



**OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und
Gewinnverlagerung**

**Verbesserung der Effizienz von
Streitbeilegungsmechanismen**

AKTIONSPUNKT 14 - ABSCHLUSSBERICHT 2015

**Verbesserung der
Effizienz von Streit-
beilegungsmechanismen,
Aktionspunkt 14 -
Abschlussbericht 2015**

Dieses Dokument und die darin enthaltenen Karten sowie Daten berühren weder den völkerrechtlichen Status von Territorien noch die Souveränität über Territorien, den Verlauf internationaler Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten oder Gebieten.

Bitte zitieren Sie diese Publikation wie folgt:

OECD (2018), *Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen, Aktionspunkt 14 - Abschlussbericht 2015*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264190122-de>

ISBN 978-92-64-18972-0 (Print)

ISBN 978-92-64-19012-2 (PDF)

Publikationsreihe: OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

ISSN 2517-9462 (Print)

ISSN 2517-9470 (Online)

Originaltitel: *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report*
Übersetzung durch das deutsche Bundesministerium der Finanzen.

Foto(s): Deckblatt © ninog - Fotolia.com

Korrigenda zu OECD-Veröffentlichungen sind verfügbar unter: www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© OECD 2018

Die OECD gestattet das Kopieren, Herunterladen und Abdrucken von OECD-Inhalten für den eigenen Gebrauch sowie das Einfügen von Auszügen aus OECD-Veröffentlichungen, -Datenbanken und -Multimediaprodukten in eigene Dokumente, Präsentationen, Blogs, Websites und Lehrmaterialien, vorausgesetzt die Quelle und der Urheberrechtsinhaber werden in geeigneter Weise genannt. Sämtliche Anfragen bezüglich Verwendung für öffentliche oder kommerzielle Zwecke bzw. Übersetzungsrechte sind zu richten an: rights@oecd.org. Die Genehmigung zur Kopie von Teilen dieser Publikation für den öffentlichen oder kommerziellen Gebrauch ist direkt einzuholen beim Copyright Clearance Center (CCC) unter info@copyright.com oder beim Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) unter contact@cfcopies.com.

Vorwort

Internationale Steuerfragen standen niemals so weit oben auf der politischen Agenda wie heute. Die Integration der nationalen Volkswirtschaften und Märkte hat sich in den vergangenen Jahren deutlich erhöht, wodurch die – vor über einem Jahrhundert konzipierten – internationalen Steuerregeln zunehmend unter Druck gerieten. Schwachstellen im gegenwärtigen Regelwerk lassen Möglichkeiten der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) entstehen, was mutige Schritte seitens der politischen Entscheidungsträger erforderlich macht, um das Vertrauen in das Steuersystem wiederherzustellen und zu gewährleisten, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden und die Wertschöpfung erfolgt.

Im Anschluss an die Veröffentlichung des Berichts *Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze)* im Februar 2013 haben die OECD- und G20-Staaten im September 2013 einen 15-Punkte-Aktionsplan gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung verabschiedet. In diesem Aktionsplan wurden 15 Maßnahmen entlang drei großer Achsen identifiziert: Gewährleistung der Kohärenz der innerstaatlichen Vorschriften, die sich auf grenzüberschreitende Tätigkeiten auswirken, Stärkung der Substanzanforderungen in den bestehenden internationalen Standards und Erhöhung der Transparenz sowie der Planungssicherung.

Alle G20- und OECD-Länder haben seitdem gleichberechtigt am BEPS-Projekt gearbeitet, und auch die Europäische Kommission hat während des gesamten Verlaufs des Projekts ihre Ansichten eingebracht. Entwicklungsländer wurden über eine Reihe verschiedener Mechanismen, einschließlich der direkten Mitwirkung im Ausschuss für Steuerfragen, umfassend in diesen Prozess einbezogen. Darüber hinaus haben auch regionale Steuerorganisationen wie das African Tax Administration Forum, das Centre de Rencontre des Administrations Fiscales (CREDAF) und das Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) zusammen mit internationalen Organisationen wie dem Internationalen Währungsfonds, der Weltbank und den Vereinten Nationen einen Beitrag zu diesen Arbeiten geleistet. Betroffene Akteure wurden umfassend konsultiert: Insgesamt gingen zum BEPS-Projekt über 1 400 Stellungnahmen von Wirtschaftsvertretern, Beratern, Nichtregierungsorganisationen und Wissenschaftlern ein. Vierzehn öffentliche Konsultationen wurden abgehalten, die live online übertragen wurden, ergänzt durch Webcasts, in denen das OECD-Sekretariat die Öffentlichkeit regelmäßig auf dem Laufenden hielt und Fragen beantwortete.

Nach zwei Jahren Arbeit sind die 15 Aktionspunkte nun abgeschlossen. Die verschiedenen Arbeitsergebnisse – einschließlich derjenigen, die 2014 in vorläufiger Form vorgelegt wurden – wurden zu einem umfassenden Maßnahmenpaket zusammengefasst. Dieses BEPS-Maßnahmenpaket stellt die erste wesentliche Überarbeitung der internationalen Steuerregeln seit fast einem Jahrhundert dar. Wenn die neuen Maßnahmen in Kraft getreten sind, wird erwartet, dass Gewinne dort ausgewiesen werden, wo die wirtschaftlichen Tätigkeiten, mit denen sie erzielt werden, stattfinden und wo die Wertschöpfung erfolgt. Steuerplanungsstrategien zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, die auf veralteten

Regeln oder unzureichend koordinierten innerstaatlichen Maßnahmen basieren, werden ihre Wirkung verlieren.

Somit kommt es in diesem Stadium entscheidend auf die Umsetzung an. Das BEPS-Maßnahmenpaket ist so konzipiert, dass es über Änderungen von innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Verfahren sowie von Abkommensbestimmungen umgesetzt wird, wobei die Verhandlungen über ein multilaterales Instrument bereits begonnen haben und 2016 abgeschlossen werden sollen. Die OECD- und G20-Staaten sind ferner übereingekommen, ihre Zusammenarbeit fortzusetzen, um eine konsistente und koordinierte Umsetzung der BEPS-Empfehlungen zu gewährleisten. Globalisierung erfordert globale Lösungen und einen globalen Dialog, der über die OECD- und G20-Länder hinausreicht. Um auf dieses Ziel hinzuarbeiten, werden die OECD- und G20-Staaten 2016 einen inklusiven Monitoring-Rahmen entwerfen, an dem alle interessierten Länder gleichberechtigt mitwirken können.

Ein besseres Verständnis der konkreten Umsetzung der BEPS-Empfehlungen könnte Missverständnisse und Streitigkeiten zwischen verschiedenen Staaten verringern. Eine stärkere Fokussierung auf Umsetzung und Steuerverwaltung dürfte daher für die Staaten ebenso wie die Unternehmen ein Vorteil sein. Die vorgeschlagenen Verbesserungen der Daten und Analysen werden die laufende Evaluierung des quantitativen Effekts von Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen sowie der Auswirkungen der im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten Gegenmaßnahmen unterstützen.

Anmerkung zur Übersetzung

Die vorliegende Übersetzung dient der Erleichterung des Zugangs zum Abschlussbericht dieses Aktionspunkts. Aufgrund des früheren Erstellungszeitpunkts sind Abweichungen in dieser deutschen Übersetzung gegenüber der später zwischen den deutschsprachigen Teilnehmerstaaten der Ad-Hoc-Verhandlungsgruppe zum Multilateralen Instrument (Belgien, Deutschland, Liechtenstein, Luxemburg, Österreich und der Schweiz) abgestimmten deutschen Übersetzung der Regelungen des Mehrseitigen bzw. Multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung möglich.

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung	9
Einführung	11
I. Mindeststandard, optimale Verfahrensweisen und Überwachungsprozess	13
A. Die Punkte des Mindeststandards zur Gewährleistung einer zügigen, effektiven und effizienten Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten	13
B. Optimale Verfahrensweisen	29
C. Rahmen für einen Überwachungsmechanismus	39
II. Bekenntnis zum obligatorischen verbindlichen Schiedsverfahren	41
Anmerkungen	42
Anhang A: Mandat für die Ausarbeitung der Leitlinien und der Bewertungsmethode	43
Literaturverzeichnis	44

Abkürzungen

APA	Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung (Advance Pricing Arrangement)
BEPS	Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
FTA	Forum Steuerverwaltung (Forum on Tax Administration)
MAP	Verständigungsverfahren (Mutual Agreement Procedure)
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung

Zusammenfassung

Die Beseitigung der Möglichkeiten zur grenzüberschreitenden Steuerumgehung und -hinterziehung und die effektive und effiziente Vermeidung der Doppelbesteuerung sind beim Aufbau eines internationalen Steuersystems, das wirtschaftliches Wachstum und eine widerstandsfähige Weltwirtschaft stützt, von entscheidender Bedeutung. Die Staaten stimmen darin überein, dass die Einführung der Maßnahmen zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung entsprechend des BEPS-Aktionsplans weder zu unnötiger Unsicherheit für ehrliche Steuerpflichtige noch zu einer nicht vorgesehenen Doppelbesteuerung führen darf. Die Verbesserung der Streitbeilegungsmechanismen ist daher ein zentraler Bestandteil der Arbeit an den BEPS-Fragen.

Artikel 25 des OECD-Musterabkommens enthält einen Mechanismus, mit dem die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten unabhängig von den nach innerstaatlichem Recht vorgesehenen ordentlichen Rechtsmitteln Meinungsverschiedenheiten oder Schwierigkeiten bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens durch Verständigung beilegen können. Dieser Mechanismus – das sogenannte Verständigungsverfahren (Mutual Agreement Procedure, MAP) – ist für die ordnungsgemäße Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen von zentraler Bedeutung, insbesondere damit gewährleistet ist, dass Steuerpflichtige mit Anspruch auf abkommensbezogene Vergünstigungen nicht in beiden Vertragsstaaten einer Besteuerung unterliegen, die im Widerspruch zum jeweiligen Abkommen steht.

Die unter Aktionspunkt 14 des BEPS-Aktionsplans erarbeiteten Maßnahmen zielen auf eine Stärkung der Wirksamkeit und Effizienz des Verständigungsverfahrens ab. Sie tragen durch die Gewährleistung der strikten und ordnungsgemäßen Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen zur Minimierung der Gefahr von Rechtsunsicherheiten oder einer nicht vorgesehenen Doppelbesteuerung bei, einschließlich der wirksamen und fristgerechten Beilegung von Streitigkeiten über Auslegung oder Anwendung von Abkommen im Rahmen des Verständigungsverfahrens. Diese Maßnahmen werden durch ein starkes politisches Bekenntnis zur wirksamen und fristgerechten Streitbeilegung im Rahmen des Verständigungsverfahrens und zu weiteren Fortschritten bei der zügigen Streitbeilegung untermauert.

Mit der Annahme des vorliegenden Berichts stimmen die Staaten wichtigen Änderungen in ihrem Ansatz zur Streitbeilegung zu, insbesondere durch die Schaffung eines Mindeststandards für die Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten. Sie verpflichten sich zur schnellen Umsetzung des Berichts sowie zur Gewährleistung seiner wirksamen Umsetzung durch Einrichtung eines stabilen Überwachungsmechanismus nach dem Peer-Review-Verfahren, über den der Ausschuss für Steuerfragen den G20-Staaten regelmäßig berichten wird. Der Mindeststandard gewährleistet

- die vollständige Umsetzung nach Treu und Glauben von Abkommensverpflichtungen in Bezug auf das Verständigungsverfahren sowie den zügigen Abschluss von im Verständigungsverfahren zu regelnden Fällen;

- die Umsetzung von Verwaltungsverfahren, mit denen abkommensbezogene Streitigkeiten verhindert oder zügig beigelegt werden können; und
- berechtigten Steuerpflichtigen den Zugang zu Verständigungsverfahren.

Der Mindeststandard wird durch eine Reihe optimaler Verfahrensweisen („best practices“) ergänzt. Die Überwachung der Umsetzung des Mindeststandards erfolgt anhand detaillierter Leitlinien sowie einer Bewertungsmethode, die 2016 im Kontext des BEPS-Projekts der OECD/G20 entwickelt wird.

Neben dem Bekenntnis aller Staaten, die sich an die Ergebnisse des BEPS-Projekts halten, zur Umsetzung des Mindeststandards haben sich die im folgenden aufgeführten Staaten bereit erklärt, in ihren bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen ein obligatorisches, verbindliches Schiedsverfahren vorzusehen, das die Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten innerhalb eines bestimmten Zeitrahmens gewährleistet: Australien, Belgien, Frankreich, Deutschland, Irland, Italien, Japan, Kanada, Luxemburg, die Niederlande, Neuseeland, Norwegen, Österreich, Polen, Schweden, Schweiz, Slowenien, Spanien, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten¹. Dies ist ein bedeutender Schritt, da diese Staaten laut Berichten an die OECD zum Jahresende 2013 insgesamt an mehr als 90 Prozent der im Verständigungsverfahren noch zu regelnden Fälle beteiligt waren².

Anmerkungen

1. Die Abschlusserklärung der Staats- und Regierungschefs zum G7-Gipfel am 7. und 8. Juni 2015 (abrufbar unter www.g7germany.de/Content/DE/_Anlagen/G8_G20/2015-06-08-g7-abschluss-eng.pdf?__blob=publicationFile) beinhaltet die folgende Aussage zu Verständigungs- und Schiedsverfahren:

Darüber hinaus werden wir uns darum bemühen, die bestehenden internationalen Informationsnetzwerke und die bestehende grenzüberschreitende Zusammenarbeit in Steuerfragen zu verbessern, und zwar auch durch das Bekenntnis, ein obligatorisches, verbindliches Schiedsverfahren einzuführen, um zu gewährleisten, dass das Risiko der Doppelbesteuerung kein Hindernis für grenzüberschreitenden Handel und grenzüberschreitende Investitionen darstellt. Wir unterstützen die laufende Arbeit an einem verbindlichen Schiedsverfahren als Teil des BEPS-Projekts und ermuntern andere Partner, sich uns in diesem wichtigen Unterfangen anzuschließen.

2. Siehe www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm.

Einführung

1. Auf Wunsch der G20 hat die OECD im Juli 2013 ihren *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung* (BEPS-Aktionsplan) veröffentlicht. Der BEPS-Aktionsplan enthält 15 Aktionspunkte zur umfassenden Bekämpfung von Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen sowie Fristen für deren Umsetzung.
2. Im BEPS-Aktionsplan wird eingeräumt, dass die Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS durch Maßnahmen flankiert werden müssen, die Planungssicherheit und Berechenbarkeit für Unternehmen schaffen. Die Arbeiten zu Aktionspunkt 14, in deren Rahmen die Effizienz des Verständigungsverfahrens zur Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten verbessert werden soll, bilden daher einen festen Bestandteil der Arbeiten an BEPS-Fragen und spiegeln den umfassenden und ganzheitlichen Ansatz des BEPS-Aktionsplans wider. Der betreffende Teil des Aktionsplans lautet wie folgt:

Die Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS müssen durch Maßnahmen flankiert werden, die Planungssicherheit und Berechenbarkeit für Unternehmen schaffen.

Eine Verbesserung der Effizienz des Verständigungsverfahrens ist eine wichtige Ergänzung zu der Arbeit an BEPS-Fragen. Durch die Auslegung und Anwendung neuer Regeln infolge der vorstehend beschriebenen Maßnahmen könnte ein Unsicherheitsfaktor geschaffen werden, der so weit wie möglich minimiert werden sollte. Daher wird untersucht, welche Hindernisse die Staaten an der Beilegung von abkommensbezogenen Streitigkeiten im Rahmen des Verständigungsverfahrens hindern und wie diese beseitigt werden können. Ferner wird eine Ergänzung der bestehenden Bestimmungen zu Verständigungsverfahren in Steuerabkommen durch eine zwingende und verbindliche Schiedsklausel in Erwägung gezogen.

AKTIONSPUNKT 14

Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen

Erarbeitung von Lösungen zur Beseitigung von Hindernissen, die Staaten an der Beilegung von abkommensbezogenen Streitigkeiten im Rahmen des Verständigungsverfahrens hindern, darunter das Fehlen von Schiedsklauseln in den meisten Abkommen und der Umstand, dass in bestimmten Fällen der Zugang zu Verständigungs- und Schiedsverfahren verweigert werden kann.

3. Der vorliegende Bericht spiegelt die Ergebnisse der Arbeiten zu Aktionspunkt 14 wider. In dem Bericht wird die Verpflichtung der Staaten zur Umsetzung eines Mindeststandards bei der Streitbeilegung erläutert, der konkrete Maßnahmen zur Beseitigung von Hindernissen für ein effektives und effizientes Verständigungsverfahren umfasst. Zudem wird die Einigung zwischen Staaten über die Einrichtung eines Überwachungsmechanismus beschrieben, mit dem sichergestellt wird, dass die im Standard enthaltenen Verpflichtungen tatsächlich erfüllt werden. Der Mindeststandard, dazugehörige optimale Verfahrensweisen („best practices“) und die daraus resultierenden Änderungen am OECD-Musterabkommen werden

in I.A und I.B näher erläutert. Der Rahmen für einen Überwachungsmechanismus nach dem Peer-Review-Verfahren wird in I.C beschrieben.

4. Der Mindeststandard umfasst konkrete Maßnahmen, mit denen Staaten gewährleisten, dass sie abkommensbezogene Streitigkeiten rechtzeitig, effektiv und effizient beilegen werden. Die einzelnen Punkte des Mindeststandards werden nachstehend erläutert und beziehen sich auf die folgenden drei Ziele:

- Die Staaten sollten sicherstellen, dass die Abkommensverpflichtungen in Bezug auf das Verständigungsverfahren vollständig nach Treu und Glauben umgesetzt und im Verständigungsverfahren zu regelnde Fälle zügig abgeschlossen werden.
- Die Staaten sollten sicherstellen, dass Verwaltungsverfahren zur Verhinderung und zur zügigen Beilegung abkommensbezogener Streitfälle beitragen.
- Die Staaten sollten sicherstellen, dass Steuerpflichtige, auf die Artikel 25 Absatz 1 zutrifft, Zugang zum Verständigungsverfahren haben.

5. Den konkreten Maßnahmen, die Teil des Mindeststandards sind, wurden Erläuterungen und in einigen Fällen Änderungen am OECD-Musterabkommen beigelegt (Änderungen am aktuellen Wortlaut des OECD-Musterabkommens sind **fett und kursiv** (Ergänzungen) bzw. ~~durchgestrichen~~ (Streichungen) dargestellt). Weitere Änderungen am Kommentar zum OECD-Musterabkommen (im Folgenden „Kommentar“) werden im Rahmen der nächsten Aktualisierung des Musterabkommens erstellt, damit die Schlussfolgerungen aus diesem Bericht berücksichtigt werden können.

6. Die einzelnen Punkte des Mindeststandards (die im vorliegenden Text durch Umrandung hervorgehoben sind) wurden so formuliert, dass sie eindeutige und objektive Kriterien enthalten, die im Rahmen des Überwachungsprozesses bewertet und überprüft werden können. Wie in I.C dargestellt, werden im Zuge der Arbeiten zur Entwicklung eines Überwachungsmechanismus (i) die Leitlinien, anhand derer die teilnehmenden Staaten gegenseitig die Umsetzung des Mindeststandards beurteilen werden, und (ii) die für die Zwecke des Überwachungsmechanismus anzuwendende Bewertungsmethode ausgearbeitet.

7. Im Rahmen der Arbeiten zu Aktionspunkt 14 konnte zudem Verständigung darüber erzielt werden, dass bestimmte Maßnahmen zur Beseitigung von Hindernissen, die die Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten durch das Verständigungsverfahren verhindern, eher als optimale Verfahrensweisen („best practices“) dargestellt werden sollten, da diese im Gegensatz zu den Punkten des Mindeststandards subjektiver oder qualitativer Natur sind und nicht so leicht überwacht und beurteilt werden können oder zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht alle OECD- und G20-Staaten bereit sind, sich diesen zu verpflichten. Diese optimalen Verfahrensweisen sind daher nicht Teil des Mindeststandards. Den optimalen Verfahrensweisen sind Erläuterungen und in einigen Fällen die Änderungen am OECD-Musterabkommen beigelegt.

8. Schlussendlich wird die Verständigung auf einen Mindeststandard, mit dem die Effektivität von Streitbeilegungsmechanismen in Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen verbessert wird, durch die Zusage vieler Staaten, ein obligatorisches, verbindliches Schiedsverfahren einzuführen, ergänzt. Wenngleich derzeit nicht unter allen OECD- und G20-Staaten Einigung im Hinblick auf die Einführung eines obligatorischen, verbindlichen Schiedsverfahrens zur zügigen Beilegung von Verständigungsverfahren besteht, hat eine große Anzahl von Staaten die Einführung und Umsetzung eines obligatorischen, verbindlichen Schiedsverfahrens zugesagt. Dieses Bekenntnis zum Schiedsverfahren im Rahmen des Verständigungsverfahrens wird in Teil II dieses Berichts erläutert.

I. Mindeststandard, optimale Verfahrensweisen und Überwachungsprozess

A. Die Punkte des Mindeststandards zur Gewährleistung einer zügigen, effektiven und effizienten Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten

1. Die Staaten sollten sicherstellen, dass die Abkommensverpflichtungen in Bezug auf das Verständigungsverfahren vollständig nach Treu und Glauben umgesetzt und die im Verständigungsverfahren zu regelnden Fälle zügig abgeschlossen werden

9. Der in Artikel 25 (Verständigungsverfahren) des OECD-Musterabkommens beschriebene Streitbeilegungsmechanismus ist ein zentraler und unverzichtbarer Bestandteil der von einem Vertragsstaat bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens eingegangenen Verpflichtungen; Artikel 25 muss vollständig nach Treu und Glauben, entsprechend seiner Bestimmungen und unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens umgesetzt werden. Mit den in I.A.1 beschriebenen Punkten des Mindeststandards soll die vollständige Umsetzung von Abkommensverpflichtungen in Bezug auf das Verständigungsverfahren und der zügige Abschluss von im Verständigungsverfahren zu regelnden Fällen gewährleistet werden.

1.1 Die Staaten sollten die Absätze 1 bis 3 des Artikels 25 gemäß der Auslegung im Kommentar und vorbehaltlich der in den Punkten 3.1 und 3.3 des Mindeststandards vorgesehenen Abweichungen in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufnehmen; sie sollten die Inanspruchnahme des Verständigungsverfahrens für Verrechnungspreisfälle ermöglichen und die daraus resultierenden Verständigungsvereinbarungen umsetzen (z.B. durch entsprechende Berichtigung der festgesetzten Steuer).

10. Die Absätze 1 bis 3 des Artikels 25 enthalten einen Mechanismus, mit dem die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten unabhängig von den nach innerstaatlichem Recht vorgesehenen ordentlichen Rechtsmitteln Meinungsverschiedenheiten oder Schwierigkeiten bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens durch Verständigung beilegen können. Dieser Mechanismus – das Verständigungsverfahren – ist für die ordnungsgemäße Anwendung und Auslegung des Abkommens von entscheidender Bedeutung, insbesondere damit Steuerpflichtige mit Anspruch auf Abkommensvergünstigungen nicht in beiden Vertragsstaaten einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung unterliegen. Die Staaten sollten daher die Absätze 1 bis 3 des Artikels 25 gemäß der Auslegung im Kommentar (insbesondere Ziffer 55 des Kommentars zu Artikel 25, die auf die Situation von Staaten Bezug nimmt, in denen nach ihrem innerstaatlichen Recht das Abkommen nicht in den Punkten ergänzt werden kann, die weder explizit noch implizit im Abkommen

behandelt werden) und vorbehaltlich der in den Punkten 3.1 und 3.3 des Mindeststandards vorgesehenen Abweichungen in alle ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufnehmen.

11. Grundsätzlich steht die wirtschaftliche Doppelbesteuerung, die aus der Hinzurechnung von Gewinnen von verbundenen Unternehmen gemäß Artikel 9 Absatz 1 (Verbundene Unternehmen) entstehen kann, nicht im Einklang mit dem Ziel und Zweck des Abkommens, Doppelbesteuerung zu beseitigen. Insbesondere die Verweigerung eines Verständigungsverfahrens in Bezug auf die von einem Abkommenspartner vorgenommenen Verrechnungspreisberichtigungen zur Beseitigung der ggf. aufgrund einer solchen Berichtigung entstandenen Doppelbesteuerung dürfte einem der vorrangigen Ziele von Doppelbesteuerungsabkommen zuwiderlaufen. Die Staaten sollten daher in Verrechnungspreisfällen den Zugang zum Verständigungsverfahren gewähren. Die Staaten sollten insbesondere dann Zugang zum Verständigungsverfahren gewähren, wenn die Vertragsstaaten aufgrund von Abkommensbestimmungen, wie z.B. Artikel 9 Absatz 2, oder, wenn diese Bestimmung nicht in dem betreffenden Abkommen enthalten ist, aufgrund des innerstaatlichen Rechts eine Gegenberichtigung vornehmen können und die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren müssen, damit die angemessene Höhe der Gegenberichtigung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bestimmt werden kann. Die Staaten sollten darüber hinaus sämtliche Verständigungsvereinbarungen aus diesen und anderen im Verständigungsverfahren zu regelnden Fällen umsetzen.

12. Im Rahmen der nächsten Aktualisierung des OECD-Musterabkommens sollen Änderungen an Artikel 25 vorgenommen werden, um die DBA-Verpflichtung zur Bemühung um Lösung von dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerungsfällen durch Verständigung näher zu erläutern.

1.2 Die Staaten sollten Zugang zum Verständigungsverfahren gewähren, wenn zwischen dem Steuerpflichtigen und den die Berichtigung vornehmenden Steuerbehörden Uneinigkeit darüber besteht, ob die Voraussetzungen für die Anwendung einer Abkommensbestimmung zur Missbrauchsbekämpfung erfüllt wurden oder ob die Anwendung einer innerstaatlichen Rechtsvorschrift zur Missbrauchsbekämpfung im Widerspruch zu einem Doppelbesteuerungsabkommen steht.

13. Gemäß Ziffer 26 des Kommentars zu Artikel 25 gibt es bei Nichtvorhandensein einer besonderen Bestimmung keine allgemeine Vorschrift, wonach der Zugang zum Verständigungsverfahren in Missbrauchsfällen verweigert werden kann. Die Ziffern 9.1 bis 9.5 des Kommentars zu Artikel 1 sind für die Frage, ob in Fällen von Missbrauch Zugang zum Verständigungsverfahren gewährt werden muss, ebenfalls von Bedeutung; In Ziffer 9.5 ist insbesondere vorgesehen, dass Abkommensvergünstigungen durch Anwendung einer Missbrauchsbekämpfungsvorschrift versagt werden können, wenn die Erlangung einer günstigeren Behandlung auf der Grundlage des jeweils gültigen Abkommens dem Ziel und Zweck der betreffenden Abkommensbestimmungen widersprechen würde. Das in Ziffer 9.5 beschriebene Grundprinzip, wonach die Vergünstigungen eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht verfügbar sein sollten, wenn einer der Hauptzwecke von Gestaltungen oder Transaktionen darin besteht, eine Vergünstigung aus einem Doppelbesteuerungsabkommen zu erlangen, und der Erhalt der Vergünstigung unter diesen Umständen dem Ziel und Zweck der einschlägigen Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens widersprechen würde, wird durch die allgemeine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift, die auf den im Rahmen der Arbeiten zu Aktionspunkt 6 des BEPS-Aktionsplans erarbeiteten Hauptzweck von Transaktionen und

Gestaltungen abstellt (die Bestimmung zum Hauptzweck-Kriterium bzw. „PPT-Klausel“), in Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen. Die Auslegung und/oder Anwendung dieser Vorschrift würde eindeutig unter das Verständigungsverfahren fallen.

14. In diesem Zusammenhang sollte betont werden, dass sich die in Artikel 25 Absatz 1 enthaltene Verpflichtung, Zugang zum Verständigungsverfahren zu gewähren, von der in Artikel 25 Absatz 2 enthaltenen Verpflichtung zur Bemühung um Lösung des Falls sowie von einer Verpflichtung, einen Fall einem Schiedsverfahren zu unterwerfen, wenn die betreffenden Abkommen eine Schiedsklausel enthalten, unterscheidet. Nach Absatz 1 hat der betreffende Steuerpflichtige das Recht, einen Fall der zuständigen Behörde zu unterbreiten, wenn er der Auffassung ist, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vorliegt oder vorliegen wird. Ein nach Absatz 1 unterbreiteter Fall ist nur dann zulässig, wenn er innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führenden Maßnahme unterbreitet wurde. Sobald ein Fall angenommen wurde, auf den Absatz 1 zutrifft, muss die zuständige Behörde, der der Fall unterbreitet wurde, feststellen, ob die Einwendung des Steuerpflichtigen begründet ist. Trifft dies zu, kann die zuständige Behörde den Fall möglicherweise selbst lösen, z.B. wenn die dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vollständig oder teilweise auf eine Maßnahme des Staates zurückzuführen ist, dem der Steuerpflichtige seinen im Verständigungsverfahren zu regelnden Fall unterbreitet hat. Ein im Verständigungsverfahren zu regelnder und angenommener Fall wird nur dann in die zweite, bilaterale Phase des Verständigungsverfahrens übergehen, wenn die zwei in Artikel 25 Absatz 2 enthaltenen Voraussetzungen erfüllt sind: (i) die zuständige Behörde, der der Fall unterbreitet wurde, hält die Einwendung des Steuerpflichtigen für begründet und (ii) diese zuständige Behörde kann selbst keine zufriedenstellende Lösung herbeiführen. Schlussendlich steht das Schiedsverfahren nur dann zur Verfügung, wenn für den Fall, den die zuständigen Behörden in der in Artikel 25 Absatz 2 beschriebenen bilateralen Phase des Verfahrens nicht lösen können, im betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen ein Schiedsverfahren vorgesehen ist.

15. In Bezug auf die Hürden bei der Zulassung zur Prüfung eines im Verständigungsverfahren zu regelnden Falls (d.h. Zugang zum Verständigungsverfahren) sollten Steuerpflichtige bei Erfüllung der in Artikel 25 Absatz 1 genannten Voraussetzungen Zugang zum Verständigungsverfahren erhalten, auch wenn zwischen dem Steuerpflichtigen und der zuständigen Behörde, der er seinen im Verständigungsverfahren zu regelnden Fall unterbreitet hat, Uneinigkeit darüber besteht, ob die Voraussetzungen für die Anwendung einer Abkommensvorschrift zur Missbrauchsbekämpfung (z.B. einer abkommensbezogenen Vorschrift wie der PPT-Klausel) erfüllt sind oder ob die Anwendung einer innerstaatlichen Missbrauchsbekämpfungsvorschrift im Widerspruch zu einem Doppelbesteuerungsabkommen steht. Beabsichtigt ein Staat, in einem oder in bestimmten Fällen den Zugang zum Verständigungsverfahren zu beschränken oder zu verwehren, sollten diese Beschränkungen konkret und ausdrücklich mit den Abkommenspartnern abgestimmt werden. Dies sollte die Pflicht beinhalten, die zuständige Behörde des Abkommenspartners über entsprechende Fälle und die damit zusammenhängenden Gegebenheiten und Umstände zu unterrichten.

16. Die in Punkt 1.2 des Mindeststandards vorgesehene Verpflichtung umfasst lediglich den Zugang zum Verständigungsverfahren, die sich, wie in Absatz 14 erläutert, von der in Artikel 25 Absatz 2 enthaltenen Verpflichtung zur Bemühung um Lösung des Falls sowie von einer Verpflichtung, einen Fall einem Schiedsverfahren zu unterwerfen, sofern die betreffenden Abkommen eine Schiedsklausel enthalten, unterscheidet. Diese Verpflichtung darf daher nicht so ausgelegt werden, als sei sie eine implizite Verpflichtung in Bezug auf diese

anderen Verpflichtungen. Des Weiteren vereinbaren die Staaten, deren Verfahren momentan möglicherweise nicht diesem Punkt des Mindeststandards entsprechen, diese Verpflichtung bei neuen Anträgen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens einzuhalten.

17. Im Rahmen der nächsten Aktualisierung des OECD-Musterabkommens sollen Änderungen an Artikel 25 vorgenommen werden, um die Umstände, unter denen ein Vertragsstaat den Zugang zum Verständigungsverfahren verwehren kann, näher zu erläutern.

1.3 Die Staaten sollten sich verpflichten, im Verständigungsverfahren zu regelnde Fälle zügig abzuschließen: Die Staaten verpflichten sich, im Verständigungsverfahren zu regelnde Fälle innerhalb von durchschnittlich 24 Monaten abzuschließen. Der Fortschritt der Staaten bei der Verwirklichung dieses Ziels wird auf der Grundlage der in Übereinstimmung mit dem vereinbarten Berichtsrahmen angefertigten Statistiken überprüft (s. Punkt 1.5).

18. Wenngleich der Abschluss eines Falls im Wege des Verständigungsverfahrens je nach Komplexität unterschiedlich viel Zeit in Anspruch nehmen kann, bemühen sich die meisten zuständigen Behörden, innerhalb von 24 Monaten eine bilaterale Vereinbarung zur Beilegung eines im Verständigungsverfahren zu regelnden Falls zu schließen. Die Staaten sollten sich daher verpflichten, im Verständigungsverfahren zu regelnde Fälle innerhalb von durchschnittlich 24 Monaten abzuschließen. Der Fortschritt der Staaten bei der Verwirklichung dieses Ziels wird auf der Grundlage der in Übereinstimmung mit dem vereinbarten Berichtsrahmen angefertigten Statistiken überprüft (s. Punkt 1.5). Dieser Berichtsrahmen wird die vereinbarten Meilensteine für die Aufnahme und den Abschluss eines im Verständigungsverfahren zu regelnden Falls sowie für andere wesentliche Phasen des Verständigungsverfahrens beinhalten. Es ist ebenfalls angedacht, im Zuge der Ausarbeitung des Berichtsrahmens verbindliche Fristen für die verschiedenen Phasen des Verständigungsverfahrens zu vereinbaren.

1.4 Die Staaten sollten das Verhältnis zwischen ihren zuständigen Behörden verbessern und gemeinsam die Effektivität des Verständigungsverfahrens erhöhen, indem sie Mitglied des Forums zum Verständigungsverfahren des Forums Steuerverwaltung (FTA MAP Forum) werden.

19. Das Forum Steuerverwaltung (FTA) ist ein Nebenorgan des OECD-Steuerausschusses und führt Vertreter aus 46 Staaten¹ zusammen, die auf gleichberechtigter Ebene gemeinsam eine globale Lösung für die Fragen und Probleme von Steuerverwaltungen erarbeiten sollen. Das FTA MAP Forum setzt sich aus den zuständigen Behörden der Teilnehmerstaaten des Forums Steuerverwaltung zusammen und wurde gegründet, um allgemeine Fragen zum Verständigungsverfahren in allen Teilnehmerländern zu erörtern. Das Forum hat einen multilateralen strategischen Plan² ausgearbeitet, mit dem die Wirksamkeit des Verständigungsverfahrens kollektiv verbessert werden soll, um sowohl die Bedürfnisse der Regierungen als auch die der Steuerzahler zu erfüllen und so die bedeutende Rolle des Verständigungsverfahrens im globalen Steuerumfeld zu sichern. Vor dem Hintergrund der Ziele des FTA MAP Forums und insbesondere angesichts der Rolle des Forums bei der Überwachung der Umsetzung des in diesem Bericht enthaltenen Mindeststandards (s. Punkt 1.6) sollten die Staaten Mitglied des FTA MAP Forums werden und sich umfassend an dessen Arbeiten beteiligen.

1.5 Die Staaten sollten rechtzeitig vollständige Statistiken zum Verständigungsverfahren gemäß einem vereinbarten Berichtsrahmen, der in Abstimmung mit dem FTA MAP Forum entwickelt wird, bereitstellen.

20. Seit 2006 erhebt und veröffentlicht die OECD von ihren Mitgliedern sowie von Nicht-OECD-Staaten, die bereit sind, ihre Daten zur Verfügung zu stellen, Statistiken zum Verständigungsverfahren. Diese statistischen Daten schaffen im Hinblick auf das Verständigungsverfahren in den jeweiligen Staaten Transparenz und liefern einen umfassenden Überblick über den Zustand des Verständigungsverfahrens in allen Volkswirtschaften, die Statistiken bereitstellen. Im Rahmen der Arbeiten zu Aktionspunkt 14 dürften die Statistiken einen konkreten Maßstab bieten, mit dem die Auswirkungen der Umsetzung des in diesem Bericht enthaltenen Mindeststandards beurteilt werden können. Sie werden zudem ein wichtiger Bestandteil des in I.C beschriebenen Überwachungsmechanismus sein. Die Staaten sollten daher rechtzeitig vollständige Statistiken zum Verständigungsverfahren gemäß einem vereinbarten Berichtsrahmen, der in Abstimmung mit dem FTA MAP Forum entwickelt wird, bereitstellen. Wie bereits erläutert, wird dieser Berichtsrahmen die vereinbarten Meilensteine für die Einleitung und die Beendigung/Beilegung eines im Verständigungsverfahren zu regelnden Falls sowie für andere wesentliche Phasen des Verständigungsverfahrens beinhalten.

1.6 Die Staaten sollten sich verpflichten, die Einhaltung des Mindeststandards im Rahmen des FTA MAP Forum von den Partnerstaaten überprüfen zu lassen.

21. Wie in Punkt 1.4 des Mindeststandards vorgesehen, sollten die Staaten Mitglied des FTA MAP Forums werden und sich umfassend an den Arbeiten des Forums beteiligen. Die Staaten sollten sich ebenfalls verpflichten, die Einhaltung des Mindeststandards anhand eines in Abstimmung mit dem FTA MAP Forum zu entwickelnden Überwachungsmechanismus von den Partnerstaaten (d.h. den anderen Mitgliedern des FTA MAP Forums) überprüfen zu lassen. In I.C werden die allgemeinen Merkmale des Überwachungsmechanismus beschrieben. Diese Überwachung ist notwendig, damit die wirkungsvolle Umsetzung des in I.A beschriebenen Mindeststandards gewährleistet werden kann.

1.7 Die Staaten sollten im Hinblick auf ihre Haltung zum Schiedsverfahren im Rahmen des Verständigungsverfahrens Transparenz schaffen.

22. Das obligatorische, verbindliche Schiedsverfahren im Rahmen des Verständigungsverfahrens fand nach seiner Aufnahme in Artikel 25 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens im Jahr 2008 Eingang in eine Reihe bilateraler Abkommen. In einer Fußnote zu Absatz 5 heißt es, dass in einigen Staaten innerstaatliches Recht, politische oder verwaltungstechnische Erwägungen die in diesem Absatz vorgesehene Art der Streitbeilegung nicht zulassen oder rechtfertigen können und dass Staaten die Bestimmung nur in das Abkommen aufnehmen sollten, wenn sie dies nach den in Ziffer 65 des Kommentars zu dem Absatz beschriebenen Faktoren für angemessen halten. Aufgrund der Fußnote und der Ziffer 65 des Kommentars zu Artikel 25 ist es nicht notwendig, dass Staaten zu dieser Bestimmung Vorbehalte einlegen (im Fall von OECD-Mitgliedstaaten³) oder eine Stellungnahme abgeben (im Fall von Nicht-OECD-Staaten⁴). Hinsichtlich der Haltung der einzelnen Staaten zum Schiedsverfahren im Rahmen des Verständigungsverfahrens führt dies allerdings zu einem Mangel an Transparenz.

23. Um im Hinblick auf die Haltung der Staaten zum Schiedsverfahren im Rahmen des Verständigungsverfahrens Transparenz zu schaffen, wird die Fußnote zu Artikel 25 Absatz 5 gestrichen und Ziffer 65 des Kommentars zu Artikel 25 im Rahmen der nächsten Aktualisierung des OECD-Musterabkommens entsprechend geändert. Die sich daraus ergebenden Änderungen am Kommentar zu Artikel 25 werden zum gleichen Zeitpunkt vorgenommen. Diese Änderungen des Kommentars zu Artikel 25 werden insbesondere geeignete alternative Bestimmungen für die Staaten umfassen, die den Geltungsbereich des Schiedsverfahrens im Rahmen des Verständigungsverfahrens auf bestimmte, vorab festgelegte Fälle beschränken wollen.

2. Die Staaten sollten sicherstellen, dass Verwaltungsverfahren zur Verhinderung und zügigen Beilegung abkommensbezogener Streitfälle beitragen.

24. Angemessene Verwaltungsverfahren und -praktiken sind für ein Umfeld wichtig, in dem die zuständigen Behörden ihre Aufgabe, Abkommensbestimmungen objektiv auszulegen und gerecht und einheitlich auf die Gegebenheiten und Umstände des konkreten Einzelfalls eines Steuerpflichtigen anzuwenden, umfassend und wirkungsvoll erfüllen können. Mit den in I.A.2 bezeichneten Punkten des Mindeststandards soll eine Reihe verschiedenartiger Hindernisse für die Vermeidung und zügige Beilegung von Streitfällen mittels Verständigungsverfahren beseitigt werden, die mit den internen Abläufen von Steuerverwaltungen und der Funktion als zuständige Behörde sowie der Transparenz der Verfahren zur Anwendung des Verständigungsverfahrens und den von den zuständigen Behörden verfolgten Konzepten zur proaktiven Beilegung möglicher Streitfälle in Zusammenhang stehen.

2.1 Die Staaten sollten Vorschriften, Leitlinien und Verfahren für die Einleitung und Durchführung des Verständigungsverfahrens veröffentlichen und angemessene Maßnahmen ergreifen, um den Steuerpflichtigen diese Informationen zur Verfügung zu stellen. Die Staaten sollten sicherstellen, dass ihre Richtlinien für Verständigungsverfahren anschaulich und für die Öffentlichkeit leicht zugänglich sind.

25. Die Staaten sollten Vorschriften, Leitlinien und Verfahren für ihre Programme für das Verständigungsverfahren (*MAP programmes*) ausarbeiten und veröffentlichen, in denen auch beschrieben ist, wie Steuerpflichtige einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens stellen können. Diese Hinweise sollten in klarer und leicht verständlicher Sprache abgefasst und für die Öffentlichkeit leicht zugänglich sein (z.B. abrufbar auf den Internetseiten der Steuerverwaltung und/oder des Finanzministeriums). Da diese Informationen von besonderer Bedeutung sein können, wenn eine Berichtigung Sachverhalte im Geltungsbereich eines Doppelbesteuerungsabkommens betreffen könnte (z.B. eine Verrechnungspreiskorrektur bei einem Binnengeschäft mit einem verbundenen Unternehmen in einem Abkommensstaat), sollten Staaten durch angemessene Maßnahmen sicherstellen, dass die von ihnen veröffentlichten Hinweise zu ihren Programmen für das Verständigungsverfahren den Steuerzahlern in diesen Fällen zugänglich sind.

2.2 Die Staaten sollten ihre landesspezifischen Kurzdarstellungen des Verständigungsverfahrens auf einer gemeinsamen öffentlichen Plattform veröffentlichen (gemäß einem vereinbarten Muster, das in Abstimmung mit dem Forum zum Verständigungsverfahren (MAP Forum) des Forums Steuerverwaltung (FTA) entwickelt wird).

26. Die Staaten sollten ihre landesspezifischen Kurzdarstellungen des Verständigungsverfahrens auf einer gemeinsamen öffentlichen Plattform (z.B. einer eigens hierfür vorgesehenen Internetseite) veröffentlichen, um die Übersichtlichkeit und die Verbreitung der veröffentlichten Hinweise zum Programm für das Verständigungsverfahren zu verbessern. In diesem Zusammenhang ist unter „landesspezifische Kurzdarstellung des Verständigungsverfahrens“ („country MAP profile“) ein Dokument mit Kontaktangaben der zuständigen Behörde und Links zu innerstaatlichen Leitlinien zum Verständigungsverfahren sowie anderen nützlichen landesspezifischen Informationen über den Ablauf des Verständigungsverfahrens zu verstehen. Eine inhaltliche Vorlage für die landesspezifischen Kurzdarstellungen des Verständigungsverfahrens wird in Abstimmung mit dem Forum zum Verständigungsverfahren des Forums Steuerverwaltung (FTA MAP Forum) erarbeitet. Bei der Ausarbeitung dieser Vorlage wird berücksichtigt, dass Klarheit hinsichtlich der Position erforderlich ist, die die einzelnen Staaten in Bezug auf die in diesem Bericht enthaltenen optimalen Verfahrensweisen vertreten.

2.3 Die Staaten sollten sicherstellen, dass die für Verständigungsverfahren zuständigen Beschäftigten die erforderlichen Befugnisse zur Entscheidung von Verständigungsverfahren gemäß dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen besitzen und dabei vor allem unabhängig sind von der Billigung oder von den Anordnungen der Mitarbeiter der Steuerverwaltung, die die in Frage stehenden Berichtigungen vorgenommen haben, sowie von einer Beeinflussung durch Rücksichtnahme auf die politische Linie, die das Land in künftigen Änderungen des Abkommens verfolgt sehen möchte.

27. In den internen Leitlinien und Verfahren für die Durchführung ihrer Programme für das Verständigungsverfahren sollten die Staaten unmissverständlich festlegen, dass ihre für Verständigungsverfahren zuständigen Beschäftigten die Befugnis besitzen, im Verständigungsverfahren zu regelnde Fälle gemäß dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen und auf der Grundlage einer objektiven und einheitlichen Anwendung der Abkommensbestimmungen auf die konkreten Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls eines Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Beseitigung einer abkommenswidrigen Besteuerung zu entscheiden. In diesen internen Leitlinien und Verfahren sollte insbesondere vorgeschrieben sein, dass die zuständige Behörde zur Entscheidung eines im Verständigungsverfahren zu regelnden Falls keiner Genehmigung oder Weisung durch Mitarbeiter der Steuerverwaltung unterliegt, die die betreffenden Berichtigungen vorgenommen haben, und die zuständige Behörde sollte bei der Entscheidung eines im Verständigungsverfahren zu regelnden Falls nicht durch Rücksichtnahme auf den politischen Kurs beeinflusst sein, den das Land in künftigen Änderungen an dem Abkommen (oder, allgemeiner ausgedrückt, an der bevorzugten Verhandlungsposition des Landes bezüglich aller seiner künftigen Abkommen) übernommen und wiedergegeben sehen möchte. Die Verpflichtung, die Beschäftigten mit Zuständigkeit für im Verständigungsverfahren zu regelnde Fälle mit der Befugnis zur Entscheidung dieser Fälle gemäß Punkt 2.3 des Mindeststandards auszustatten, umfasst auch eine Verpflichtung zur fristgerechten Umsetzung der von den zuständigen Behörden im Verständigungsverfahren herbeigeführten Verständigungen.

2.4 Die Staaten sollten hinsichtlich der Aufgaben der zuständigen Behörde und der für die Abläufe des Verständigungsverfahrens zuständigen Beschäftigten keine Leistungsindikatoren verwenden, die auf die Zahl der bestätigten Berichtigungen (audit adjustments) oder auf die Aufrechterhaltung der Steuereinnahmen abstellen.

28. In den internen Verfahren der Staaten für die Durchführung ihrer Programme für das Verständigungsverfahren sollte eindeutig festgelegt sein, dass hinsichtlich der Aufgaben ihrer zuständigen Behörde und der für die Abläufe des Verständigungsverfahrens zuständigen Beschäftigten keine Leistungsbewertung erfolgt, die auf Kriterien wie die Zahl der bestätigten Berichtigungen, die aufgrund von Betriebsprüfungen erfolgt waren, oder die Aufrechterhaltung der Steuereinnahmen abstellt. Vielmehr sollte in diesen internen Verfahren festgelegt werden, dass die Amtstätigkeit der zuständigen Behörde und die für die Abläufe von Verständigungsverfahren zuständigen Beschäftigten anhand angemessener Leistungsindikatoren beurteilt werden, zu denen folgende Indikatoren zählen könnten:

- Anzahl der im Verständigungsverfahren beigelegten Fälle;
- Kohärenz (d.h. fundierte und kohärente Anwendung des Abkommens auf im Verständigungsverfahren zu regelnde Fälle, die identische Sachverhalte und ähnlich gestellte Steuerpflichtige betreffen); und
- Zeitaufwand für die Beilegung eines Falls im Wege des Verständigungsverfahrens (unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die zur Entscheidung eines im Verständigungsverfahren beizulegenden Falls benötigte Zeit je nach seiner Komplexität variieren kann und dass Sachverhalte außerhalb der Kontrolle der zuständigen Behörde beträchtlichen Einfluss auf die zur Beilegung eines Falls benötigte Zeit nehmen können).

2.5 Die Staaten sollten die Ausstattung des Aufgabenbereichs Verständigungsverfahren mit angemessenen Ressourcen gewährleisten.

29. Die Staaten sollten sicherstellen, dass der Aufgabenbereich Verständigungsverfahren mit angemessenen Ressourcen – darunter Personal-, Finanzierungs-, Schulungs- und anderer Programmbedarf – ausgestattet ist, damit die zuständigen Behörden ihre Aufgabe erfüllen können, Fälle abkommenswidriger Besteuerung fristgerecht und erfolgreich zu regeln.

2.6 Die Staaten sollten in ihren Richtlinien für Verständigungsverfahren klarstellen, dass zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen im Rahmen von Steuerprüfungen getroffene Regelungen (audit settlements) die Durchführung eines Verständigungsverfahrens nicht ausschließen. Sofern Staaten über ein von den Aufgabenbereichen Betriebsprüfung und Steuerprüfung unabhängiges administratives oder gesetzlich vorgeschriebenes Verfahren zur Schlichtung/Beilegung von Streitfällen verfügen, das ausschließlich auf Ersuchen des Steuerpflichtigen eingeleitet werden kann, können Staaten die Inanspruchnahme des Verständigungsverfahrens bei den Angelegenheiten einschränken, die im Wege dieses Verfahrens geregelt wurden. Die Staaten sollten ihre Abkommenspartner über diese administrativen oder gesetzlich vorgeschriebenen Verfahren unterrichten und sie sollten in ihren allgemeinen Leitfäden über diese Verfahren sowie in ihrer Verfahrensbeschreibung für das Verständigungsverfahren ausdrücklich auf die Auswirkungen hinweisen, die diese Verfahren hinsichtlich des Verständigungsverfahrens haben.

30. In der Verfahrensbeschreibung für das Verständigungsverfahren (MAP programme guidance) eines Staates sollte verdeutlicht werden, dass zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen im Rahmen einer Steuerprüfung getroffene Regelungen (audit settlements) der Einleitung eines Verständigungsverfahrens nicht entgegenstehen⁵. In diesen Fällen sollte die zuständige Behörde nach Einleitung des Verständigungsverfahrens von sich aus prüfen, ob die im Rahmen der Prüfung getroffene Regelung für den Steuerpflichtigen zu einer abkommenswidrigen Besteuerung führt, womit die tragende Rolle der zuständigen Behörde für die Gewährleistung der ordnungsgemäßen Anwendung und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen eines Landes anerkannt wird. Selbst wenn die zuständige Behörde die Einwendung des Steuerpflichtigen nicht für begründet hält, sollte sie der

zuständigen Behörde ihres Abkommenspartners entsprechend Mitteilung über den Fall machen. Dabei gilt, dass die Frage, ob ein Verständigungsverfahren in Fällen gewährt wird, in denen ein Steuerpflichtiger im Rahmen einer Steuerprüfung eine Einigung mit den Steuerbehörden (*audit settlement*) erzielt hat, von der Frage abzugrenzen ist, ob ein Schiedsverfahren im Rahmen des Verständigungsverfahrens (*MAP arbitration*) zur Verfügung steht (bei Vorliegen einer Schiedsklausel im maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen); Schiedsverfahren im Rahmen des Verständigungsverfahrens stehen nur in Fällen zur Verfügung, die zum Verständigungsverfahren zugelassen wurden und die Bedingungen des Artikels 25 Absatz 2 (d.h. die mit dem Fall befasste zuständige Behörde hält die Einwendung des Steuerpflichtigen für begründet) und der anwendbaren Schiedsklausel erfüllen.

31. Verfügt ein Staat jedoch über ein von den Aufgabenbereichen Betriebsprüfung und Steuerprüfung unabhängiges administratives oder gesetzlich vorgeschriebenes Verfahren der Streitbeilegung, das ausschließlich auf Antrag des Steuerpflichtigen eingeleitet werden kann, so kann dieser Staat den Zugang zum Verständigungsverfahren bei den Sachverhalten beschränken, die im Rahmen dieses administrativen oder gesetzlich vorgeschriebenen Verfahrens beigelegt wurden. Hierzu würde beispielsweise ein Verfahren zur Streitbeilegung gehören, das einen optionalen Antrag des Steuerpflichtigen auf abschließende Regelung im Rahmen der Steuerprüfung (*final audit settlement*) klar vorsieht und eindeutig gewährleistet, dass dieser Antrag an ein Gremium gerichtet und von diesem Gremium entschieden wird, das sich aus Personen zusammensetzt, die weder mittelbar noch unmittelbar an der Steuerprüfung selbst beteiligt waren und die über die Befugnis verfügen, in unabhängiger Weise so zu entscheiden, dass die Konformität der Entscheidung mit anwendbarem Recht, einschließlich anwendbaren Abkommen, gewährleistet ist. In jedem Fall sollten die Staaten ihre Abkommenspartner über Verfahren dieser Art in Kenntnis setzen. Die Staaten sollten zudem in ihren allgemeinen Leitlinien zu diesen Verfahren sowie in ihren Verfahrensbeschreibungen für das Verständigungsverfahren ausdrücklich auf die Auswirkungen dieser Verfahren auf das Verständigungsverfahren hinweisen, um sicherzustellen, dass Steuerpflichtige, die sich für die Inanspruchnahme dieser Verfahren entscheiden, umfassend über die Auswirkungen auf ihren Zugang zum Verständigungsverfahren informiert sind.

32. Es wird erwartet, dass die Frage des Zugangs zum Verständigungsverfahren in Fällen, in denen bei einer Steuerprüfung eine Einigung (*audit settlement*) erzielt wurde, bei der nächsten Aktualisierung des OECD-Musterabkommens in Änderungen am Kommentar zu Artikel 25 behandelt wird. Diese Änderungen dürften vor allem die grundsätzlichen Argumente betreffen, die für den Zugang zum Verständigungsverfahren in diesen Fällen sprechen, darunter vor allem die Doppelbesteuerung, die sich ergeben kann, wenn ein Steuerpflichtiger auf sein Recht verzichten muss, Fragen im Zusammenhang mit der Auslegung und Anwendung eines Abkommens im Wege des Verständigungsverfahrens bilateral klären zu lassen.

2.7 Staaten mit Programmen für bilaterale Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung sollten die rückwirkende Anwendung solcher Vorabverständigungen vorbehaltlich der anwendbaren Fristen (wie Verjährungsfristen für die Veranlagung) in geeigneten Fällen, in denen die maßgeblichen Gegebenheiten und Umstände in den früheren Veranlagungszeiträumen identisch sind, vorbehaltlich der Überprüfung dieser Gegebenheiten und Umstände im Rahmen einer Steuerprüfung vorsehen.

33. Hat ein Staat ein bilaterales Programm für Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung (APA) umgesetzt (siehe optimale Verfahrensweise 4), kann es vorkommen, dass die durch solche Vorabverständigung entschiedenen Fragen für frühere

Veranlagungszeiträume von Bedeutung sind, die nicht vom ursprünglichen Geltungsbereich der Vorabverständigung erfasst werden. Die rückwirkende Anwendung der Vorabverständigung auf diese früheren Jahre kann zur Vermeidung oder Beilegung möglicher Verrechnungspreisstreitigkeiten beitragen. Entsprechend sollten Staaten mit bilateralen Programmen für Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung die rückwirkende Anwendung solcher Vorabverständigungen in geeigneten Fällen, in denen die maßgeblichen Gegebenheiten und Umstände in den früheren Veranlagungszeiträumen identisch sind, vorbehaltlich der Überprüfung dieser Gegebenheiten und Umstände im Rahmen einer Steuerprüfung vorsehen. Die rückwirkende Anwendung einer Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung unterliegt weiterhin den anwendbaren Fristen, d.h. zum einen den Fristen gemäß Artikel 25, wenn ein Antrag auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens betreffend die früheren Veranlagungszeiträume gestellt wurde oder gestellt werden wird, und zum anderen den Fristen gemäß den nationalen Rechtsvorschriften (wie den Verjährungsfristen für die Veranlagung), wenn kein Antrag auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens betreffend die früheren Veranlagungszeiträume gestellt wurde oder gestellt werden wird. Berichtigungen nach unten sollten nur nach Unterrichtung oder Konsultation der anderen zuständigen Behörde erfolgen, um ein Ergebnis zu vermeiden, das zur Nichtbesteuerung der gesamten oder eines Teils der berichtigten Gewinne führt.

3. **Die Staaten sollten sicherstellen, dass Steuerpflichtige, auf die Artikel 25 Absatz 1 zutrifft, Zugang zum Verständigungsverfahren haben.**

34. Zu den Haupthindernissen für die Beilegung abkommensbezogener Streitfälle im Wege des Verständigungsverfahrens gehören Streitfragen im Zusammenhang mit dem Umfang der DBA-Verpflichtung, Zugang zum Verständigungsverfahren zu gewähren. Streitfragen dieser Art dürften infolge der Arbeiten zu BEPS an Bedeutung gewinnen, da strengere Vorschriften umgesetzt werden und die Steuerverwaltungen in Bezug auf neue DBA- und Verrechnungspreisvorschriften sowohl Praxiserfahrung sammeln als auch gemeinsame Auslegungen entwickeln müssen. Mit den in I.A.3 bezeichneten Punkten des Mindeststandards soll sichergestellt werden, dass Steuerpflichtige, auf die Artikel 25 Absatz 1 zutrifft, Zugang zum Verständigungsverfahren haben.

3.1 **Beide zuständigen Behörden sollten über Anträge auf Einleitung von Verständigungsverfahren in Kenntnis gesetzt werden und zur Frage der Annahme oder Ablehnung des Antrags Stellung nehmen können. Hierzu sollten die Staaten eine der folgenden Maßnahmen ergreifen:**

- **Änderung von Artikel 25 Absatz 1, so dass ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens bei der zuständigen Behörde eines der beiden Vertragsstaaten gestellt werden kann, oder,**
- **wenn in einem DBA nicht die Möglichkeit vorgesehen ist, einen Antrag auf Durchführung des Verständigungsverfahrens in einem der beiden Staaten zu stellen, Umsetzung eines bilateralen Unterrichtungs- oder Konsultationsverfahrens für diejenigen Fälle, in denen die angerufene zuständige Behörde die Einwendung des Steuerpflichtigen nicht für begründet hält (Konsultation ist hier nicht als Konsultation zwecks Beilegung des Falls auszulegen).**

35. Die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten sollten über die nach Artikel 25 Absatz 1 gestellten Anträge auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens unterrichtet werden und Gelegenheit zur Stellungnahme in der Frage haben, ob der Antrag auf

Durchführung eines Verständigungsverfahrens angenommen oder abgewiesen werden sollte und ob die Einwendung des Steuerpflichtigen für begründet gehalten wird. Hierzu sollten die Staaten eine von zwei möglichen Vorgehensweisen nutzen: (i) Änderung von Artikel 25 Absatz 1 dahingehend, dass ein Antrag auf Durchführung eines Verständigungsverfahrens bei der zuständigen Behörde eines der beiden Vertragsstaaten gestellt werden kann; oder (ii) Umsetzung eines bilateralen Unterrichts- oder Konsultationsverfahrens für diejenigen Fälle, in denen die zuständige Behörde, der der Antrag unterbreitet wurde, die Einwendung des Steuerpflichtigen nicht für begründet hält (unter Klarstellung, dass diese Unterrichtung oder Konsultation nicht als eine Konsultation mit dem Ziel der Beilegung des Falls auszulegen ist).

36. Artikel 25 Absatz 1 und der zugehörige Kommentar werden wie folgt geändert, um diesen Schlussfolgerungen zu entsprechen:

Artikel 25 Absatz 1 wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

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 eines der beiden Vertragsstaaten, 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.

Ziffer 7 des Kommentars zu Artikel 25 wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

7. Die Absätze 1 und 2 sehen in Einzelfällen die Beseitigung von Besteuerungen vor, die dem Abkommen nicht entsprechen. Bekanntlich können Steuerpflichtige in der Regel in diesen Fällen entweder sofort oder nach der Abweisung ihrer Einwendungen durch die Steuerbehörde ein Finanzgericht anrufen. Hat sich die dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung aus einer fehlerhaften Anwendung des Abkommens in beiden Staaten ergeben, sind die Steuerpflichtigen gezwungen, in beiden Staaten einen Rechtsstreit zu führen, mit allen damit verbundenen Nachteilen und Ungewissheiten. Absatz 1 eröffnet nun betroffenen Steuerpflichtigen, ohne ihnen die üblichen Rechtsmittel zu entziehen, ein Verfahren, das als Verständigungsverfahren bezeichnet wird, da es in seiner zweiten Phase auf die Beilegung des strittigen Falls auf einer vereinbarten Grundlage, d.h. durch Einigung der zuständigen Behörden, abzielt, während die erste Phase vom Vorbringen der Einwendung bis zur darüber ergehenden Entscheidung der zuständigen Behörde ~~ausschließlich im Wohnsitzstaat in einem der beiden Vertragsstaaten~~ durchgeführt wird ~~(außer in Fällen, in denen der Steuerpflichtige das Verfahren zur Anwendung von Artikel 24 Absatz 1 in dem Staat einleitet, dessen Staatsbürger er ist).~~

Ziffern 16 bis 19 des Kommentars zu Artikel 25 werden durch folgenden Wortlaut ersetzt:

16. Damit Einwendungen nach Absatz 1 zulässig sind, müssen sie zwei dort ausdrücklich festgesetzte Bedingungen erfüllen: Sie sind ~~grundsätzlich der zuständigen Behörde des Wohnsitzstaats des Steuerpflichtigen eines der beiden Vertragsstaaten~~ zu unterbreiten ~~(außer in Fällen, in den das Verfahren zur Anwendung von Artikel 24 Absatz 1 von Steuerpflichtigen in dem Staat eingeleitet wird, dessen Staatsbürger er ist)~~ und dies innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt. Das Abkommen

sieht keine besonderen Formvorschriften für Einwendungen vor. Die zuständigen Behörden können ihnen geeignet erscheinende besondere Verfahren vorschreiben. Ist kein besonderes Verfahren angegeben, können die Einwendungen in der gleichen Weise unterbreitet werden wie Einwendungen in Steuersachen, die an die Steuerbehörden des betreffenden Staates gerichtet werden.

17. Die vom **Mit der dem** Steuerpflichtigen zu erfüllende Bedingung eingeräumten Möglichkeit, seinen Fall der zuständigen Behörde seines Wohnsitzstaates zu unterbreiten, sollen der allgemeine Grundsatz eines möglichst breiten Zugangs zum Verständigungsverfahren gestärkt und Flexibilität vorgesehen werden. Mit dieser Möglichkeit soll auch sichergestellt werden, dass die Entscheidung, ob ein Fall in die zweite Phase des Verständigungsverfahrens eintreten sollte (d.h. ob der Fall von den zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten erörtert werden sollte), von beiden zuständigen Behörden geprüft werden kann. Absatz 1 ermöglicht es einer Person, ihren Fall der zuständigen Behörde eines der beiden Vertragsstaaten zu unterbreiten; er schließt nicht aus, dass eine Person ihren Fall den zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten gleichzeitig unterbreitet (siehe Ziffer 75). Legt eine Person ihren Fall den zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten vor, sollte sie beide zuständigen Behörden entsprechend in Kenntnis setzen, um eine koordinierte Bearbeitung des Falls zu erleichtern. (mit Ausnahme der Fälle, in denen das Verfahren zur Anwendung von Artikel 24 Absatz 1 vom Steuerpflichtigen in dem Staat eingeleitet wurde, dessen Staatsbürger er ist), ist von allgemeiner Geltung, unabhängig davon, ob die beanstandete Steuer in dem anderen Staat erhoben wurde sowie davon, ob durch sie eine Doppelbesteuerung eingetreten ist oder nicht. Hat der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in den anderen Vertragsstaat verlegt, nachdem die beanstandete Maßnahme oder Besteuerung durchgeführt wurde, so muss er dessen ungeachtet seine Einwendung an die zuständige Behörde des Staates richten, in dem er während des Jahres ansässig war, für das die Steuer erhoben wurde oder erhoben werden soll.

18. In dem bereits erwähnten Fall jedoch, in dem eine Person, die Staatsangehöriger des einen Staates, aber Steuerinländer des anderen Staates ist, beanstandet, in diesem anderen Staat einer Maßnahme oder Besteuerung unterworfen worden zu sein, die nach Artikel 24 Absatz 1 eine Ungleichbehandlung darstellt, dürfte es aus naheliegenden Gründen zweckmäßiger sein, ihr in Abweichung von der vorstehend dargelegten allgemeinen Regel zu gestatten, ihre Einwendungen der zuständigen Behörde des Vertragsstaats zu unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist. Schließlich muss eine Person, die nicht in einem Vertragsstaat ansässig, aber Staatsangehöriger eines Vertragsstaats ist und deren Fall von Artikel 24 Absatz 1 erfasst wird, ihre Einwendung ebendieser zuständigen Behörde unterbreiten.

19.—Andererseits können Vertragsstaaten **der Ansicht sein, dass** wenn sie dies für wünschenswerter halten, Steuerpflichtigen **nicht** die Möglichkeit einräumen **haben sollten**, ihren Fall der zuständigen Behörde eines der beiden Staaten zu unterbreiten, **sondern von vornherein zur Vorlage ihres Falls bei der zuständigen Behörde des Staates verpflichtet sein sollten, in dem sie ansässig sind. Beanstandet jedoch eine Person, die Staatsangehöriger des einen Staates, aber im anderen Staat ansässig ist, in diesem anderen Staat einer Besteuerung (oder einer damit zusammenhängenden Verpflichtung) unterworfen worden zu sein, die nach Artikel 24 Absatz 1 eine Ungleichbehandlung darstellt, dürfte es aus naheliegenden Gründen zweckmäßiger sein, ihr in Abweichung von der Alternativregel, die den Steuerpflichtigen zur Vorlage seines Falls bei der zuständigen Behörde seines Wohnsitzstaates verpflichtet, zu gestatten, ihre Einwendung der zuständigen**

Behörde des Vertragsstaats vorzulegen, dessen Staatsangehöriger sie ist. Entsprechend dürfte es zweckmäßiger sein, dass Schließlich ~~muss~~ eine Person, die nicht in einem Vertragsstaat ansässig, aber Staatsangehöriger eines Vertragsstaats ist und deren Fall von Artikel 24 Absatz 1 erfasst wird, ihre Einwendung ebendieser zuständigen Behörde unterbreitet. ~~Dazu müsste Absatz 1~~ **müsste** folgende Fassung erhalten, **um die Alternativregel und die Ausnahmeregelung für Fälle im Sinne des Artikels 24 Absatz 1 zu berücksichtigen:**

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 eines ~~der beiden~~ **des** Vertragsstaats ~~unterbreiten,~~ **in dem sie ansässig ist, oder, wenn ihr Fall von Artikel 24 Absatz 1 erfasst ist, des Vertragsstaats, 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.

Vertragsstaaten, die dieser Alternativregel den Vorzug geben, sollten mit geeigneten Maßnahmen sicherstellen, dass ein breiter Zugang zum Verständigungsverfahren gewährleistet ist und dass die Entscheidung über die Einleitung der zweiten Phase des Verständigungsverfahrens von beiden zuständigen Behörden angemessen geprüft wird.

19. **Es sei darauf hingewiesen, dass der Steuerpflichtige, sollte er nach der seines Erachtens nicht dem Abkommen entsprechenden Besteuerung in dem anderen Vertragsstaat ansässig werden, nach Maßgabe der Alternativregel gemäß Ziffer 18 seine Einwendung dennoch der zuständigen Behörde des Staates vorlegen muss, in dem er während des Zeitraums ansässig war, für den diese Steuer erhoben wurde oder erhoben werden wird.**

Ziffern 31 bis 35 des Kommentars zu Artikel 25 werden durch folgenden Wortlaut ersetzt:

31. Die erste Phase wird mit der Vorlage der Einwendungen des Steuerpflichtigen eingeleitet und betrifft ausschließlich die Ebene der Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und den zuständigen Behörden **des Staates, dem der Fall unterbreitet wurde.** seines Wohnsitzstaates (außer in Fällen, in denen das Verfahren zur Anwendung von Artikel 24 Absatz 1 vom Steuerpflichtigen in dem Staat eingeleitet wird, dessen Staatsbürger er ist). Nach Absatz 1 kann sich der jeweilige Steuerpflichtige an die zuständige Behörde ~~des eines der beiden~~ **des** Staatens wenden, ~~in dem er ansässig ist,~~ unabhängig davon, ob er die ihm nach dem innerstaatlichen Recht eines jeden der beiden Staaten zur Verfügung stehenden Rechtsmittel ausgeschöpft hat. Die zuständige Behörde ist hingegen verpflichtet zu prüfen, ob die Einwendung begründet ist, und, sofern sie sie für begründet hält, als Abhilfe eine der beiden in Absatz 2 vorgesehenen Maßnahmen zu ergreifen.

31.1 Die angerufene zuständige Behörde muss im Rahmen ihrer Entscheidung, ob sie die Einwendung „für begründet hält“, eine vorläufige Beurteilung der Einwendung des Steuerpflichtigen vornehmen, um festzustellen, ob die Besteuerung in beiden Vertragsstaaten dem Abkommen entspricht. Die Einwendung sollte als begründet angesehen werden, wenn in einem der beiden Staaten eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vorliegt oder vernünftigerweise für die Zukunft zu erwarten ist.

32. Hält die ordnungsgemäß angerufene zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie der Auffassung, dass die beanstandete Besteuerung ganz oder teilweise auf eine **in diesem Staat** im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen getroffene

Maßnahme zurückzuführen ist, so hat sie die Forderung des Beschwerdeführers so rasch wie möglich zu erfüllen, indem sie begründet erscheinende Berichtigungen vornimmt oder Entlastungen gewährt. Unter diesen Umständen kann die Angelegenheit **im Rahmen der ersten (unilateralen) Phase des** ohne Anwendung des Verständigungsverfahrens entschieden werden. Andererseits kann es zweckmäßig erscheinen, mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats Standpunkte und Informationen auszutauschen, um beispielsweise eine bestimmte Auslegung des Abkommens zu bestätigen.

33. Ist diese zuständige Behörde jedoch der Auffassung, dass die beanstandete Besteuerung ganz oder teilweise auf eine im anderen Staat getroffene Maßnahme zurückzuführen ist, so ist sie gehalten und – wie aus Absatz 2 eindeutig hervorgeht – sogar verpflichtet, **die zweite (bilaterale) Phase des** das eigentliche Verständigungsverfahrens einzuleiten. Es ist wichtig, dass die betreffende **zuständige** Behörde dieser Verpflichtung so schnell wie möglich nachkommt, vor allem in Fällen, in denen Gewinne verbundener Unternehmen aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen berichtigt wurden.

34. Steuerpflichtige sind berechtigt, ihren Fall nach Absatz 1 der zuständigen Behörde ~~des eines der beiden~~ Staatsens zu unterbreiten, ~~in dem sie ansässig sind~~, unabhängig davon, ob sie auch nach dem innerstaatlichen Recht ~~dieses eines der beiden (oder beider)~~ Staatsens einen Anspruch oder eine Klage erhoben haben. Bei Rechtshängigkeit **in dem Staat, dem der Anspruch unterbreitet wurde**, sollte die zuständige Behörde ~~dieses Staates~~ des Wohnsitzstaates nicht die rechtskräftige Entscheidung abwarten, sondern mitteilen, ob der Fall nach ihrer Auffassung die Voraussetzungen für das Verständigungsverfahren erfüllt. Ist dies nach ihrer Auffassung der Fall, so muss sie entscheiden, ob sie selbst eine befriedigende Lösung herbeiführen kann oder ob der Fall der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats zu unterbreiten ist. Ein Antrag eines Steuerpflichtigen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens sollte nur aus triftigem Grund abgelehnt werden.

35. Hat ein Gericht **in einem der beiden Staaten** ~~im Wohnsitzstaat~~ rechtskräftig über einen Anspruch entschieden, können Steuerpflichtige dennoch ihren Anspruch im Rahmen des Verständigungsverfahrens vorbringen oder verfolgen wollen. In einigen Staaten kann die zuständige Behörde möglicherweise zu einer von dem Gerichtsentscheid abweichenden zufriedenstellenden Lösung gelangen. In anderen Staaten ist die zuständige Behörde an den Gerichtsentscheid gebunden. Dessen ungeachtet kann sie den Fall der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats unterbreiten und diese um Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ersuchen.

3.2 In den Hinweisen zum Verständigungsverfahren, die ein Land veröffentlicht hat, sollte aufgezeigt werden, welche konkreten Informationen und Unterlagen Steuerpflichtige mit dem Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens vorlegen müssen. Die Staaten sollten den Zugang zum Verständigungsverfahren nicht mit der Begründung einschränken, es seien unzureichende Informationen vorgelegt worden, wenn der Steuerpflichtige die vorgeschriebenen Informationen vorgelegt hat.

37. Punkt 2.1 des Mindeststandards zufolge sollten die Staaten Vorschriften, Leitlinien und Verfahren zu ihren Programmen für Verständigungsverfahren ausarbeiten und veröffentlichen, die auch Hinweise dazu umfassen sollten, wie Steuerpflichtige einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens stellen können. In diesen veröffentlichten Leitlinien zum Verständigungsverfahren sollte insbesondere dargelegt sein,

welche konkreten Informationen und Unterlagen Steuerpflichtige mit dem Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens vorlegen müssen. Hat ein Steuerpflichtiger die vorgeschriebenen Informationen und Unterlagen im Einklang mit diesen Leitlinien vorgelegt, sollte eine zuständige Behörde dem Steuerpflichtigen den Zugang zum Verständigungsverfahren nicht mit der Begründung verweigern, der Steuerpflichtige habe unzureichende Informationen vorgelegt. Das Forum zum Verständigungsverfahren (MAP Forum) des Forums Steuerverwaltung (FTA) wird Leitlinien zu den konkreten Informationen und Unterlagen ausarbeiten, die mit einem Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens einzureichen sind.

3.3 Die Staaten sollten Artikel 25 Absatz 2 Satz 2 („Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen“) in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufnehmen. Staaten, die Artikel 25 Absatz 2 Satz 2 nicht in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufnehmen können, sollten zur Aufnahme alternativer Abkommensbestimmungen bereit sein, mit denen der Zeitraum eingeschränkt wird, in dem ein Vertragsstaat Berichtigungen nach Artikel 9 Absatz 1 oder Artikel 7 Absatz 2 vornehmen kann, so dass spätere Berichtigungen vermieden werden, bei denen eine Abhilfe im Wege des Verständigungsverfahrens nicht zur Verfügung steht.

38. Nach Artikel 25 Absatz 2 sind von den zuständigen Behörden erzielte Verständigungsregelungen „ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen“. In Ziffer 29 des Kommentars zu Artikel 25 wird anerkannt, dass in diesem Satz eindeutig die Verpflichtung zur Durchführung solcher Vereinbarungen festgelegt ist, und ausdrücklich erwähnt, dass bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens bestehende Hindernisse für die Durchführung grundsätzlich in die Bestimmungen des Abkommens selbst eingefügt werden sollten. Die Staaten sollten folglich Artikel 25 Absatz 2 Satz 2 in ihre Doppelbesteuerungsabkommen einbeziehen, um sicherzustellen, dass Fristen des innerstaatlichen Rechts die Durchführung von Verständigungsregelungen der zuständigen Behörden nicht verhindern und dadurch dem Ziel entgegenwirken, Fälle abkommenswidriger Besteuerung zu lösen.

39. Wenn ein Staat Artikel 25 Absatz 2 Satz 2 nicht in sein Doppelbesteuerungsabkommen einfügen kann (d.h. wenn ein Staat Vorbehalte oder Präferenzen bezüglich Artikel 25 Absatz 2 Satz 2 hat), sollte er bereit sein, die folgenden alternativen Abkommensbestimmungen zu akzeptieren, mit denen der Zeitraum eingeschränkt wird, in dem ein Vertragsstaat eine Änderung nach Artikel 9 Absatz 1 oder Artikel 7 Absatz 2 vornehmen kann, so dass nicht fristgemäße Änderungen verhindert werden, bei denen eine Abhilfe im Wege des Verständigungsverfahrens nicht zur Verfügung steht. Es wird davon ausgegangen, dass dieser Staat diesen Punkt des Mindeststandards erfüllt, wenn die alternativen Abkommensbestimmungen so formuliert sind, dass sie die im innerstaatlichen Recht dieses Staates vorgesehenen Fristen für Änderungen wiedergeben; desgleichen muss ein Land, das die Aufnahme von Artikel 25 Absatz 2 Satz 2 bevorzugt, diese alternativen Bestimmungen nicht annehmen.

[In Artikel 7]:

Ein Vertragsstaat darf an den Gewinnen, die einer Betriebsstätte eines Unternehmens eines Vertragsstaats zuzurechnen sind, nach Ablauf von [bilateral vereinbarter Zeitraum] ab dem Ende des Veranlagungszeitraums, in dem die Gewinne der Betriebsstätte zuzurechnen gewesen wären, keine Berichtigung vornehmen. Dieser Absatz findet keine Anwendung bei Betrug, grober Fahrlässigkeit oder vorsätzlicher Unterlassung.

[In Artikel 9]:

3. Gewinne, die ein Unternehmen erzielt hätte, wegen der in Absatz 1 genannten Bedingungen aber nicht erzielt hat, darf ein Vertragsstaat nach Ablauf von [bilateral vereinbarter Zeitraum] ab dem Ende des Veranlagungszeitraums, in dem das Unternehmen die Gewinne erzielt hätte, nicht den Gewinnen des Unternehmens zurechnen und entsprechend besteuern. Dieser Absatz findet keine Anwendung bei Betrug, grober Fahrlässigkeit oder vorsätzlicher Unterlassung.

40. Die Anwendung dieser alternativen Bestimmungen wird durch die folgenden Änderungen an den Kommentaren zu Artikel 7 und Artikel 9 ermöglicht:

Ziffer 62 des Kommentars zu Artikel 7 wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

62. Wie Artikel 9 Absatz 2 lässt auch Absatz 3 offen, ob ein Zeitabschnitt vorgesehen werden sollte, nach dessen Ablauf ein Staat nicht verpflichtet ist, bei den einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinnen nach einer Aufwärtskorrektur dieser Gewinne im anderen Staat eine entsprechende Berichtigung vorzunehmen. Einige Staaten vertreten die Auffassung, dass die Verpflichtung nicht befristet sein sollte, d.h. unabhängig davon, wie viele Jahre der Staat, der die erste Berichtigung vornimmt, auch zurückgeht, sollten Unternehmen billigerweise die Gewissheit haben, dass der andere Staat eine entsprechende Berichtigung vornimmt. Andere Staaten erachten eine unbefristete Verpflichtung dieser Art aus verwaltungsmäßigen Gründen für unangebracht. Diese Problematik wird im Text zu Artikel 9 Absatz 2 und Absatz 3 nicht behandelt, die Vertragsstaaten können jedoch, sofern sie dies wünschen, in ihre zweiseitigen Abkommen Bestimmungen über die Zeitspanne aufnehmen, während der ein Staat zur Vornahme einer entsprechenden Berichtigung verpflichtet sein sollte (siehe hierzu Ziffern 39, 40 und 41 des Kommentars zu Artikel 25). **Unter Umständen können die Vertragsstaaten diese Frage auch mit einer Bestimmung klären wollen, die den Zeitraum begrenzt, in dem eine Berichtigung nach Artikel 7 Absatz 2 vorgenommen werden kann; mit dieser Lösung wird die Doppelbesteuerung vermieden, die ansonsten entstehen kann, wenn im Anschluss an die Berichtigung nach Artikel 7 Absatz 2 im ersten Staat keine Änderung nach Artikel 7 Absatz 3 in dem anderen Staat erfolgt. Vertragsstaaten, die diese Lösung anstreben, können bilateral vereinbaren, nach Absatz 4 den folgenden Absatz einzufügen:**

5. Ein Vertragsstaat darf an den Gewinnen, die einer Betriebsstätte eines Unternehmens eines Vertragsstaats zuzurechnen sind, nach Ablauf von [bilateral vereinbarter Zeitraum] ab dem Ende des Veranlagungszeitraums, in dem die Gewinne der Betriebsstätte zuzurechnen gewesen wären, keine Berichtigung vornehmen. Dieser Absatz findet keine Anwendung bei Betrug, grober Fahrlässigkeit oder vorsätzlicher Unterlassung.

Ziffer 10 des Kommentars zu Artikel 9 wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

10. Der Absatz lässt zudem die Frage offen, ob ein Zeitabschnitt vorgesehen werden sollte, nach dessen Ablauf Staat B nicht verpflichtet ist, nach einer Aufwärtskorrektur der Gewinne von Unternehmen X im Staat A eine entsprechende Berichtigung der Gewinne von Unternehmen Y vorzunehmen. Einige Staaten vertreten die Auffassung, dass die Verpflichtung von Staat B nicht befristet sein sollte, d.h. unabhängig davon, wie viele Jahre Staat A bei der Berichtigung von Festsetzungen zurückgeht, sollte Unternehmen Y billigerweise die Gewissheit haben, dass eine entsprechende Berichtigung in Staat B erfolgt. Andere Staaten erachten eine unbefristete Verpflichtung dieser Art aus verwaltungsmäßigen Gründen für unangebracht. Vor diesem Hintergrund wurde

diese Frage im Text des Artikels nicht behandelt; die Vertragsstaaten können jedoch, sofern sie dies wünschen, in ihre zweiseitigen Abkommen Bestimmungen über die Zeitspanne aufnehmen, in der Staat B zur Vornahme einer entsprechenden Berichtigung verpflichtet sein soll (siehe hierzu Ziffern 39, 40 und 41 des Kommentars zu Artikel 25). **Unter Umständen können Vertragsstaaten diese Frage auch mit einer Bestimmung klären wollen, die den Zeitraum begrenzt, in dem eine Primärberichtigung nach Artikel 9 Absatz 1 vorgenommen werden kann; mit dieser Lösung wird die wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermieden, die ansonsten entstehen kann, wenn auf die Primärberichtigung keine Gegenberichtigung folgt. Vertragsstaaten, die diese Lösung anstreben, können bilateral vereinbaren, nach Absatz 2 folgenden Absatz einzufügen:**

3. Gewinne, die ein Unternehmen erzielt hätte, wegen der in Absatz 1 genannten Bedingungen aber nicht erzielt hat, darf ein Vertragsstaat nach Ablauf von [bilateral vereinbarter Zeitraum] ab dem Ende des Veranlagungszeitraums, in dem das Unternehmen die Gewinne erzielt hätte, nicht den Gewinnen des Unternehmens zurechnen und entsprechend besteuern. Dieser Absatz findet keine Anwendung bei Betrug, grober Fahrlässigkeit oder vorsätzlicher Unterlassung.

41. Einige Staaten sind möglicherweise bereit, Artikel 25 Absatz 2 Satz 2 vorbehaltlich einer Vereinbarung in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen, durch die der Zeitraum eingegrenzt wird, in dem ein Vertragsstaat eine Berichtigung nach Artikel 9 Absatz 1 oder Artikel 7 Absatz 2 vornehmen kann. Dies entspricht der Auffassung einiger Staaten, wonach eine unbefristete Verpflichtung zur Vornahme einer Gegenberichtigung aus verwaltungsmäßigen Gründen unangebracht, Gewissheit über die Beseitigung einer Doppelbesteuerung bei einer innerhalb eines vertretbaren Zeitraums erfolgten Berichtigung nach Artikel 9 Absatz 1 oder Artikel 7 Absatz 2 jedoch sachgerecht ist. Es wird davon ausgegangen, dass ein Staat den Mindeststandard erfüllt, wenn Artikel 25 Absatz 2 Satz 2 – zusätzlich zu den in Ziffer 39 dieses Berichts dargelegten alternativen Bestimmungen zu Artikel 7 und Artikel 9 – in seine Doppelbesteuerungsabkommen einbezogen wird.

B. Optimale Verfahrensweisen („best practices“)

42. Wie bereits erläutert, wurden im Rahmen der Arbeiten zu Aktionspunkt 14 eine Reihe optimaler Verfahrensweisen im Zusammenhang mit den drei allgemeinen Zielen des Mindeststandards ermittelt. Diese optimalen Verfahrensweisen, die nicht Bestandteil des Mindeststandards sind, werden im Folgenden aufgeführt.

1. Die Staaten sollten sicherstellen, dass die Abkommensverpflichtungen in Bezug auf die im Verständigungsverfahren zu regelnden Fälle vollständig nach Treu und Glauben umgesetzt und die Verständigungsverfahren zügig abgeschlossen werden

Optimale Verfahrensweise 1: Die Staaten sollten Artikel 9 Absatz 2 in ihre Doppelbesteuerungsabkommen aufnehmen.

43. Die meisten Staaten vertreten die Auffassung, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung, die aus der Hinzurechnung von Gewinnen von verbundenen Unternehmen gemäß Artikel 9 Absatz 1 entsteht, nicht im Einklang mit dem Ziel und Zweck eines Doppelbesteuerungsabkommens steht und unter den Geltungsbereich des Verständigungsverfahrens nach Artikel 25 fällt. Im Übrigen sei auf die Ziffern 10-12 des Kommentars zu Artikel 25 verwiesen. Einige Staaten vertreten jedoch die Auffassung, dass für sie bei

Nichtvorhandensein einer auf Artikel 9 Absatz 2 basierenden Abkommensbestimmung keinerlei Verpflichtung besteht, entsprechende Änderungen vorzunehmen bzw. den Zugang zum Verständigungsverfahren in Bezug auf die wirtschaftliche Doppelbesteuerung, die sich ansonsten aus einer primären Verrechnungspreisberichtigung ergeben könnte, zu gewährleisten. Diese Auffassung macht das Hauptziel eines Doppelbesteuerungsabkommens – die Vermeidung der Doppelbesteuerung – zunichte und verhindert bilaterale Beratungen zur Festlegung angemessener Verrechnungspreisberichtigungen. Punkt 1.1 des Mindeststandards gewährleistet den Zugang zum Verständigungsverfahren für solche Verrechnungspreisfälle. In Fällen, in denen den Staaten der Einspruch der Steuerpflichtigen gerechtfertigt zu sein scheint, wäre es jedoch effizienter, wenn sie die entsprechenden Änderungen auch unilateral vornehmen könnten. Die Staaten sollten daher Artikel 9 Absatz 2 mit der Maßgabe in ihre Doppelbesteuerungsabkommen mitaufnehmen, dass eine solche Änderung keinerlei negative Auswirkungen auf Doppelbesteuerungsabkommen haben soll, die derzeit keine Bestimmung auf Grundlage von Artikel 9 Absatz 2 beinhalten.

2. Die Staaten sollten sicherstellen, dass Verwaltungsverfahren zur Verhinderung und zügigen Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten beitragen.

Optimale Verfahrensweise 2: Die Staaten sollten über angemessene Verfahren verfügen, um die erzielten Einigungen gemäß der in Artikel 25 Absatz 3 Satz 1 aufgeführten Befugnis, „Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, durch Verständigung zu beseitigen“ zu veröffentlichen, welche die Anwendung des Abkommens für alle Steuerpflichtigen oder für eine Gruppe von Steuerpflichtigen (und nicht den im Verständigungsverfahren zu regelnde Fall eines einzelnen Steuerpflichtigen) beeinflusst, in Fällen, in denen solche Einigungen zur Vermeidung künftiger Streitigkeiten beitragen könnten und in denen die zuständigen Behörden sich darauf verständigen, dass eine Veröffentlichung im Einklang mit den Prinzipien einer ordnungsgemäßen Steuerverwaltung steht.

44. Die durch Artikel 25 Absatz 3 Satz 1 gegebene Befugnis, „Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, durch Verständigung zu beseitigen“, kann ein wirksames Instrument zur Stärkung der einheitlichen bilateralen Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen sein. Die zuständigen Behörden sollten daher ermutigt werden, diese Befugnis auch aktiv auszuüben. Darüber hinaus sollten die Staaten über angemessene Verfahren verfügen, um gemäß Artikel 25 Absatz 3 getroffene Verständigungen zu veröffentlichen, die sich auf allgemeine Steuersachen beziehen, welche die Anwendung des Abkommens für alle Steuerpflichtigen oder für eine Gruppe von Steuerpflichtigen (und nicht den im Verständigungsverfahren zu regelnden Fall eines einzelnen Steuerpflichtigen) beeinflusst in Fällen, in denen solche Einigungen zur Vermeidung künftiger Streitigkeiten beitragen könnten und in denen die zuständigen Behörden sich darauf verständigen, dass eine Veröffentlichung im Einklang mit den Prinzipien einer ordnungsgemäßen Steuerverwaltung steht. Selbstverständlich müssen bei Verfahren zur Veröffentlichung von gemäß Artikel 25 Absatz 3 getroffenen Verständigungen angemessene Bestimmungen zur Wahrung der Vertraulichkeit der Informationen über Steuerpflichtige eingehalten werden.

45. Im Rahmen der nächsten Aktualisierung des OECD-Musterabkommens sollen Änderungen am Kommentar zu den Artikeln 3 und 25 des OECD-Musterabkommens vorgenommen werden, um den rechtlichen Status einer gemäß Artikel 25 Absatz 3 getroffenen Verständigung zu klären.

Optimale Verfahrensweise 3: Die Staaten sollten durch Schulung des Fachpersonals anhand des „Global Awareness Training Module“ in den Arbeitsbereichen Steuerprüfung und Prüfung internationaler Steuersachen das sogenannte „globale Bewusstsein“ fördern.

46. Der Strategische Plan des FTA MAP⁶ führt eine Reihe gezielter Initiativen für den Umgang mit bestimmten Herausforderungen auf, die für die zuständigen Behörden in Bezug auf die folgenden Themen bestehen: personelle Ausstattung, Berechtigungen, Beziehungen und Absichten, Verbesserung von Verfahren, Zusammenarbeit mit dem Aufgabenbereich Steuerprüfung sowie Verantwortung und Rechenschaftspflicht. Die Teilnahme eines Staates am FTA MAP Forum bringt die Bereitschaft teilnehmender zuständiger Behörden zum Ausdruck, durch diese Initiativen an der Erreichung der Ziele des Strategischen Plans mitzuarbeiten und gegenüber ihren Kollegen im FTA MAP Forum entsprechend Rechenschaft abzulegen.

47. Der strategische Plan hebt hervor, dass die Förderung eines „globalen Bewusstseins“ in den Aufgabenbereichen Steuerprüfung und Prüfung internationaler Steuersachen bei der Vermeidung von abträglichen Vorgehensweisen der Steuerverwaltungen (z.B. prinzipienlose Berichtigungen bei ausländischen Unternehmen) und Streitfällen, zu denen diese Vorgehensweisen führen könnten, von zentraler Bedeutung ist. In diesem Zusammenhang sieht der Strategische Plan Folgendes vor: „Sämtliche bei der Berichtigung der Position eines Steuerzahlers in internationalen Steuersachen beteiligte Prüfungsbereiche müssen sich im Klaren sein über (1) die mögliche Schaffung einer Doppelbesteuerung, (2) die Auswirkung der vorgeschlagenen Berichtigung auf die Bemessungsgrundlage in einem oder mehreren Staaten und (3) die Verfahren und Prinzipien, anhand derer rivalisierende Ansprüche verschiedener Staaten durch die zuständigen Behörden geklärt werden.“ Eine der zahlreichen Initiativen des FTA MAP Forums ist daher die Förderung der Fortbildung in diesen Themenbereichen, und das FTA MAP Forum hat zu diesem Zweck das sogenannte „Global Awareness Training Module“ entwickelt und verabschiedet. Die Staaten sollten bestrebt sein, in den Aufgabenbereichen Steuerprüfung und Prüfung internationaler Steuersachen ihrer Steuerverwaltungen das „globale Bewusstsein“ zu fördern, indem sie das „Global Awareness Training Module“ des FTA Forums entsprechend anwenden.

Optimale Verfahrensweise 4: Die Staaten sollten bilaterale Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung umsetzen.

48. Eine Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung (Advance pricing arrangement, APA) ist eine „Vereinbarung, bei der vor Abwicklung konzerninterner Geschäftsvorfälle ein entsprechender Kriterienkatalog festgelegt wird (z.B. Methode, Vergleichswerte und etwaige angemessene Anpassungen, kritische Annahmen in Bezug auf künftige Ereignisse), um die Verrechnungspreise für diese Geschäftsvorfälle über einen festen Zeitraum hinweg zu ermitteln“. Siehe Kapitel 4 Punkt 4.123 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für Multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen. Bilateral zwischen den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten geschlossene Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung verringern die Wahrscheinlichkeit einer Doppelbesteuerung und können aktiv zur Vermeidung von Verrechnungspreisstreitigkeiten beitragen. Sobald sie dazu in der Lage sind, sollten sich die Staaten daher bemühen, bilaterale Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung umzusetzen.

Optimale Verfahrensweise 5: Die Staaten sollten angemessene Verfahren umsetzen, durch die in bestimmten Fällen und nach einer ersten Steuerfestsetzung und vorbehaltlich der Überprüfung der der Prüfung zugrunde liegenden Gegebenheiten und Umstände, dem Ersuchen des Steuerpflichtigen um eine mehrjährige Lösung mittels Verständigungsverfahren von wiederkehrenden Steuersachen in Bezug auf die eingereichten Jahre, bei denen die entsprechenden Gegebenheiten und Umstände identisch sind, nachgekommen werden kann. Solche Verfahren würden weiterhin den Voraussetzungen nach Artikel 25 Absatz 1 unterliegen: Ein Ersuchen um Lösung eines Streitfalls in Bezug auf ein bestimmtes Steuerjahr wäre nur zulässig, wenn der Fall innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme, die in Bezug auf das Steuerjahr zu einer abkommenswidrigen Besteuerung geführt hat, unterbreitet wurde.

49. In bestimmten Fällen können Ersuchen um Amtshilfe durch eine zuständige Behörde in Bezug auf eine konkrete Einkommensberichtigung wiederkehrende Sachverhalte darstellen, die auch für Erklärungen relevant sind, die für vergangene oder künftige Steuerjahre eingereicht wurden bzw. werden. Verfahren im Rahmen des Verständigungsverfahrens, die es einem Steuerpflichtigen gestatten, Anträge auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens in Bezug auf wiederkehrende Sachverhalte, die für vergangene oder künftige Steuerjahre eingereichte Erklärungen relevant sind, zu stellen – grundsätzlich vorbehaltlich der Voraussetzung, dass die maßgeblichen Gegebenheiten und Umstände die gleichen sind und vorbehaltlich der Überprüfung dieser Gegebenheiten und Umstände – können zur Vermeidung von Doppelungen bei Anträgen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens und einer effizienteren Arbeitsweise der zuständigen Behörden beitragen. Die Staaten sollten sich daher um angemessene Verfahren bemühen, mit denen in bestimmten Fällen und nach einer ersten Steuerfestsetzung Anträge von Steuerpflichtigen auf eine mehrjährige Lösung im Rahmen des Verständigungsverfahrens für relevante wiederkehrende Sachverhalte in Bezug auf für vergangene oder künftige Steuerjahre eingereichte Erklärungen, in denen die maßgeblichen Gegebenheiten und Umstände die gleichen sind und vorbehaltlich der Überprüfung dieser Gegebenheiten und Umstände, bewilligt werden können. Solche Verfahren würden weiterhin den Voraussetzungen nach Artikel 25 Absatz 1 unterliegen: Ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens in Bezug auf ein bestimmtes Steuerjahr wäre nur zulässig, wenn der Fall innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme, die zu einer Besteuerung geführt hat, die bezüglich dieses Steuerjahres nicht im Einklang mit dem Abkommen steht, unterbreitet wird (d.h. solche Verfahren würden Anträge auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens, das nach Artikel 25 Absatz 1 verjährt ist, nicht gestatten).

3. Die Staaten sollten sicherstellen, dass Steuerpflichtige, auf die Artikel 25 Absatz 1 zutrifft, Zugang zum Verständigungsverfahren haben.

Optimale Verfahrensweise 6: Die Staaten sollten angemessene Maßnahmen ergreifen, um die Aussetzung von Eintreibungsverfahren während eines noch laufenden Verständigungsverfahrens zu gewährleisten. Die Aussetzung von Eintreibungsverfahren sollte mindestens unter denselben Voraussetzungen zur Verfügung stehen, die auch bei innerstaatlichen Verwaltungs- oder Rechtshilfeverfahren gelten.

50. Ist die Steuerentrichtung eine Voraussetzung für den Zugang zum Verständigungsverfahren, kann dies den betroffenen Steuerpflichtigen vor beträchtliche finanzielle Schwierigkeiten stellen: Wenn beide Vertragsstaaten die strittigen Steuern erheben, liegt eine

tatsächliche doppelte Besteuerung vor und die daraus resultierenden Liquiditätsprobleme können die Geschäftstätigkeit eines Steuerpflichtigen beträchtlich beeinflussen, zumindest bis zur Beilegung des Falles im Verständigungsverfahren. Zudem kann es für eine zuständige Behörde schwieriger sein, Gespräche im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach Treu und Glauben aufzunehmen, wenn sie bereits erhobene Steuern möglicherweise erstatten muss. Die Staaten sollten daher angemessene Maßnahmen zur Gewährleistung der Aussetzung des Eintreibungsverfahrens während eines laufenden Verständigungsverfahrens ergreifen. Eine solche Aussetzung des Eintreibungsverfahrens sollte mindestens zu denselben Voraussetzungen zur Verfügung stehen, die auch bei innerstaatlichen Verwaltungs- oder Rechtshilfverfahren gelten. Es ist davon auszugehen, dass bei der nächsten Aktualisierung des OECD-Musterabkommens in Bezug auf diese optimale Verfahrensweise Änderungen im Kommentar zu Artikel 25 vorgenommen werden, insbesondere um den bestehenden Kommentar durch Darlegung der politischen Überlegungen zu ergänzen, die sich für eine Aussetzung des Eintreibungsverfahrens während eines noch laufenden Verständigungsverfahrens aussprechen.

Optimale Verfahrensweise 7: Die Staaten sollten angemessene Verwaltungsverfahren umsetzen, die den Zugang zum Verständigungsverfahren zur Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten ermöglichen und dabei den allgemeinen Grundsatz der beim Steuerpflichtigen liegenden Rechtsmittelwahl einhalten.

51. Das in Artikel 25 vorgesehene Verständigungsverfahren steht den Steuerpflichtigen unbeschadet der nach innerstaatlichem Recht der Vertragsstaaten vorgesehenen gerichtlichen oder behördlichen Rechtsmittel zur Verfügung. Da die Verfassung und/oder nationale Gesetzgebung vieler Staaten vorsieht, dass keiner Person die gemäß innerstaatlichem Recht zur Verfügung stehenden gerichtlichen Rechtsmittel versagt werden können, wird die Wahlmöglichkeit der Steuerpflichtigen meistens lediglich durch einzuhaltende Fristen beschränkt (z.B. durch eine innerstaatliche Verjährungsfrist oder der Verjährungsfrist nach Artikel 25 Absatz 1) und durch den Umstand, dass die meisten Steuerverwaltungen den Fall eines Steuerpflichtigen nicht gleichzeitig im Verständigungsverfahren und in einem nationalen Gerichts- oder Verwaltungsverfahren bearbeiten werden (d.h. normalerweise wird ein Verfahren Vorrang haben). In der Anerkennung, dass eine im Verständigungsverfahren erzielte Einigung normalerweise zu einer umfassenden bilateralen Klärung des Streitfalls führt – und dadurch die Befreiung von der Doppelbesteuerung gewährleistet wird – sollten die Staaten angemessene Verwaltungsverfahren umsetzen, die den Zugang zum Verständigungsverfahren zur Beilegung abkommensbezogener Streitigkeiten ermöglichen und dabei den allgemeinen Grundsatz der beim Steuerpflichtigen liegenden Rechtsmittelwahl einhalten.

Optimale Verfahrensweise 8: Die Staaten sollten in ihren zum Verständigungsverfahren veröffentlichten Leitlinien eine Erläuterung des Verhältnisses zwischen dem Verständigungsverfahren und den gerichtlichen und behördlichen Rechtsmitteln nach innerstaatlichem Recht mitaufnehmen. Die Leitlinien sollten sich insbesondere damit befassen, ob die zuständige Behörde sich im Verständigungsverfahren als rechtlich an eine konkrete Entscheidung eines nationalen Gerichts gebunden sieht oder ob sie im Zuge der gängigen Verwaltungspraxis nicht von Entscheidungen nationaler Gerichte abweicht.

52. Das komplexe Zusammenspiel zwischen nationalen Rechtsmitteln und dem Verständigungsverfahren richtet sich nach der nationalen Gesetzgebung und/oder den Verwal-

tungsverfahren eines Vertragsstaats (d.h. ein Doppelbesteuerungsabkommen wird hierzu im Allgemeinen keine Bestimmungen beinhalten) und kann dadurch – insbesondere aufgrund der unterschiedlichen Ansätze in verschiedenen Staaten – Unsicherheiten hervorrufen. Diese Unsicherheiten betreffen beispielsweise die dauerhafte Verfügbarkeit anderer Rechtsmittel in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger sich zunächst für ein Verständigungsverfahren entschieden hat, und das Ausmaß, inwieweit eine zuständige Behörde von einer gerichtlichen Entscheidung auf nationaler Ebene abweicht. Die Staaten sollten daher in ihren veröffentlichten Leitlinien (vgl. Punkt 2.1) eine Erläuterung der Beziehung zwischen dem Verständigungsverfahren und den nach innerstaatlichem Recht zur Verfügung stehenden behördlichen und gerichtlichen Rechtsmitteln mitaufnehmen, einschließlich eines Leitfadens zum entsprechenden Verfahren sowie zu den Voraussetzungen, Vorschriften und Fristen für diese Verfahren. In diesen Leitlinien sollte genau geklärt werden, ob die Entscheidung eines nationalen Gerichts im Rahmen eines Verständigungsverfahrens für eine zuständige Behörde rechtlich bindend ist oder ob die zuständige Behörde aufgrund von Verwaltungsvorschriften und der Verwaltungspraxis nicht von der Entscheidung eines nationalen Gerichts abweichen wird.

53. Zur weiteren Klärung werden im Kommentar zu Artikel 25 die folgenden Änderungen vorgenommen:

Ziffer 35 des Kommentars zu Artikel 25 wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

35. Auch wenn ein Anspruch durch eine endgültige Gerichtsentscheidung im Ansässigkeitsstaat geregelt worden ist, kann der Steuerpflichtige gegebenenfalls beabsichtigen, seinen Anspruch im Wege des Verständigungsverfahrens geltend zu machen oder weiterzuverfolgen. In einigen Staaten kann die zuständige Behörde möglicherweise eine befriedigende Lösung herbeiführen, die von der Gerichtsentscheidung abweicht. In anderen Staaten ist die zuständige Behörde an die Gerichtsentscheidung gebunden **(d.h. sie ist gesetzlich dazu verpflichtet, der Gerichtsentscheidung Folge zu leisten) oder wird aufgrund von Verwaltungsvorschriften und der Verwaltungspraxis nicht von der Gerichtsentscheidung abweichen**. Sie kann aber dessen ungeachtet den Fall der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats unterbreiten und diese ersuchen, Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu treffen.

Ziffer 42 des Kommentars zu Artikel 25 wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

42. Es kann der Fall eintreten, dass ein Verständigungsverfahren bezogen auf einen Steuerpflichtigen, der für den gleichen Zweck eine Klage bei einem zuständigen Gericht in einem der beiden Vertragsstaaten eingereicht hat, bereits abgeschlossen ist, die gerichtliche Entscheidung jedoch noch aussteht. In diesem Fall gäbe es keinen Grund, das Ersuchen eines Steuerpflichtigen um Verschiebung seiner Zustimmung zu der im Rahmen des Verständigungsverfahrens vereinbarten Lösung bis zur Entscheidung des Gerichts zurückzuweisen. Zudem könnten zuständige Behörden sinnvollerweise die Auffassung vertreten, dass im Falle einer laufenden Klage eines Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Sachverhalt, zu dem dieser auch ein Verständigungsverfahren anstrebt, ausführliche Gespräche auf Ebene der zuständigen Behörden erst im Anschluss an eine gerichtliche Entscheidung geführt werden sollten. Bezieht sich der Antrag des Steuerpflichtigen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens auf andere Steuerjahre als das Gerichtsverfahren, aber im Wesentlichen auf dieselben tatsächlichen und rechtlichen Sachverhalte, und ist in der Praxis zu erwarten, dass die Entscheidung des Gerichts sich auf die Behandlung des Steuerpflichtigen in den Jahren auswirkt, die nicht explizit Gegenstand des Gerichtsverfahrens sind, könnte in der Praxis wie

bei den zuvor aufgeführten Fällen vorgegangen werden. Weder das Abwarten einer gerichtlichen Entscheidung noch die Aussetzung eines Verständigungsverfahrens für die Dauer formalisierter nationaler Regressverfahren führen zu einem Verstoß gegen die in Artikel 25 Absatz 5 genannte Zwei-Jahres-Frist oder zu ihrem Ablauf. Das Verständigungsverfahren kann selbstverständlich wie gewohnt fortgeführt werden, sofern die zuständigen Behörden in beiden Fällen der Ansicht sind, dass der Sachverhalt ungeachtet des nationalen Gerichtsverfahrens geklärt werden kann (z.B. weil die am Gerichtsort zuständige Behörde **rechtlich** nicht an die Entscheidung des Gerichts gebunden ist oder durch sie in ihrem Handeln eingeschränkt wird). **Eine zuständige Behörde kann per Gesetz daran gehindert werden, eine bestimmte Besteuerung durchzusetzen, wenn ein Gericht entschieden hat, dass die Besteuerung dem Abkommen nicht entspricht. In einigen Staaten wiederum könnten zuständige Behörden rechtlich nicht daran gehindert werden, eine Steuerbefreiung zu gewähren, ungeachtet einer gerichtlichen Entscheidung darüber, dass die Besteuerung dem Abkommen entspricht. In diesem Fall sollten die zuständigen Behörden durch nichts (z.B. Verwaltungsvorschriften und Verwaltungspraxis) davon abgehalten werden, eine Verständigungsvereinbarung zu treffen, auf deren Grundlage ein Vertragsstaat die von der zuständigen Behörde als nicht dem Abkommen entsprechend erachtete Steuerbefreiung gewähren wird und somit von der Entscheidung eines Gerichts in diesem Staat abweicht.**

Optimale Verfahrensweise 9: Die von den Staaten veröffentlichten Leitlinien zum Verständigungsverfahren sollten gewährleisten, dass Steuerpflichtigen der Zugang zum Verständigungsverfahren gestattet ist, damit die zuständigen Behörden im Wege der Konsultation das Problem der Doppelbesteuerung lösen können, das im Falle einer von einem Steuerpflichtigen nach Treu und Glauben in einem anderen Staat eingeleiteten Berichtigung auftreten kann, d.h. durch den Steuerpflichtigen eingeleitete Berichtigungen, die nach innerstaatlichem Recht eines Vertragsstaats zulässig sind und die es einem Steuerpflichtigen unter bestimmten Umständen ermöglichen, eine bereits eingereichte Steuererklärung hinsichtlich (i) des bei einem Binnengeschäft veranschlagten Preises oder (ii) der einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne zu berichtigen, um ein Ergebnis zu melden, das aus Sicht des Steuerpflichtigen im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht. Für diese Zwecke sollte eine von einem Steuerpflichtigen in einem anderen Staat eingeleitete Berichtigung als gutgläubig betrachtet werden, sofern die nach Treu und Glauben unternommenen Bemühungen des Steuerpflichtigen, das steuerpflichtige Einkommen aus einem Binnengeschäft oder die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne korrekt anzugeben, zu erkennen sind und der Steuerpflichtige auch sonst allen seinen Verpflichtungen in Bezug auf steuerpflichtige Einkommen oder Gewinne gemäß der Steuergesetze der beiden Vertragsstaaten ordnungsgemäß und fristgerecht nachkommt.

54. In einigen Staaten ist es Steuerpflichtigen nach innerstaatlichem Recht unter bestimmten Umständen gestattet, eine bereits eingereichte Steuererklärung hinsichtlich des bei einem Binnengeschäft erzielten Preises oder der einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne zu berichtigen, um ein Ergebnis zu melden, das (aus Sicht des Steuerpflichtigen) im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht. Eine durch einen Steuerpflichtigen eingeleitete Berichtigung kann z.B. die Abgabe einer berichtigten Steuererklärung umfassen, um den Verrechnungspreis eines Binnengeschäfts wiederzugeben, oder andere vom Steuerpflichtigen ergriffene Maßnahmen zur Berichtigung der Hinzurechnung bereits gemeldeter Gewinne zu einer Betriebsstätte, damit diese Zurechnung der Selbstständigkeitsfiktion und dem

Fremdvergleichsgrundsatz, auf denen Artikel 7 basiert, entspricht. Um sicherzustellen, dass die zuständigen Behörden das Problem der Doppelbesteuerung im Wege der Konsultation lösen können, das im Falle einer von einem Steuerpflichtigen nach Treu und Glauben in einem anderen Staat eingeleiteten Berichtigung – d.h. nach innerstaatlichem Recht eines Vertragsstaates zulässige Maßnahmen, die der Steuerpflichtige eingeleitet hat, um bereits gemeldete Ergebnisse von Binnengeschäften oder die Hinzurechnung von Gewinnen an eine Betriebsstätte zu berichtigen, um ein Ergebnis wiederzugeben, das im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht – auftreten kann, sollten die von den Staaten veröffentlichten Leitlinien zum Verständigungsverfahren gewährleisten, dass es Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit solchen Berichtigungen gestattet ist, auf das Verständigungsverfahren zurückzugreifen. Für diese Zwecke sollte eine von einem Steuerpflichtigen in einem anderen Staat eingeleitete Berichtigung als gutgläubig betrachtet werden, sofern die gutgläubigen Bemühungen des Steuerpflichtigen, das steuerpflichtige Einkommen aus einem Binnengeschäft oder die einer Betriebsstätte hinzuzurechnenden Gewinne korrekt anzugeben, zu erkennen sind und der Steuerpflichtige auch sonst allen seinen Verpflichtungen in Bezug auf steuerpflichtige Einkommen oder Gewinne gemäß der Steuergesetze der beiden Vertragsstaaten ordnungsgemäß und fristgerecht nachkommt.

55. Zur Verdeutlichung dieser optimalen Verfahrensweise werden bei Artikel 7, 9 und 25 die folgenden Änderungen vorgenommen:

Der Kommentar zu Artikel 7 wird durch die folgende Ziffer 59.1 ergänzt:

59.1 Die nationalen Rechtsvorschriften einiger Staaten gestatten es Steuerpflichtigen unter bestimmten Umständen, eine bereits eingereichte Steuererklärung zu berichtigen, um die Hinzurechnung von Gewinnen zu einer Betriebsstätte wiederzugeben, die aus Sicht des Steuerpflichtigen der Selbstständigkeitsfiktion und dem Fremdvergleichsgrundsatz nach Artikel 7 entspricht. In Fällen, in denen diese Berichtigungen nach Treu und Glauben vorgenommen werden, können sie zur Hinzurechnung von Gewinnen zu einer Betriebsstätte nach Artikel 7 Absatz 2 führen. Es kann jedoch zu einer Doppelbesteuerung kommen, z.B. wenn eine von einem Steuerpflichtigen eingeleitete Berichtigung zu einer Erhöhung der einer in einem Vertragsstaat angesiedelten Betriebsstätte hinzugerechneten Gewinne führt, im anderen Vertragsstaat aber keine angemessene entsprechende Berichtigung erfolgt. Die Beseitigung einer solchen Doppelbesteuerung fällt unter den Anwendungsbereich von Absatz 3. Sofern Steuern auf im erstgenannten Staat erhöhte Gewinne erhoben werden, kann dieser Staat so behandelt werden, als ob er die einer Betriebsstätte hinzuzurechnenden Gewinne angepasst hat und Gewinne, die bereits im anderen Vertragsstaat besteuert wurden, besteuert hat. Unter diesen Umständen ermöglicht Artikel 25 den zuständigen Behörden des Vertragsstaates sich zum Zwecke der Beseitigung der Doppelbesteuerung abzustimmen; die zuständigen Behörden können daher, falls erforderlich, das Verständigungsverfahren anwenden, um zu bestimmen, ob die ursprüngliche Anpassung die Bedingungen des Absatz 2 erfüllt und, sofern dies der Fall ist, um den Betrag der entsprechenden Berichtigung des auf die der Betriebsstätte hinzuzurechnenden Gewinne erhobenen Steuerbetrags festzulegen, damit die Doppelbesteuerung vermieden wird.

Der Kommentar zu Artikel 9 wird durch die folgende Ziffer 6.1 ergänzt:

6.1. Nach innerstaatlichem Recht einiger Staaten, ist es dem Steuerpflichtigen unter bestimmten Umständen gestattet, eine bereits eingereichte Steuererklärung um den bei einem Binnengeschäft veranschlagten Preis zu berichtigen, um einen Preis zu melden, der aus Sicht des Steuerpflichtigen dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Sofern sie nach Treu und Glauben vorgenommen wurden, können solche Anpassungen die Meldung des steuerpflichtigen Einkommens durch den Steuerpflichtigen im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz

vereinfachen. Allerdings kann es zu Verrechnungspreisberichtigungen kommen, wenn z.B. eine von einem Steuerpflichtigen eingeleitete Berichtigung zu einer Erhöhung der Unternehmensgewinne in einem der Vertragsstaaten führt, aber keine angemessene entsprechende Anpassung der Gewinne des verbundenen Unternehmens im anderen Vertragsstaat erfolgt. Die Beseitigung einer solchen Doppelbesteuerung fällt unter den Anwendungsbereich von Absatz 2. Sofern tatsächlich Steuern auf die erhöhten Gewinne im erstgenannten Staat erhoben wurden, kann davon ausgegangen werden, dass dieser Staat die Gewinne eines Unternehmens in diesem Staat miteingeschlossen hat und auf Gewinne, für die ein Unternehmen des anderen Staates Steuern entrichtet hat, Steuern erhoben hat. Unter diesen Umständen ist es den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten durch Artikel 25 möglich, gemeinsam über die Beseitigung der Doppelbesteuerung zu beraten; die zuständigen Behörden können ggf. auf das Verständigungsverfahren zurückgreifen, um zu bestimmen, ob bei der ursprünglichen Berichtigung die Bedingungen gemäß Absatz 1 erfüllt wurden und, sofern dies der Fall ist, um den Betrag der entsprechenden Berichtigung des im anderen Vertragsstaat auf diese Gewinne erhobenen Steuerbetrags festzulegen, damit die Doppelbesteuerung vermieden wird.

Ziffer 23 des Kommentars zu Artikel 25 wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

23. Bei Selbstveranlagung wird es in der Regel eine Mitteilung geben, wonach die Veranlagung (z.B. der Bescheid über eine Forderung oder die Ablehnung bzw. Berichtigung eines Erstattungsantrags) und gemeinhin der Zeitpunkt der Mitteilung als Beginn der Drei-Jahres-Frist gelten, nicht jedoch der Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen. **Entrichtet ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit der Abgabe einer geänderten Steuererklärung unter Berücksichtigung einer von einem Steuerpflichtigen nach Treu und Glauben eingeleiteten Berichtigung (s. Absatz 14) zusätzliche Steuern, so beginnt die Drei-Jahres-Frist in der Regel mit dem Steuerbescheid bzw. dem Bescheid über eine Forderung aufgrund der geänderten Steuererklärung, nicht jedoch mit Entrichtung der zusätzlichen Steuern.** In einigen Fällen wird jedoch kein Bescheid über eine Forderung oder dergleichen ausgestellt. In solchen Fällen ist der maßgebliche Zeitpunkt der „Mitteilung“ der, in dem der Steuerpflichtige normalerweise als von der tatsächlich dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung unterrichtet angesehen werden würde. Dies könnte der Fall sein, wenn Informationen über Mittelübertragungen erstmals dem Steuerpflichtigen zugänglich gemacht wurden, wie z.B. auf einem Kontoauszug. Die Frist beginnt unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige zu diesem Zeitpunkt die Besteuerung als dem Abkommen nicht entsprechend ansieht, sofern eine vernünftig handelnde Person in der Lage des Steuerpflichtigen zu diesem Zeitpunkt hätte feststellen können, dass die Besteuerung nicht dem Abkommen entsprach. In diesen Fällen ist die Mitteilung an den Steuerpflichtigen über die Besteuerung ausreichend. Würde jedoch eine vernünftig handelnde Person in der Lage des Steuerpflichtigen lediglich aufgrund der Selbstveranlagung in Kombination mit einem anderen Umstand feststellen, dass die Besteuerung nicht dem Abkommen entsprach (z.B. durch ein Gerichtsurteil, wonach die Besteuerung in einem ähnlichen Fall wie dem des Steuerpflichtigen als dem Abkommen nicht entsprechend angesehen wird), so beginnt die Frist erst mit Eintritt des letzteren Umstands.

Ziffer 14 des Kommentars zu Artikel 25 wird durch folgenden Wortlaut ersetzt:

14. Es sei darauf hingewiesen, dass im Gegensatz zum Einspruchsverfahren nach innerstaatlichem Recht das Verständigungsverfahren vom Steuerpflichtigen in die Wege geleitet werden kann, ohne den Bescheid über die nach seiner Auffassung „dem

Abkommen nicht entsprechende“ Besteuerung abwarten zu müssen. Die Einleitung des Verfahrens erfordert lediglich den Nachweis, dass die „Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten“ zu einer derartigen Besteuerung führen werden und dass diese Besteuerung nicht nur ein mögliches, sondern ein wahrscheinliches Risiko darstellt. Diese Maßnahmen umfassen alle Gesetze oder Rechtsakte, gleichviel ob allgemein oder individuell anwendbar, die unmittelbar und notwendigerweise zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung des Antragstellers führen. So kann beispielsweise eine Person mit bestimmten Einkünften im Falle einer Änderung des Steuerrechts in einem Vertragsstaat, die für sie zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt, das Verständigungsverfahren einleiten, sobald das Gesetz geändert wurde und die Person die betreffenden Einkünfte bezogen hat oder wahrscheinlich beziehen wird. Weitere Beispiele sind die Abgabe einer Steuererklärung in einem Selbstveranlagungssystem oder die aktive Überprüfung der individuellen steuerlichen Angaben eines Steuerpflichtigen im Rahmen einer Steuerprüfung, soweit in beiden Fällen die Wahrscheinlichkeit einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung besteht (z.B. wenn aufgrund der vom Steuerpflichtigen nach dem innerstaatlichen Recht eines Vertragsstaats bei Selbstveranlagung gemachten steuerlichen Angaben die Wahrscheinlichkeit einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung besteht oder wenn die Umstände – wie die von einem Vertragsstaat veröffentlichten Angaben oder seine Steuerprüfungspraxis – höchstwahrscheinlich dazu führen werden, dass nach der aktiven Überprüfung der individuellen steuerlichen Angaben, wie die des Steuerpflichtigen, ein Steuerbescheid ausgestellt wird, der möglicherweise eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung zur Folge hat.) Ein anderes Beispiel wäre ein Fall, bei dem ein Steuerpflichtiger nach den Rechtsvorschriften eines Vertragsstaats zu Verrechnungspreisen höhere Einkünfte versteuern muss, als er mit den in seinen Transaktionen mit einer nahestehenden Gesellschaft tatsächlich veranschlagten Preisen erzielen würde, damit er den Fremdvergleichsgrundsatz einhält, oder bei dem erhebliche Zweifel bestehen, ob die dem Steuerpflichtigen nahestehende Gesellschaft ohne ein Verständigungsverfahren im anderen Vertragsstaat eine Gegenberichtigung erhalten wird. **Diese Maßnahmen können außerdem die von einem Steuerpflichtigen nach Treu und Glauben eingeleiteten Berichtigungen umfassen, die nach dem innerstaatlichen Recht einiger Staaten zulässig sind und dem Steuerpflichtigen unter bestimmten Umständen gestatten, eine bereits eingereichte Steuererklärung zu berichtigen, um einen in einem Binnengeschäft veranschlagten Preis oder eine Hinzurechnung von Gewinnen zu einer Betriebsstätte zu melden, die aus Sicht des Steuerpflichtigen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen (s. Ziffer 6.1 des Kommentars zu Artikel 9 und Ziffer 59.1 des Kommentars zu Artikel 7).** Wie dem Anfang von Absatz 1 entnommen werden kann, muss die Tatsache, ob die Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führen werden, aus der Perspektive des Steuerpflichtigen festgestellt werden. Die Auffassung des Steuerpflichtigen, dass es zu einer derartigen Besteuerung kommen wird, muss zwar plausibel sein und auf nachprüfbaren Fakten beruhen, die Steuerbehörden sollten jedoch ein Ersuchen gemäß Absatz 1 nicht nur deshalb ablehnen, weil aus ihrer Sicht nicht nachgewiesen wurde (z.B. nach dem Beweisstandard der „überwiegenden Wahrscheinlichkeit“), dass eine derartige Besteuerung eintreten wird.

Optimale Verfahrensweise 10: Die von den Staaten veröffentlichten Richtlinien für Verständigungsverfahren sollten eine Orientierungshilfe für die Berücksichtigung von Zinsen und Geldbußen im Rahmen des Verständigungsverfahrens bieten.

56. Fragen in Bezug auf die Berücksichtigung von Zinsen und Geldbußen durch die zuständigen Behörden bei im Verständigungsverfahren zu regelnden Fällen sind von großer Bedeutung, insbesondere angesichts der Möglichkeit, durch die Arbeit an BEPS-Fragen den Druck auf das Verständigungsverfahren zu erhöhen. Die von den Staaten veröffentlichten Richtlinien für Verständigungsverfahren sollten dementsprechend eine Orientierungshilfe für die Berücksichtigung von Zinsen und Geldbußen im Rahmen des Verständigungsverfahrens bieten.

57. Im Rahmen der nächsten Aktualisierung des OECD-Musterabkommens sollen Änderungen an Artikel 25 vorgenommen werden, um auf die Fragen in Bezug auf die Berücksichtigung von Zinsen und Geldbußen im Rahmen des Verständigungsverfahrens einzugehen.

Optimale Verfahrensweise 11: Die von den Staaten veröffentlichten Richtlinien für Verständigungsverfahren sollten eine Orientierungshilfe für multilaterale Verständigungsverfahren und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung bieten.

58. In den letzten Jahren hat die erheblich rasanter fortschreitende Globalisierung die bestehenden Streitbeilegungsmechanismen für Doppelbesteuerungsabkommen vor ganz spezielle Herausforderungen gestellt. Während beim Verständigungsverfahren nach Artikel 25 des OECD-Musterabkommens traditionell die Beilegung bilateraler Streitigkeiten im Vordergrund steht, haben z.B. die Einführung regionaler und globaler Geschäftsmodelle sowie die zügigere Integration von Volkswirtschaften und ihren Märkten die Notwendigkeit wirksamerer Mechanismen zur Beilegung grenzüberschreitender Steuerstreitigkeiten verdeutlicht. Die Staaten sollten daher geeignete Orientierungshilfen für multilaterale Verständigungsverfahren und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung erarbeiten und in ihre veröffentlichten Verfahrensbeschreibungen für multilaterale Verständigungsverfahren und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung aufnehmen.

59. Im Rahmen der nächsten Aktualisierung des OECD-Musterabkommens sollen Änderungen an Artikel 25 vorgenommen werden, um die multilateralen Verständigungsverfahren und Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung zu berücksichtigen.

C. Rahmen für einen Überwachungsmechanismus

60. Wie bereits im vorderen Teil des Berichts dargelegt, spiegeln die Ergebnisse der Arbeiten zu Aktionspunkt 14 des BEPS-Aktionsplans die Einigung darüber wider, dass die Umsetzung des Mindeststandards durch einen Überwachungsmechanismus nach dem Peer-Review-Verfahren bewertet werden soll, um sicherzustellen, dass die im Mindeststandard festgeschriebenen Zusagen tatsächlich erfüllt werden. Der Überwachungsmechanismus wird die folgenden Merkmale aufweisen:

1. Alle OECD- und G20-Staaten sowie Staaten und Gebiete, die sich zu dem in I.A beschriebenen Mindeststandard bekennen, unterziehen sich einer Überprüfung ihrer Umsetzung des Mindeststandards. Im Rahmen der Überprüfung werden der durch die Doppelbesteuerungsabkommen der Staaten und Gebiete und ihren innerstaatlichen

- Rechtsvorschriften geschaffene Rechtsrahmen, die Verfahrensbeschreibung für das Verständigungsverfahren und die praktische Umsetzung des Mindeststandards bewertet.
2. Die wichtigsten Ergebnisse des Überwachungsprozesses nach dem Peer-Review-Verfahren werden in Form eines Berichts veröffentlicht. In dem Bericht werden die Stärken sowie die bestehenden Defizite aufgeführt und Empfehlungen ausgesprochen, wie der überprüfte Staat bzw. das überprüfte Gebiet diese Defizite beseitigen könnte.
 3. Die wichtigsten Dokumente für den Überwachungsprozess nach dem Peer-Review-Verfahren sind die *Leitlinien* und die *Bewertungsmethode*. Die *Leitlinien* werden auf den in I.A beschriebenen Punkten des Mindeststandards beruhen. Diese Punkte werden in den *Leitlinien* in konkrete Aspekte aufgeteilt, anhand derer der rechtliche Rahmen, die Verfahrensbeschreibung für das Verständigungsverfahren und die tatsächliche Umsetzung des Mindeststandards bewertet werden. Die *Leitlinien* werden einen klaren Zeitplan für den Überwachungsprozess enthalten, wodurch sichergestellt wird, dass die Bewertung aller Staaten und Gebiete einheitlich und vollständig ist. Die *Bewertungsmethode* wird ausführliche Verfahren und Richtlinien für die gegenseitige Überwachung der OECD- und G20-Staaten sowie anderer teilnehmender Staaten und Gebiete durch das FTA MAP Forum vorsehen (s. Punkt 1.6 des Mindeststandards) und ein System zur Bewertung der Umsetzung des Mindeststandards enthalten.
 4. Sowohl die *Leitlinien* als auch die *Bewertungsmethode* werden bis zum Ende des ersten Quartals 2016 von der Arbeitsgruppe 1 und dem FTA MAP Forum gemeinsam entwickelt.
 5. Die vom FTA MAP Forum durchgeführte gegenseitige Überwachung und die Berichtserstattung an die G20 über den OECD-Steuerausschuss werden 2016 beginnen, damit 2017 die ersten Berichte veröffentlicht werden können.
61. Ein Mandat für die Erarbeitung der *Leitlinien* und der *Bewertungsmethode* ist im Anhang enthalten.

II. Bekenntnis zum obligatorischen verbindlichen Schiedsverfahren

62. Nach Auffassung der Wirtschaft und einer Reihe von Staaten ist das obligatorische, verbindliche Schiedsverfahren die beste Möglichkeit sicherzustellen, dass abkommensbezogene Streitigkeiten durch das Verständigungsverfahren tatsächlich beigelegt werden. Wenngleich nicht unter allen OECD- und G20-Staaten Einigkeit im Hinblick auf die Einführung eines obligatorischen, verbindlichen Schiedsverfahrens zur Beilegung von im Rahmen des Verständigungsverfahrens unterbreiteten Fällen besteht, hat eine gewisse Anzahl von Staaten die Einführung und Umsetzung eines obligatorischen, verbindlichen Schiedsverfahrens zur Beilegung von Streitigkeiten zugesagt, die ansonsten die Beilegung von Fällen durch das Verständigungsverfahren verhindern. Folgende Länder haben bereits ihr Interesse daran bekundet: Australien, Belgien, Frankreich, Deutschland, Irland, Italien, Japan, Kanada, Luxemburg, die Niederlande, Neuseeland, Norwegen, Österreich, Polen, Schweden, Schweiz, Slowenien, Spanien, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten. Dies ist ein bedeutender Schritt, da diese Staaten laut Berichten an die OECD zum Jahresende 2013 insgesamt an mehr als 90 Prozent der offenen Verständigungsverfahren beteiligt waren⁷.

63. Im Rahmen der Verhandlungen zu dem in Aktionspunkt 15 des BEPS-Aktionsplans vorgesehenen multilateralen Instrument wird eine Klausel für das obligatorische, verbindliche Schiedsverfahren erarbeitet. Die Länder in dieser Gruppe müssen vor allem einen Weg finden, ihre unterschiedlichen Ansichten über den Geltungsbereich der Schiedsklausel im Rahmen des Verständigungsverfahrens in Einklang zu bringen. Eine Vielzahl dieser Länder würde es begrüßen, den Anspruch auf ein Schiedsverfahren im Rahmen des Verständigungsverfahrens keinen Beschränkungen zu unterwerfen, während andere Länder das Schiedsverfahren auf eine vorab festgelegte Gruppe von im Verständigungsverfahren zu regelnden Fällen beschränken wollen. Die bisherigen Arbeiten der Schwerpunktgruppe Streitbeilegung zu den Punkten, die bislang die Einführung des Schiedsverfahrens im Rahmen des Verständigungsverfahrens verhindert haben, sowie zu möglichen Lösungen werden in die Arbeiten der teilnehmenden Länder zur Schiedsklausel einfließen.

Anmerkungen

1. Neben allen OECD- und G20-Staaten sind Hongkong (China), Kolumbien, Malaysia und Singapur Mitglied des Forums Steuerverwaltung.
2. Siehe www.oecd.org/site/ctpfta/map-strategic-plan.pdf.
3. Siehe Absatz 31 der Einführung zum OECD-Musterabkommen.
4. Siehe Absatz 5 der Einführung zu den Stellungnahmen der Nichtmitgliedstaaten der OECD zum OECD-Musterabkommen.
5. Punkt 2.6 des Mindeststandards betrifft nicht verrechnungspreisbezogene Safe-Harbour-Regelungen nach dem innerstaatlichen Recht eines Staates; entsprechend sollten keine Rückschlüsse im Hinblick auf solche Safe-Harbour-Regelungen gezogen werden.
6. Abrufbar unter www.oecd.org/site/ctpfta/map-strategic-plan.pdf.
7. Siehe www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm.

ANHANG A

Mandat für die Ausarbeitung der Leitlinien und der Bewertungsmethode

Gemäß Punkt 1.6. des in Aktionspunkt 14 enthaltenen Mindeststandards verpflichten sich die Staaten, die Einhaltung des Mindeststandards durch die Partnerstaaten – d.h. durch die anderen Mitglieder des FTA MAP Forums – überprüfen zu lassen (laut Punkt 1.4 des Mindeststandards sollten die Staaten dem FTA MAP Forum beitreten und sich umfassend an dessen Arbeiten beteiligen). Diese Überprüfung wird anhand eines Überwachungsmechanismus durchgeführt, dessen Rahmenbedingungen in I.C beschrieben werden. Diese Überwachung ist von grundlegender Bedeutung, um eine wirkungsvolle Umsetzung des Mindeststandards zu gewährleisten. Sie wird gemäß den von der Arbeitsgruppe Nr. 1 (Doppelbesteuerungsabkommen und damit zusammenhängende Fragen) des OECD-Steuer Ausschusses und vom FTA MAP Forum zu erstellenden *Leitlinien* und der zu erstellenden *Bewertungsmethode* durchgeführt. Das Mandat für die Ausarbeitung der *Leitlinien* und der *Bewertungsmethode* ist nachstehend aufgeführt:

Präambel

In der Erkenntnis, dass die Arbeitsergebnisse zu Aktionspunkt 14 des BEPS-Aktionsplans die Einigung widerspiegeln, dass die Staaten sich zu einem aus mehreren konkreten Punkten bestehenden Mindeststandard bekennen sollten, mit dem sichergestellt werden soll, dass abkommensbezogene Streitigkeiten zügig, effektiv und effizient beigelegt werden,

im Hinblick darauf, dass die Arbeitsergebnisse zu Aktionspunkt 14 außerdem die Einigung umfassen, dass die Umsetzung des Mindeststandards durch einen Überwachungsmechanismus nach dem Peer-Review-Verfahren beurteilt werden soll, um sicherzustellen, dass die im Mindeststandard festgeschriebenen Bekenntnisse tatsächlich erfüllt werden und sich alle OECD- und G20-Staaten sowie die Staaten und Gebiete, die sich zu dem Mindeststandard bekannt haben, der Überprüfung anhand des Überwachungsmechanismus unterziehen,

in der Erwägung, dass für den Überwachungsprozess nach dem Peer-Review-Verfahren die Ausarbeitung von *Leitlinien*, anhand derer die Umsetzung des in Aktionspunkt 14 beschriebenen Mindeststandards beurteilt werden soll, und die Erstellung einer *Bewertungsmethode*, in der die Vorgehensweisen und Richtlinien für den Überwachungsprozess festgelegt sein werden, erforderlich ist,

sind die am BEPS-Projekt der OECD und G20 teilnehmenden Staaten übereingekommen, dass von der Arbeitsgruppe Nr. 1 (Doppelbesteuerungsabkommen und damit zusammenhängende Fragen) des OECD-Steuer Ausschusses und dem FTA MAP Forum gemäß dem nachstehenden Mandat die *Leitlinien* und eine *Bewertungsmethode* erstellt werden.

A. Ziel

Die Arbeitsgruppe Nr. 1 (Doppelbesteuerungsabkommen und damit zusammenhängende Fragen) des OECD-Steuer Ausschusses und das FTA MAP Forum erstellen die Grundlagendokumente für die Überwachung der Umsetzung des in Aktionspunkt 14 enthaltenen Mindeststandards: die *Leitlinien* und die *Bewertungsmethode*. Die *Leitlinien* werden auf den Punkten des Mindeststandards beruhen und diese Punkte in konkrete Aspekte unterteilen, anhand derer die rechtlichen Rahmenbedingungen und die Richtlinien für das Verständigungsverfahren der Staaten und Gebiete sowie die tatsächliche Umsetzung des Mindeststandards bewertet werden. Sie werden einen eindeutigen Zeitplan für den Überwachungsprozess enthalten und somit sicherstellen, dass die Bewertung aller Staaten und Gebiete einheitlich und vollständig ist. Die *Bewertungsmethode* wird ausführliche Verfahren und Richtlinien für die gegenseitige Überwachung der OECD- und G20-Staaten sowie anderer teilnehmender Staaten und Gebiete durch das FTA MAP Forum vorsehen, das allen auf gleichberechtigter Ebene teilnehmenden Staaten offen steht, und ein System zur Bewertung der Umsetzung des Mindeststandards enthalten.

B. Beteiligung

Die *Leitlinien* und die *Bewertungsmethode* werden von der Arbeitsgruppe Nr. 1 (Doppelbesteuerungsabkommen und damit zusammenhängende Fragen) des OECD-Steuer Ausschusses und dem FTA MAP Forum gemeinsam erstellt, wobei alle Staaten auf gleichberechtigter Ebene beteiligt sein werden.

C. Dauer und Laufzeit

Mit der Erstellung der *Leitlinien* und der *Bewertungsmethode* wird spätestens im November 2015 begonnen. Die Arbeitsgruppe Nr. 1 und das FTA MAP Forum zielen darauf ab, die Erstellung der *Leitlinien* und der *Bewertungsmethode* bis zum Ende des ersten Quartals 2016 abzuschließen.

Literaturverzeichnis

OECD (2014a), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.

OECD (2014b), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de>.

ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG

Die OECD ist ein einzigartiges Forum, in dem Regierungen gemeinsam an der Bewältigung von wirtschaftlichen, sozialen und umweltbezogenen Herausforderungen der Globalisierung arbeiten. Die OECD steht auch ganz vorne bei den Bemühungen um ein besseres Verständnis neuer Entwicklungen und unterstützt Regierungen, Antworten auf diese Entwicklungen und die Anliegen der Regierungen zu finden, beispielsweise in den Bereichen Corporate Governance, Informationswirtschaft oder Bevölkerungsalterung. Die Organisation bietet den Regierungen einen Rahmen, der es ihnen ermöglicht, ihre Erfahrungen mit Politiken auszutauschen, nach Lösungsansätzen für gemeinsame Probleme zu suchen, gute Praktiken aufzuzeigen und auf eine Koordinierung nationaler und internationaler Politiken hinzuarbeiten.

Die OECD-Mitgliedsländer sind: Australien, Belgien, Chile, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Lettland, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Schweiz, die Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, die Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten. Die Europäische Union beteiligt sich an der Arbeit der OECD.

OECD Publishing sorgt für eine weite Verbreitung der Ergebnisse der statistischen Datenerfassungen und Untersuchungen der Organisation zu wirtschaftlichen, sozialen und umweltpolitischen Themen sowie der von den Mitgliedstaaten vereinbarten Übereinkommen, Leitlinien und Standards.

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen

Die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) ist Staaten weltweit ein zentrales Anliegen. 2013 verabschiedeten die OECD- und G20-Staaten in gleichberechtigter Zusammenarbeit einen 15-Punkte-Aktionsplan gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Dieser Bericht gehört zu den Arbeitsergebnissen von Punkt 14 dieses Aktionsplans.

Zusätzlich zur Sicherung der Steuereinnahmen durch eine an Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung ausgerichtete Besteuerung besteht das Ziel des BEPS-Projekts von OECD und G20 darin, einheitliche und konsensbasierte internationale Steuervorschriften zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu schaffen, um das Steuersubstrat zu schützen und den Steuerpflichtigen zugleich mehr Rechts- und Planungssicherheit zu bieten. Ein Kernelement ist dabei die Beseitigung von doppelter Nichtbesteuerung. Neue Vorschriften dürfen allerdings auch nicht zu Doppelbesteuerung, ungerechtfertigtem Erfüllungsaufwand oder Beschränkungen rechtmäßiger grenzüberschreitender Tätigkeiten führen.

Inhalt

I. Mindeststandard, optimale Verfahrensweisen und Überwachungsprozess

II. Bekenntnis zum obligatorischen verbindlichen Schiedsverfahren

Anhang A. Mandat für die Ausarbeitung der Leitlinien und der Bewertungsmethode

www.oecd.org/tax/beps.htm

Diese Publikation kann online eingesehen werden unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264190122-de>.

Diese Studie ist in der OECD iLibrary veröffentlicht, die alle Bücher, periodisch erscheinenden Publikationen und statistischen Datenbanken der OECD enthält.

Weitere Informationen finden Sie unter: www.oecd-ilibrary.org.

