

Noemi Strotkemper

# Das Spannungsverhältnis zwischen Schiedsverfahren in Steuersachen und einem Internationalen Steuergerichtshof

## Möglichkeiten zur Verbesserung der Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht



**Nomos**



## Successful Dispute Resolution

edited by

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

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

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

Volume 5

Noemi Strotkemper

Das Spannungsverhältnis zwischen  
Schiedsverfahren in Steuersachen  
und einem Internationalen Steuergerichtshof

Möglichkeiten zur Verbesserung der Streitbeilegung  
im Internationalen Steuerrecht



**Nomos**

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

© **Coverbild:**

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

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

rechts: Max Planck Institut Luxemburg, © Christian Aschman

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

Zugl: Heidelberg, Univ., Diss., 2016

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

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

1. Auflage 2017

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

## Vorwort

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

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

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

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

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

Essen, April 2017

Noemi Strotkemper

# Inhaltsübersicht

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

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

# Inhaltsverzeichnis

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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