

Bilaterale Verständigungs- und Schiedsverfahren

Österreichische und deutsche Auslegungsbehelfe

Martin Hummer / Verena Hamader

Am 27. 8. 2021 erschien das neue Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen des deutschen Bundesministeriums der Finanzen (dBMF).¹ Großteils beinhaltet dies die Verfahrensabläufe zu den bilateralen Verständigungs- und Schiedsverfahren. Erstmals enthält dieses auch Ausführungen zur EU-Streitbeilegungsrichtlinie,² die in Deutschland innerstaatlich im EU-DBA-Streitbeilegungsgesetz³ umgesetzt wurde.



Mag. Martin Hummer ist Steuerberater bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1. Überblick

Durch die zunehmende Internationalisierung und damit einhergehende unterschiedliche Auslegung von Besteuerungsrechten kommt es zunehmend zu Fällen der Doppelbesteuerung. Dies resultiert unweigerlich in der Zunahme von bilateralen Verfahren, wobei mit langen Verfahrensdauern (im Durchschnitt zwischen 20 bis 25 Monaten) zu rechnen ist.⁴

Abhilfe soll hierbei in Österreich ein formalisiertes EU-Streitbeilegungsverfahren iSd EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetzes (EU-BStbG)⁵ schaffen, mit welchem die EU-Streitbeilegungsrichtlinie in Österreich national umgesetzt wird. Künftig sollten alle Verständigungs- und Schiedsverfahren mit bilateralem Charakter, sofern Einkommen oder Vermögen ab dem 1. 1. 2018 betroffen sind, ausschließlich nach dem EU-BStbG gelöst werden. In Deutschland sind die neuen Verfahrensabläufe auf Basis der EU-Streitbeilegungsrichtlinie im EU-DBA-Streitbeilegungsgesetz (EU-DBA-SBG) geregelt.

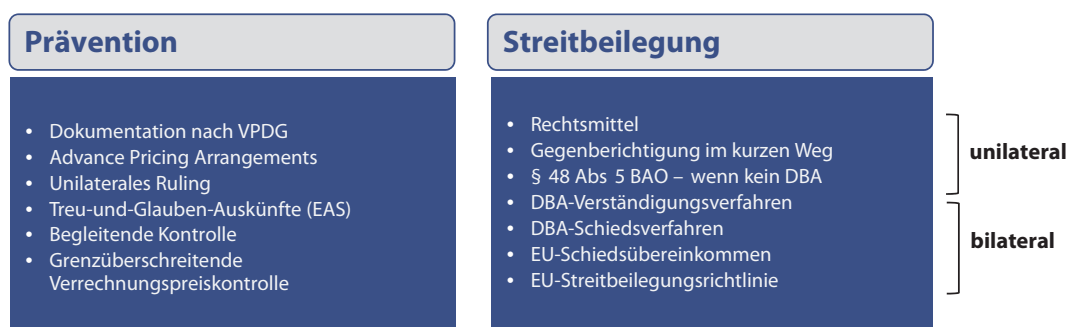


Verena Hamader ist Berufsanwältin bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

2. Möglichkeiten der Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Gründe für eine Doppelbesteuerung können vielfältig sein. Konflikte können zB durch eine unterschiedliche Auslegung des DBA entstehen. Hierbei wäre an die unterschiedliche Sachverhaltsbeurteilung und damit einhergehende unterschiedliche Zuteilung der Besteuerungsrechte ein und desselben Sachverhalts zu denken. Auch die Auslegung an sich, wie unterschiedliche Rechtsmeinungen und Interpretationen der Verteilungsnorm, kann zu einer Doppelbesteuerung führen. Die nationale Ermittlung von Bemessungsgrundlagen aufgrund unterschiedlicher Abzugsverbote, Abschreibungsdauern bzw -methoden, Aktivierungswahlrechte oder dergleichen kann hierfür ebenso ursächlich sein. Ferner kann eine ungerechtfertigt erhobene Quellensteuer nicht im Ansässigkeitsstaat angerechnet werden, wobei dies wiederum zur Doppelbesteuerung führt.

Um jene Problematiken hintanzuhalten, stehen konzeptionell zwei unterschiedliche Wege (Prävention vs Streitbeilegung) zur Verfügung, die der nachstehenden Grafik zu entnehmen sind.



Um im Nachgang langwierige sowie teils kostenintensive Verfahren zu vermeiden, können mittels geeigneter Präventivmaßnahmen Konflikte bereits im Vorfeld hintangehalten werden. Eine sorgfältige

¹ Siehe dBMF-Schreiben vom 27. 8. 2021, Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, IV B 3 – S 1304/21/10004 :007.
² Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. 10. 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABl L 265 vom 14. 10. 2017, S 1.
³ Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. 10. 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, dBGBI I 2019/46, 2103.
⁴ MAP-Statistik der OECD, abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm> (Zugriff am 14. 10. 2021).
⁵ Bundesgesetz über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union (EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz – EU-BStbG), BGBl I 2019/62.

tige Dokumentation iSd Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes (VPDG)⁶ im Sinne einer Beweisvorsorge⁷ ist hierfür unumgänglich. Die Umsetzung des VPDG umfasst die Erstellung eines länderbezogenen Berichts (Country-by-Country-Report, CbCR) für eine multinationale Unternehmensgruppe, sofern deren Gesamtumsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr 750 Mio € betrug.⁸ Die technische Umsetzung des CbCR ist in der Praxis herausfordernd, da das von der OECD vorgegebene XML-Schema eingehalten werden muss. Darüber hinaus ist für in Österreich ansässige Geschäftseinheiten einer multinationalen Unternehmensgruppe ab dem Überschreiten eines Umsatzerlöses von 50 Mio € in zwei aufeinanderfolgenden Wirtschaftsjahren zwingend das Erstellen von Master sowie Local File vorgesehen.⁹

Abhilfe können hierbei digitale Softwarelösungen schaffen, durch die verrechnungspreisrelevante Sachverhalte und Transaktionswerte laufend erfasst und dokumentiert werden. Daraus werden dann Master bzw Local File generiert.¹⁰

Um eine Doppelbesteuerung im Vorhinein zu vermeiden und Rechtssicherheit zu erlangen, wäre mitunter ein Vorabverständigungsverfahren zur Erlangung eines *advance pricing agreement* (APA) möglich. Eine weitere Option stellt die Einholung eines Auskunftsbefehdes gemäß § 118 BAO (unilaterales *ruling*) dar, um im Voraus eine verbindliche Rechtsmeinung des österreichischen BMF zu erhalten.¹¹ Dieses *ruling* ist in Abhängigkeit vom Umsatz kostenpflichtig und bindend. Das Instrument des EAS (Express-Antwort-Service) des BMF unterstützt bei Anfragen über Zweifelsfragen des internationalen Steuerrechts. Diese Treu-und-Glauben-Auskunft des BMF bietet eine Hilfestellung bei internationalen Rechtsfragen, entfaltet aber keine Bindungswirkung.¹² Darüber hinaus bestünde auch die Möglichkeit der begleitenden Kontrolle gemäß §§ 153a ff BAO. Natürlich gehen ua mit dieser Alternative eine erhöhte Offenlegungspflicht und das Erfordernis eines bestehenden Steuerkontrollsystems einher. Die begleitende Kontrolle als Alternative zur traditionellen Außenprüfung könnte für Unternehmen, die sich wohl verhalten, in Frage kommen.

Als Rechtsmittel der Streitbeilegung kommt etwa die Bescheidbeschwerde an die Verwaltungsgerichte gemäß § 243 BAO oder die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO in Betracht. Eine Gegenberichtigung im kurzen Weg ist zulässig, wenn Einvernehmen über die Korrektur (Verrechnungspreisverbindlichkeit) besteht, ein Tilgungsplan vorliegt und dessen Umsetzung glaubhaft gemacht werden kann.

Sofern nicht die Methoden der Prävention zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder unilaterale Rechtsmittel Anwendung finden, kann auf bilaterale Verständigungs- und Schiedsverfahren zurückgegriffen werden, die ihre Rechtsgrundlage im DBA oder in EU-Regulativen haben können. Ein Verständigungsverfahren verfolgt primär zwei Ziele: Zum einen soll ein Verständigungsverfahren eine Aufteilung der Besteuerungsrechte nach dem jeweiligen Ab- bzw Übereinkommen sicherstellen. Zum anderen soll eine faktische Doppelbesteuerung aufgrund der rechtswidrigen Anwendung eines Ab- bzw Übereinkommens beseitigt werden.

Das DBA-Verständigungsverfahren ist in Art 25 Abs 1 und 2 OECD-MA 2017 geregelt. Das OECD-MA ist dabei als Vertragsschablone für die bilateralen DBA zu verstehen. So beinhaltet jedes von Österreich abgeschlossene DBA Regelungen zur Durchführung eines Verständigungsverfahrens. Ein Einzelfall-Verständigungsverfahren bedarf eines Antrags des Abkommensberechtigten. Voraussetzung der Antragstellung ist das Vorliegen oder Drohen einer abkommenswidrigen Besteuerung. Dabei muss der Antrag innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme schriftlich beim BMF einlangen. Die Möglichkeit des DBA-Verständigungsverfahrens kann auch dann ergriffen werden, wenn innerstaatliche Rechtsmittel oder Rechtsmittelwege noch nicht ausgeschöpft wurden.

Ein Schiedsverfahren folgt, wenn dies im DBA vorgesehen ist und durch das abkommensrechtliche Verständigungsverfahren keine Abhilfe geschaffen werden kann. Eine Klausel zum verbindlichen Schiedsverfahren muss im DBA vorgesehen sein. Dies ist zB im DBA Deutschland¹³ der Fall, wonach nach zwei Jahren der EuGH angerufen werden kann.

Das EU-Schiedsverfahren iSd EU-Schiedskonvention wird ausschließlich bei Konflikten in Bezug auf Verrechnungspreise und Betriebsstättengewinnabgrenzungen innerhalb der EU angewandt. Das dazugehörige Verfahren ist in den Art 6 ff EU-Schiedsübereinkommen festgehalten. Im Wesentlichen ähnelt dieses Verfahren dem des DBA-Verständigungsverfahrens. Auch hier muss die

⁶ Bundesgesetz über die standardisierte Verrechnungspreisdokumentation (Verrechnungspreisdokumentationsgesetz – VPDG), BGBl I 2016/77.

⁷ Fiala, Das abgabenrechtliche Ermittlungsverfahren bei Verrechnungspreisthemen, TPI 2021, 110 ff.

⁸ § 3 Abs 1 VPDG.

⁹ § 3 Abs 2 VPDG.

¹⁰ Siehe zB <https://www.icon.at/de/service-lines/icon-solutions/wts-tpmanager/> (Zugriff am 14. 10. 2021). Mittels Converter (zB <https://www.icon.at/de/service-lines/icon-solutions/cbcr-2-xml-konvertierung/>; Zugriff am 14. 10. 2021) können die Datensätze des CbCR in das verpflichtende XML-Format umgewandelt werden.

¹¹ Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz X/31.

¹² Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Rz X/31.

¹³ Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl III 2002/182).

erste Mitteilung der Maßnahmen, die zur Doppelbesteuerung führen, innerhalb von drei Jahren dem BMF unterbreitet werden. Wird nachfolgend innerhalb von zwei Jahren keine Einigung im Verständigungsverfahren erzielt, werden die Behörden der beteiligten Vertragsstaaten verpflichtet, einen beratenden Ausschuss einzuberufen. Dieser hat in den darauffolgenden sechs Monaten eine Stellungnahme zum Doppelbesteuerungskonflikt abzugeben. In weiteren sechs Monaten haben sich die Behörden auf einen Weg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu einigen.

Weiters kann ein Schiedsverfahren nach der EU-Streitbeilegungsrichtlinie initiiert werden. Die Umsetzung dieser Richtlinie erfolgte in Österreich am 1. 9. 2019 mit dem EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz (EU-BStbG). Das EU-BStbG kann auf Fälle der Doppelbesteuerung durch Auslegung und Anwendung des DBA sowie des EU-Schiedsübereinkommens Anwendung finden.¹⁴ Verständigungs- und Schiedsverfahren, die Streitfragen über Einkommen und Vermögen ab dem 1. 1. 2018 betreffen, werden in der Praxis nach dem neuen Verfahren zu führen sein. Der territoriale Anwendungsbereich umfasst Streitfragen zwischen zwei EU-Mitgliedstaaten. Zuständige Behörde in Österreich ist wiederum das BMF.

Bei Auftreten einer Streitfrage kann von jeder betroffenen Person eine sogenannte Streitbeilegungsbeschwerde bei der zuständigen Behörde jedes betroffenen Mitgliedstaates gleichzeitig eingebracht werden.¹⁵ Diese Beschwerde ist im elektronischen Weg via FinanzOnline einzubringen.¹⁶ Auch dieser Antrag ist innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme zu stellen. Kommt es seitens der Behörde zur Zulassung der Streitfrage, so gelten alle anderen laufenden Verständigungs- und Schiedsverfahren als beendet.¹⁷

Daraufhin sollte im Wege des Verständigungsverfahrens zwischen den betroffenen Behörden innerhalb von zwei Jahren eine Einigung über die Streitfrage erzielt werden. Sollte diesbezüglich keine Einigung erzielt werden, kann ein Antrag zum schiedsgerichtlichen Verfahren gestellt werden. Dabei wird entweder ein beratender Ausschuss oder ein Ausschuss für alternative Streitbeilegung eingerichtet, der innerhalb von sechs Monaten einen Vorschlag zur Lösung der Streitfrage zu präsentieren hat. Nach weiteren sechs Monaten ab Übermittlung der Stellungnahme des beratenden Ausschusses haben die Behörden schlussendlich über den Fall zu entscheiden (Einigungszwang). Das Ergebnis ist für die betroffenen Parteien verbindlich, kann jedoch mittels innerstaatlicher Rechtsmittel angefochten werden.

3. Auslegungsbehelfe in Österreich

Als wichtiger Auslegungsbehelf in Österreich steht speziell für Verständigungs- und Schiedsverfahren eine BMF-Info vom 24. 7. 2019¹⁸ zur Verfügung. Inhaltlich beschränkt sich die Information auf das APA-Verfahren sowie die Verständigungs- und Schiedsverfahren nach dem DBA und dem EU-Schiedsübereinkommen. Ausführungen zum EU-BStbG sind nicht beinhaltet. Die entsprechenden Randziffern (Rz 351 bis 368) der österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien (VPR) 2010¹⁹ gelten ab Erscheinung der BMF-Info als aufgehoben.

Einen weiteren Auslegungsbehelf stellen die VPR 2021²⁰ vom 7. 10. 2021 dar. Insbesondere zu erwähnen sind die Rz 498 ff, welche sich inhaltlich mit den abgabenbehördlichen Berichtigungen beschäftigen. Erläuterungen über Maßnahmen zur Streitbeilegung sind ab Rz 525 VPR 2021 zu finden. Als Rechtsgrundlage zur Möglichkeit der Einleitung eines Verständigungs- und Schiedsverfahrens zeigen die VPR 2021 bereits die Möglichkeit eines Verfahrens nach dem EU-BStbG auf. Details zu den einzelnen Verfahren, insbesondere betreffend die Voraussetzungen zur Antragstellung, den Verfahrensablauf, die temporäre Beseitigung einer Doppelbesteuerung, das Verhältnis zu Rechtsmittelverfahren etc, finden sich in der dazu ergangenen Info des BMF vom 24. 7. 2019.

Aufgrund des BEPS-Projekts war eine Änderung der alten VPR 2010 dringend geboten. Bei den Verrechnungspreisrichtlinien handelt es sich um einen Auslegungsbehelf des Fremdvergleichsgrundsatzes in Österreich, welcher bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten zu beachten ist. In das Update sind vor allem jene Änderungen der OECD-VPL übernommen worden, die BEPS-bedingt bereits in das Update 2017 eingeflossen sind. In der finalen Fassung wurden im Vergleich zum Begutachtungsentwurf noch einige Kritikpunkte aufgegriffen: Insbesondere wurde die Korrektur auf den Median entschärft, der für kleine und mittlere Unternehmen kritisierte Dokumentationsumfang wurde aber beibehalten. Die Regelungen zum *year-end adjustment* sind nach wie vor eher restriktiv formuliert, eine englischsprachige Dokumentation muss in der Regel nicht übersetzt werden, die Finanzdaten einer Datenbankstudie

¹⁴ Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Rz XXVI/29.

¹⁵ § 8 Abs 1 EU-BStbG.

¹⁶ § 8 Abs 2 EU-BStbG.

¹⁷ Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht², Rz XXVI/30.

¹⁸ Info des BMF vom 24. 7. 2019, Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen und dem EU-Schiedsübereinkommen, BMF-010221/0237-IV/8/2019.

¹⁹ Richtlinie des BMF vom 28. 10. 2010, VPR 2010, Verrechnungspreisrichtlinien 2010, BMF-010221/2522-IV/4/2010.

²⁰ Richtlinie des BMF vom 7. 10. 2021, VPR 2021, Verrechnungspreisrichtlinien 2021, 2021-0.586.616, BMF-AV 2021/140.

sind nicht jährlich zu aktualisieren und die VPDG-Meldungen sind für Wirtschaftsjahre ab 1. 1. 2022 nur noch nötig, wenn es Änderungen im Vergleich zum Vorjahr gab.

4. Merkblatt in Deutschland

Am 27. 8. 2021 veröffentlichte das dBMF im Bundessteuerblatt das Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbelegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Das neue Merkblatt ersetzt jenes vom 9. 10. 2018. Inhaltlich umfasst dieses die bilateralen Verfahren wie Verständigungs- und Schiedsverfahren nach dem DBA, der EU-Schiedskonvention sowie dem EU-DBA-SBG. Das EU-DBA-SBG ist auf Basis der EU-Streitbelegungsrichtlinie im nationalen Recht umgesetzt worden. Das Merkblatt bietet damit erstmals auch bereits Ausführungen zur Initiierung und Durchführung eines Schiedsverfahrens nach dem EU-DBA-SBG.

Das Merkblatt bringt weiters einige Neuerungen. Dabei wäre ua auf die Antragstellung hinzuweisen, welche nur dann als fristwährend zu bewerten ist, wenn auch eine Sachverhaltsdarstellung und -dokumentation beigefügt sind. Weiters wird im Merkblatt ausgeführt, dass die Streitbelegungsbeschwerde in deutscher Sprache sowie in einer gemeinsamen Arbeitssprache zu stellen ist. Die Arbeitssprache wird im Einvernehmen der beteiligten Länder gewählt.

Es wird dezidiert darauf hingewiesen, dass es bei der Initiierung eines Verfahrens nach dem EU-DBA-SBG von Amts wegen zur Beendigung etwaiger Verfahren nach einem DBA oder der EU-Schiedskonvention kommt. Anträge auf ein Verfahren nach einem DBA oder der EU-Schiedskonvention, welche nach der Streitbelegungsbeschwerde einlangen, sind vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) als unzulässig abzulehnen. Dahingegen wird konkretisiert, dass nationale Rechtsbehelfe sehr wohl gleichzeitig mit einem Streitbelegungsverfahren des EU-DBA-SBG über ein und denselben Streitfall eingeleitet werden können. Ungeklärt bleibt, wie diesbezüglich nach Ergehen eines rechtskräftigen Urteils eines deutschen Gerichts vorzugehen ist. Richtlinienkonform müsste bei Vorliegen eines Gerichtsurteils eine Umsetzung einer Lösung eines Streitfalls nach dem EU-DBA-SBG ausgeschlossen sein. Der Verfahrensgang nach dem EU-DBA-SBG gleicht – infolge der richtlinienkonformen Umsetzung – jenem des österreichischen EU-BStbG, welcher bereits oben grob ausgeführt wurde. Die Streitbelegungsverfahren nach dem EU-BStbG bzw dem EU-DBA-SBG werden in der künftigen Praxis die Hauptfälle bilateraler Verfahren darstellen.

Im neuen Merkblatt ist schließlich eine Übersichtstabelle jener deutschen DBA angehängt, welche eine Schiedsklausel bzw eine Verständigungsvereinbarung über die Anwendung des Schiedsverfahrens enthalten.

Zusammenfassend umfasst das deutsche Merkblatt eine ausführliche Beschreibung der verfahrensrechtlichen Bestimmungen der einzelnen Schiedsverfahren.

Auf den Punkt gebracht

Im Endeffekt bringt das Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in Deutschland keine Überraschungen mit sich, da mit dem EU-DBA-SBG eine richtlinienkonforme Umsetzung erfolgte. Die Verfahrensabläufe sind aus der österreichischen BMF-Info vom 24. 7. 2019 weitgehend bekannt. Das deutsche Merkblatt ist ein Verfahrensbehelf, inhaltlich vergleichbar zu dieser Info des österreichischen BMF. Im Unterschied zur BMF-Info in Österreich bezieht sich das Merkblatt auch bereits auf Ausführungen zum EU-DBA-SBG, das die bisherigen Verfahren weitgehend ersetzt. Es ist zu erwarten, dass die BMF-Info in Österreich beim nächsten Update ebenfalls um Ausführungen zum Streitbelegungsverfahren nach der EU-Streitbelegungsrichtlinie ergänzt werden wird.

Update aus der Verwaltungspraxis

Verlängerung der Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland iZm der COVID-19-Pandemie

Erlass des BMF vom 4. 10. 2021, 2021-0.677.478.

Der Erlass gibt den Inhalt einer zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland auf Basis von Art 25 Abs 3 DBA Deutschland abgeschlossenen Konsultationsvereinbarung wieder. Mit Inkrafttreten dieser Vereinbarung am 29. 9. 2021 tritt die Konsultationsvereinbarung vom 17. 6. 2021 (Erlass des BMF vom 22. 6. 2021, 2021-0.431.416) außer Kraft. Der Erlass ergänzt den Erlass des BMF vom 30. 4. 2019, BMF-010221/0113-IV/8/2019, BMF-AV 2019/68 betreffend „b. Sonderfälle inkl. Heimarbeit (Home Office)“.