtungsverfahrens zu schaffen?

2.2.4 Verfahren für den Übergangszeitraum, in dem noch nicht alle Mitgliedstaaten das Übereinkommen ratifiziert haben

Das Protokoll, mit dem das Schiedsübereinkommen über den 1. Januar 2000 hinaus verlängert wurde, haben alle Mitgliedstaaten am 25. Mai 1999 unterzeichnet.

Es sieht vor, dass die Verlängerung des Übereinkommens am ersten Tag des dritten Monats wirksam wird, der auf den Monat folgt, in dem die Ratifizierungsurkunde vom letzten Unterzeichnerstaat hinterlegt wurde.

Bisher haben acht Mitgliedstaaten das Protokoll ratifiziert. Unklar ist, warum dies drei Jahre nach Unterzeichnung des Protokolls erst so wenige Mitgliedstaaten getan haben. Verwunderlich ist auch, zumal angesichts der bevorstehenden Erweiterung, dass drei Mitgliedstaaten noch nicht das Abkommen über den Beitritt Österreichs, Finnlands und Schwedens zum Schiedsübereinkommen ratifiziert haben.

In der Praxis legen die nationalen Steuerverwaltungen den Übergangszeitraum, in dem das Übereinkommen nicht gilt, anscheinend unterschiedlich aus. Einige Mitgliedstaaten unterscheiden zwischen Fällen, die bis zum 31. Dezember 1999 unterbreitet wurden, und Anträgen, die am oder nach dem 1. Januar 2000 gestellt wurden. Andere Mitgliedstaaten nehmen Fälle entgegen, ohne das Verfahren einzuleiten; wieder andere lehnen Fälle wegen des Fehlens einer Rechtsgrundlage ab, und einige Mitgliedstaaten, die das Protokoll bereits ratifiziert haben, bemühen sich um die bilaterale Anwendung des Übereinkommens mit Mitgliedstaaten, die es ihnen gleichgetan haben, usw.

Die Mitgliedstaaten sollten aufgefordert werden, das Ratifizierungsverfahren zu beschleunigen, doch bis zu dessen Abschluss muss für die Unternehmen und Staaten Rechtssicherheit bestehen.

Wäre das Forum bereit, zur Handhabung von anhängigen und neuen Fällen im Übergangszeitraum nach einer einheitlichen, pragmatischen und transparenten Lösung zu suchen?

2.3 Sonstige Fragen

Ist das Forum der Auffassung, dass angesichts des unter Ziffer 1 genannten Aufgabenbereichs dieses Themenpapier alle zu erörternden Fragen hinreichend abdeckt, oder möchte das Forum bestimmte zusätzliche Diskussionspunkte aufnehmen?

3. PRAKTISCHE SCHLUSSFOLGERUNGEN

Die Mitglieder des Forums werden gebeten, die gestellten Fragen zu beantworten.

Auf der Grundlage der Antworten sollte der Entwurf eines zweijährigen Arbeitsprogramms erstellt werden, in dem eine Prioritätensetzung vorgenommen und ein längerfristiger Zeitplan erstellt wird.

In Abhängigkeit vom Ergebnis der Beratungen wird das Sekretariat in enger Zusammenarbeit mit dem Vorsitzenden und dessen Stellvertretern zur nächsten Sitzung des Forums einen detaillierten Arbeitsplan vorlegen.