

# I. Die Richtlinie über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der EU

David Orzechowski

## 1. Die EU-Streitbeilegungsrichtlinie

### 1.1. Allgemeines

Als Reaktion auf den BEPS-Aktionsplan der OECD veröffentlichte die Europäische Kommission am 17. 6. 2015 fünf Aktionsschwerpunkte für „eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union“.<sup>1</sup> Der dritte der fünf Aktionsschwerpunkte der Europäischen Kommission beinhaltete unter anderem die Verbesserung der grenzüberschreitenden Streitbeilegungsmechanismen.<sup>2</sup> In ihrer Mitteilung kritisierte die Europäische Kommission die langwierigen, kostspieligen und nicht immer entscheidungsabschließenden Streitbeilegungsverfahren der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Weiters merkte die Europäische Kommission an, dass das EU-Schiedsübereinkommen<sup>3</sup> zwar eine gewisse Erleichterung zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten innerhalb der EU darstellt, diese jedoch nur auf Verrechnungspreise beschränkt ist und keine Rechtsbehelfsmöglichkeit in Auslegungsfragen vorgesehen ist.<sup>4</sup> Um Rechtssicherheit für Unternehmen zu schaffen, hat die Europäische Kommission in ihrer Mitteilung angekündigt, Vorschläge für die Verbesserung von Streitbeilegungsmechanismen innerhalb der EU zu unterbreiten. Zu diesem Zweck startete die Europäische Kommission am 16. 2. 2016 einen öffentlichen Konsultationsprozess, der bis zum 10. 5. 2016 andauerte.<sup>5</sup> Das Resultat der Arbeiten der Europäischen Kommission war der Richtlinienentwurf vom 25. 10. 2016.<sup>6</sup> Trotz bestehender Zweifel der Konformität des Richtlinienentwurfs mit dem Subsidiaritätsprinzip<sup>7</sup> wurde die Richtlinie (EU-Streitbeilegungsrichtlinie)<sup>8</sup> im Rahmen der maltesischen Ratspräsidentschaft Ende Mai 2017 verabschiedet.<sup>9</sup>

Nachstehend sollen dem Leser Einblicke in die Entstehungsgeschichte sowie Ziel und Zweck der EU-Streitbeilegungsrichtlinie gegeben werden. Des Weiteren wird der Aufbau der EU-Streitbeilegungsrichtlinie vorgestellt.<sup>10</sup>

---

<sup>1</sup> Vgl. *Europäische Kommission*, Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte (17. 6. 2015), COM(2015) 302 final.

<sup>2</sup> Vgl. *Europäische Kommission*, COM(2015) 302 final, 13.

<sup>3</sup> Vgl. 90/436/EWG: Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABI L 225 vom 20. 8. 1990, S 10 (im Folgenden: EU-Schiedsübereinkommen).

<sup>4</sup> *Europäische Kommission*, COM(2015) 302 final, 13.

<sup>5</sup> Vgl. [https://europa.eu/rapid/press-release\\_MEX-16-318\\_en.htm](https://europa.eu/rapid/press-release_MEX-16-318_en.htm) (Zugriff am 11. 11. 2019).

<sup>6</sup> Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union (25. 10. 2016), COM(2016) 686 final (im Folgenden: RL-Vorschlag).

<sup>7</sup> Vgl. etwa die Stellungnahme des schwedischen Parlaments: *Riksdag*, 2016/17:SkU18.

<sup>8</sup> Vgl. Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. 10. 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, ABI L 265 vom 14. 10. 2017, S 1 (im Folgenden: EU-Streitbeilegungsrichtlinie).

<sup>9</sup> Vgl. *Rat der Europäischen Union*, Report to the European Council on tax issues (100046-17) Rn 25; vgl. *Hafner/Stiastny*, Die EU-Streitbeilegungsrichtlinie – eine Vorstellung, SWI 2018, 12; vgl. zur Umsetzung der Richtlinie in Österreich: *Turcan*, Das EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz und die neue Ära der Streitbeilegung, TPI 2019, 287; *Vock/Spanblöchl*, Das EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz im Überblick, RdW 2019, 192.

<sup>10</sup> Für eine detaillierte Gegenüberstellung des Streitbeilegungsverfahrens nach der EU-Streitbeilegungsrichtlinie und den Streitbeilegungsmechanismen nach DBA, EU-Schiedsübereinkommen und MLI wird auf bereits veröffentlichte Beiträge verwiesen. Vgl. etwa *Schmidjell-Dommes/Turcan*, Internationale

## 1.2. Entstehungsgeschichte

Die Ursprünge der Idee einer EU-Streitbeilegungsrichtlinie reichen bis ins Jahr 1976 zurück. Bereits 1976 gab es einen ersten Vorschlag der Europäischen Kommission zur Erlassung einer Schiedsrichtlinie.<sup>11</sup> Die EU-Mitgliedstaaten waren gegenüber einem Richtlinienvorschlag jedoch zurückhaltend, da dem EuGH die Auslegungshoheit bezüglich der Richtlinienbestimmungen zugekommen wäre.<sup>12</sup> Im Jahr 1990 entschieden sich die EU-Mitgliedstaaten endgültig für den Abschluss eines multilateralen Schiedsübereinkommens.<sup>13</sup> Im weiteren Verlauf gab die Europäische Kommission ihren Vorschlag zur Einführung einer Schiedsrichtlinie am 20. 11. 1996 vorerst auf.<sup>14</sup>

Im Jahre 2001 erstellte die Europäische Kommission ein Arbeitspapier zur Unternehmensbesteuerung im europäischen Markt. Im genannten Arbeitspapier listete die Europäische Kommission einige Unzulänglichkeiten in Zusammenhang mit dem EU-Schiedsübereinkommen auf<sup>15</sup> und stellte fest, dass die Anwendung des EU-Schiedsübereinkommens verbessert und dessen Bestimmungen der Auslegungshoheit des EuGH übertragen werden könnten.<sup>16</sup> Um die Auslegungshoheit des EuGH sicherzustellen, müssten die Bestimmungen des EU-Schiedsübereinkommens in Form einer Richtlinie ergehen.<sup>17</sup>

Die Europäische Kommission stellte in einer Mitteilung an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss im Jahre 2007 fest, dass in den 24 Fällen, die auf Basis des EU-Schiedsübereinkommens bis zum 1. 1. 2002 beantragt wurden, keines dieser Verfahren in die Schiedsphase gelangt war.<sup>18</sup> Die Anzahl an Anträgen, die auf Basis des EU-Schiedsübereinkommens gestellt und noch nicht abschließend erledigt worden waren, veranlasste die Europäische Kommission zu der Annahme, „*das Schiedsübereinkommen aus Gründen, die noch näher zu erforschen sind, die betreffenden Doppelbesteuerungsfälle in der EU nicht so gut beseitigt, wie es das tun sollte*“, und dass sich „*das Schiedsübereinkommen nur mit verrechnungspreisbedingter Doppelbesteuerung befasst und dass die neuen Zusätze in Artikel 25 des OECD-Musterabkommens und dem betreffenden Kommentar weiter gehen, indem sie den Vertragspartnern ein verbindliches Schiedsverfahren zur Beseitigung aller Fälle von Doppelbesteuerung bieten*“.<sup>19</sup>

Der Mitteilung aus dem Jahre 2007 folgend, startete die Europäische Kommission einen öffentlichen Konsultationsprozess, um sich ein Bild über die finanziellen Auswir-

---

Streitbeilegungsmechanismen im Vergleich, TPI 2019, 282; *Mammen/Jansen/Rasche*, Instrumente der Verständigung im internationalen Steuerrecht, IStR 2019, 372.

<sup>11</sup> Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag einer Richtlinie des Rates über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren) (29. 11. 1976), COM(1976) 611 final.

<sup>12</sup> Vgl. *Adamczyk*, The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer*, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation<sup>3</sup> (2013) 13 (29).

<sup>13</sup> Vgl. EU-Schiedsübereinkommen (90/436/EWG).

<sup>14</sup> Vgl. *Pit*, Dispute Resolution in the EU: The EU Arbitration Convention and the Dispute Resolution Directive (2018) 1150.

<sup>15</sup> *Europäische Kommission*, Company Taxation in the Internal Market, SEC(2001) 1681, 10: „[...] the number of transfer pricing disputes between Member States is fairly limited, [...] the cost and time relating to the current dispute settlement procedures are often too high for enterprises with the result that it is often less costly to accept the double taxation.“

<sup>16</sup> *Europäische Kommission*, SEC(2001) 1681, 13: „The practical application of the Arbitration Convention could certainly be improved and its provisions made subject to interpretation by the Court.“

<sup>17</sup> *Europäische Kommission*, SEC(2001) 1681, 354: „More generally, it is very important to make sure that the provisions of the Convention are made subject to interpretation by the Court. A revised Convention should therefore be agreed as a Directive.“

<sup>18</sup> *Europäische Kommission*, Mitteilung an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Bereich der Streitvermeidungs- und Streitbeilegungsverfahren und über Leitlinien für Verrechnungspreiszusagen in der EU (26. 2. 2007), KOM(2007) 71 endgültig, 7.

<sup>19</sup> *Europäische Kommission*, KOM(2007) 71 endgültig, 7.

kungen von Doppelbesteuerung innerhalb der EU machen zu können.<sup>20</sup> Der öffentliche Konsultationsprozess führte die Europäische Kommission zu der Annahme, dass die alleinige Existenz von DBA nicht zu einer gänzlichen Entlastung von Doppelbesteuerung führt. Des Weiteren merkte die Europäische Kommission an, dass das im EU-Schiedsübereinkommen und den DBA vorgesehene Verständigungsverfahren zu keiner zeitnahen und effektiven Lösung von Besteuerungsstreitigkeiten führe.<sup>21</sup>

Den zuvor ergangenen Mitteilungen und Stellungnahmen folgend, veröffentlichte die Europäische Kommission 2011 eine Mitteilung<sup>22</sup> über die zukünftige Arbeit der Europäischen Kommission, die auch die Möglichkeit eines effizienten Streitbeilegungsverfahrens zur effektiven Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der EU ausloten soll. Im Zeitraum von 2011 bis 2015 arbeitete die Europäische Kommission an der Möglichkeit der Einführung eines EU-weiten Streitbeilegungsmechanismus und an der korrespondierenden Folgenabschätzung.<sup>23</sup> Im Rahmen des Aktionsplans setzte sich die Europäische Kommission zum Ziel, ein EU-weit abgestimmtes Streitbeilegungsverfahren mit klareren Regeln und strengeren Fristen zu schaffen. Im Sinne der Zielerreichung sollte auf bereits innerhalb der EU bestehende Streitbeilegungsmechanismen zurückgegriffen werden.<sup>24</sup> Dabei stellte sich die Europäische Kommission konkret die Frage, ob der Anwendungsbereich des EU-Schiedsübereinkommens ausgedehnt oder das EU-Schiedsübereinkommen in EU-Recht umgewandelt werden sollte.<sup>25</sup> Die Europäische Kommission startete eine öffentliche Konsultation im Februar 2016, bevor eine konkrete Entscheidung über die zukünftig zu treffende Maßnahme getroffen werden sollte. Die Europäische Kommission veröffentlichte die Ergebnisse der Konsultation im Mai 2016 und kam zur Einsicht, dass die Ergebnisse der öffentlichen Konsultation auf ein nicht ausreichendes Funktionieren bestehender grenzüberschreitender Streitbeilegungsmechanismen hindeuten.<sup>26</sup> *Pit* kritisiert jedoch, dass die Fragestellungen der Europäischen Kommission subjektiv formuliert wurden und es schwer war, den Feststellungen in den Fragestellungen nicht zuzustimmen. Die subjektiven Fragestellungen indizierten, dass die Europäische Kommission ihre Präferenz zur Erlassung einer Richtlinie im Bereich der grenzüberschreitenden Streitbeilegung nur rechtfertigen und bewusst zu einem bestimmten Ergebnis kommen wollte.<sup>27</sup>

### 1.3. Ziel und Zweck der Richtlinie

#### 1.3.1. Allgemeine Überlegungen

Die Europäische Kommission verabschiedete ihren Entwurf zur EU-Streitbeilegungsrichtlinie mit der Begründung, vorhandene Streitbeilegungsverfahren zur Lösung von

---

<sup>20</sup> Siehe [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/consultation-double-tax-conventions-internal-market-factual-examples-double-taxation-cases](https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/consultation-double-tax-conventions-internal-market-factual-examples-double-taxation-cases) (Zugriff am 11. 11. 2019).

<sup>21</sup> Vgl *Pit*, *Dispute Resolution in the EU*, 1153.

<sup>22</sup> Vgl *Europäische Kommission*, Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses zur „Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss Doppelbesteuerung im Binnenmarkt“, COM(2011) 712 final, 11: „*Work on developing the options set out in this Communication, in particular the creation of a Forum on double taxation for purely EU tax matters, a proposal for a code of conduct on double taxation and the feasibility of an efficient dispute resolution mechanism, with a view to determining the most effective ways for removing double taxation.*“

<sup>23</sup> Vgl *Pit*, *Dispute Resolution in the EU*, 1156 f.

<sup>24</sup> Vgl etwa *Europäische Kommission*, COM(2015) 302 final, 13.

<sup>25</sup> Vgl *Pit*, *Commission Initiative To Improve Dispute Settlement Mechanisms within the European Union – The EU Arbitration Convention (90/436)*, ET 2016, 507 (519): Die Regelungen des EU-Schiedsübereinkommens wurden bewusst nicht als Richtlinie ausgestaltet, da die EU-Mitgliedstaaten dem EuGH keine Auslegungshoheit übertragen wollten.

<sup>26</sup> Siehe [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/public-consultation-improving-double-taxation-dispute-resolution-mechanisms\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/public-consultation-improving-double-taxation-dispute-resolution-mechanisms_en) (Zugriff am 11. 11. 2019).

<sup>27</sup> Vgl *Pit*, *Dispute Resolution in the EU*, 1160.

Doppelbesteuerungskonflikten zu verbessern und dadurch einen wichtigen Beitrag in Richtung eines „fairen“ und „effizienten“ Steuersystems zu leisten.<sup>28</sup> In diesem Sinne bestimmt die EU-Streitbeilegungsrichtlinie wie folgt: *„Um ein faireres steuerliches Umfeld zu schaffen, müssen die Transparenzvorschriften verbessert und die Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung verstärkt werden. Gleichzeitig ist es im Sinne eines fairen Steuersystems erforderlich, zu gewährleisten, dass Streitbeilegungsverfahren umfassend, effektiv und nachhaltig sind. Bessere Verfahren für die Beilegung von Streitigkeiten sind auch notwendig, weil die Gefahr besteht, dass die Zahl der Streitigkeiten über Doppel- oder Mehrfachbesteuerung steigen wird, wobei es auch um sehr hohe Beträge gehen könnte, da die Steuerbehörden regelmäßiger und gezieltere Prüfungen durchführen.“*<sup>29</sup>

Durch Implementierung der EU-Streitbeilegungsrichtlinie soll die Situation des Steuerpflichtigen in Hinblick auf den Zugang zu Streitbeilegungsmechanismen, Dauer und die Möglichkeit zur Herbeiführung einer verbindlichen abschließenden Lösung<sup>30</sup> verbessert werden:<sup>31</sup> *„Es ist möglich, dass mit den derzeit in bilateralen Steuerabkommen und im Übereinkommen der Union über die Beseitigung der Doppelbesteuerung vorgesehenen Verfahren derartige Streitigkeiten nicht in allen Fällen rechtzeitig wirksam beigelegt werden können. Das im Rahmen der Umsetzung des Übereinkommens der Union über die Beseitigung der Doppelbesteuerung durchgeführte Monitoring hat gezeigt, dass es einige erhebliche Unzulänglichkeiten gibt, insbesondere in Bezug auf den Zugang zum Verfahren sowie in Bezug auf seine Dauer und seinen wirksamen Abschluss.“*<sup>32</sup>

Aufgrund dessen beinhaltet die EU-Streitbeilegungsrichtlinie ein auf der Struktur und dem Verfahren des EU-Schiedsübereinkommens basierendes obligatorisches Schiedsverfahren, jedoch ausgeweitet auf Streitigkeiten jeglicher Steuern vom Einkommen und Vermögen,<sup>33</sup> durchsetzbare Rechte des Einzelnen in den unterschiedlichen Verfahrensstufen sowie die EU-Mitgliedstaaten verpflichtende Fristen.<sup>34</sup>

Demnach ist das generelle Ziel der EU-Streitbeilegungsrichtlinie, bereits innerhalb der EU bestehende Streitbeilegungsmechanismen zu verbessern, indem deren Anwendungsbereich ausgeweitet, dem Einzelnen Zugang zu einem Streitbeilegungsverfahren zugesichert und Doppelbesteuerung innerhalb eines bestimmten Zeitraums mit einem durch die EU-Mitgliedstaaten einheitlich angewandten Streitbeilegungsverfahren<sup>35</sup> vermieden werden soll.

### 1.3.2. Ausweitung des Anwendungsbereichs des EU-Schiedsübereinkommens

Die EU-Streitbeilegungsrichtlinie baut auf dem bereits bestehenden EU-Schiedsübereinkommen auf und erweitert dessen Anwendungsbereich:<sup>36</sup> *„Das verbesserte Verfahren zur Beilegung von Streitigkeiten sollte auf Systemen basieren, die bereits in der*

---

<sup>28</sup> Vgl. Europäische Kommission, RL-Vorschlag, 3.

<sup>29</sup> ErwGr 4 der EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>30</sup> Eine auf Art 25 OECD-MA basierende DBA-Bestimmung verpflichtet die EU-Mitgliedstaaten nicht zur Herbeiführung einer für beide Staaten verbindlichen Verständigungslösung. Es wird lediglich Bemühen gefordert. Vgl. auch Art 25 Abs 2 OECD-MA 2017.

<sup>31</sup> Europäische Kommission, RL-Vorschlag, 3 f.

<sup>32</sup> ErwGr 3 der EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>33</sup> Das EU-Schiedsübereinkommen ist auf Streitigkeiten im Bereich der Verrechnungspreise und der Zuweisung von Gewinnen an Betriebsstätten beschränkt; vgl. auch ErwGr 7 des RL-Vorschlags.

<sup>34</sup> Vgl. *De Carolis*, The EU Dispute Resolution Directive (2017/1852) and Fair Trial Protection under Article 47 of the EU Charter of Fundamental Rights, ET 2018, 495 (495).

<sup>35</sup> Vgl. Europäische Kommission, RL-Vorschlag, 4: *„[...] dass in Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten ergangene Entscheidungen in der gesamten EU einheitlich durchgeführt werden.“*

<sup>36</sup> Siehe Europäische Kommission, RL-Vorschlag, 3 f.

*Union existieren, einschließlich des Übereinkommens der Union über die Beseitigung der Doppelbesteuerung. Der Anwendungsbereich der vorliegenden Richtlinie sollte jedoch über denjenigen des Übereinkommens der Union über die Beseitigung der Doppelbesteuerung hinausgehen, der sich auf Streitigkeiten über Verrechnungspreise und über die Zuweisung von Gewinnen an Betriebsstätten beschränkt [...].“<sup>37</sup>*

Der Richtlinienentwurf sah ursprünglich vor, den Anwendungsbereich des EU-Schiedsübereinkommens nur auf Unternehmenseinkünfte zu erweitern.<sup>38</sup> Die dahinter stehende Überlegung war, dass Unternehmen die hauptsächlich von Doppelbesteuerung betroffene Interessensgruppe bilden würden.<sup>39</sup> Obwohl die Mehrheit der Verrechnungspreisstreitigkeiten und der sonstigen Streitigkeiten, die innerhalb der EU auf Basis eines DBA oder des EU-Schiedsübereinkommens gestellt werden, juristische Personen betreffen,<sup>40</sup> sind natürliche Personen im gleichen Maße von Doppelbesteuerung betroffen wie juristische Personen. Die Auswirkungen von Doppelbesteuerung auf den persönlichen Finanzhaushalt einer natürlichen Person kann – trotz im Regelfall schnellerer Verfahrensdauer – einen stärkeren nachteiligeren Einfluss haben, als dies bei juristischen Personen der Fall ist. In diesem Sinne ist die Erweiterung des Richtlinienvorschlags, „die Beseitigung der Doppelbesteuerung von Einkommen und gegebenenfalls Vermögen“ vorzusehen, begrüßenswert.

### 1.3.3. Schaffung von Rechtssicherheit

Die EU-Streitbeilegungsrichtlinie zielt auf die Schaffung eines wirksamen und effizienten Rechtsrahmens zur Beilegung von Steuerstreitigkeiten ab, „der für Rechtssicherheit und ein unternehmensfreundliches Investitionsumfeld sorgt“.<sup>41</sup>

Das Ziel der Schaffung von Rechtssicherheit wurde bereits im Richtlinienentwurf konkretisiert: „Mit Blick auf das Ziel, ein faires und effizientes Steuersystem zu konzipieren, das für mehr Rechtssicherheit sorgt, ist es deshalb notwendig, die vorhandenen Verfahren zur Beilegung von Streitigkeiten über Fragen der Doppelbesteuerung in der EU zu verbessern. Dies wäre ein wichtiger Beitrag zur Schaffung eines fairen Steuersystems sowie zur Erhaltung der Attraktivität des EU-Binnenmarkts für Investitionen.“<sup>42</sup>

Rechtssicherheit für die von der Doppelbesteuerung betroffene Person wird durch Schaffung eines verbesserten Zugangs zum Streitbeilegungsverfahren,<sup>43</sup> Festsetzung von Fristen für die Dauer der Verfahren,<sup>44</sup> Festlegung von Bedingungen des Streitbeilegungsverfahrens<sup>45</sup> und Herbeiführung von abschließenden Entscheidungen<sup>46</sup> erreicht.

---

<sup>37</sup> ErwGr 7 der EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>38</sup> Siehe Art 1 RL-Vorschlag.

<sup>39</sup> Vgl. Europäische Kommission, RL-Vorschlag, 2 f. „[...] Zu den größten Problemen, mit denen grenzübergreifend tätige Unternehmen heute konfrontiert sind, zählt die Doppelbesteuerung“, „[...] Schaffung eines für die Unternehmen günstigeren steuerlichen Umfelds [...]“ sowie „Im Mittelpunkt der vorgeschlagenen Richtlinie stehen die Wirtschaft und die Unternehmen als wichtigste Betroffene von Doppelbesteuerung“.

<sup>40</sup> Siehe etwa die seit 2016 jährlich veröffentlichten MAP-Statistiken der OECD, die auch Verständnisverfahren des EU-Schiedsübereinkommens in ihre Statistik aufnehmen, verfügbar unter <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm> (Zugriff am 11. 11. 2019); sowie Pit, Dispute Resolution in the EU, 1187.

<sup>41</sup> Vgl. Erwägungsgründe der EU-Streitbeilegungsrichtlinie, insb ErwGr 5.

<sup>42</sup> Vgl. Europäische Kommission, RL-Vorschlag, 3.

<sup>43</sup> Vgl. Europäische Kommission, RL-Vorschlag, 3.

<sup>44</sup> Vgl. ErwGr 7 der EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>45</sup> Vgl. ErwGr 7 der EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>46</sup> Vgl. ErwGr 6 der EU-Streitbeilegungsrichtlinie: „Die Steuerbehörden sollten unter Bezugnahme auf die Stellungnahme eines Beratenden Ausschusses oder eines Ausschusses für die alternative Streitbeilegung eine abschließende und verbindliche Entscheidung treffen.“

### 1.3.4. Schaffung von Transparenz

Damit ein faires steuerliches Umfeld geschaffen werden kann, „müssen die Transparenzvorschriften verbessert und die Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuervermeidung verstärkt werden“.<sup>47</sup> Um das Ziel der Schaffung von Transparenz zu erreichen, regelt Art 18 EU-Streitbeilegungsrichtlinie, dass die zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedstaaten den gesamten Wortlaut der abschließenden Entscheidung veröffentlichen. Die Veröffentlichung steht unter dem Vorbehalt der Zustimmung der betroffenen Person.<sup>48</sup> Ist entweder eine der zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedstaaten oder die betroffene Person nicht mit der Veröffentlichung der gesamten abschließenden Entscheidung einverstanden, so wird durch die zuständigen Behörden eine Zusammenfassung veröffentlicht.<sup>49</sup>

### 1.3.5. Überwachung der Durchführung

Die Europäische Kommission verfolgt das Ziel, die Durchführung der EU-Streitbeilegungsrichtlinie in Zusammenarbeit mit den EU-Mitgliedstaaten zu überwachen.<sup>50</sup> Die Überwachung der Durchführung der EU-Streitbeilegungsrichtlinie obliegt dem *EU Joint Transfer Pricing Forum* (EU JTPF). Das EU JTPF hat die Aufgabe, einschlägige Daten zu sammeln, anhand derer die Europäische Kommission bewerten kann, ob die Ziele der EU-Streitbeilegungsrichtlinie erreicht wurden.<sup>51</sup> Die statistischen Daten umfassen unter anderem Angaben zur Zahl der unionsweit eingeleiteten, abgeschlossenen oder anhängigen Verfahren, zur Dauer der Streitbeilegungsverfahren, zur Zahl der Fälle, in denen Zugang verwehrt wurde, und zum Betrag der strittigen Steuern.<sup>52</sup> Eine Bewertung der Europäischen Kommission, ob die Ziele erreicht wurden, erfolgt fünf Jahre nach Umsetzung der EU-Streitbeilegungsrichtlinie.<sup>53</sup>

## 1.4. Rechtsqualität der Richtlinie

Die EU-Streitbeilegungsrichtlinie ist als Richtlinie iSd Art 288 AEUV an die Mitgliedstaaten gerichtet und hinsichtlich ihres Ziels verbindlich. Die EU-Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die Richtlinie rechtswirksam in innerstaatliches Recht umzusetzen. Die Form und Mittel der Umsetzung werden dabei den Mitgliedstaaten überlassen.<sup>54</sup>

Die EU-Streitbeilegungsrichtlinie gilt unmittelbar in den Mitgliedstaaten; der Einzelne kann sich aber nur unter gewissen Umständen direkt auf die Richtlinie berufen. Die unmittelbare Anwendbarkeit einer Richtlinie hängt davon ab, ob die Bestimmungen der Richtlinie ausreichend bestimmt sind, den Einzelnen Rechte übertragen<sup>55</sup> und ob die Richtlinie nicht rechtzeitig durch den Mitgliedstaat umgesetzt wurde.<sup>56</sup> Wurde die Richtlinie ordnungsgemäß durch den Mitgliedstaat umgesetzt, ist das nationale Recht maßgebend, um die Rechte des Einzelnen durchzusetzen.<sup>57</sup> Um die Wirksamkeit des

<sup>47</sup> Vgl. ErwGr 4 der EU-Streitbeilegungsrichtlinie; vgl. auch *Europäische Kommission*, RL-Vorschlag, 12: „Ein Ziel der vorgeschlagenen Richtlinie ist mehr Transparenz.“

<sup>48</sup> Vgl. Art 18 Abs 2 EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>49</sup> Vgl. Art 18 Abs 3 EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>50</sup> Vgl. etwa *Europäische Kommission*, RL-Vorschlag, 7.

<sup>51</sup> Vgl. *Europäische Kommission*, RL-Vorschlag, 7; vgl. *Europäische Kommission*, Impact Assessment Accompanying the Document Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union (25. 10. 2016), SWD(2016) 343 final, 59.

<sup>52</sup> Vgl. *Europäische Kommission*, RL-Vorschlag, 7.

<sup>53</sup> Vgl. Art 21 EU-Streitbeilegungsrichtlinie (Überprüfung): „Die Kommission bewertet die Umsetzung dieser Richtlinie bis zum 30. 6. 2024 und legt dem Rat einen Bericht vor. Diesem Bericht wird erforderlichenfalls ein Gesetzgebungsvorschlag beigelegt.“

<sup>54</sup> Vgl. *Vcelouch in Jaeger/Stöger*, EUV/AEUV (Stand 1. 11. 2017, rdb.at) Art 288 AEUV Rn 34 ff.

<sup>55</sup> Vgl. etwa EuGH 30.4.1996, *CIA Security International*, C-194/94, Rn 50.

<sup>56</sup> Vgl. *Öhlinger/Potacs*, EU-Recht und staatliches Recht<sup>5</sup> (2013) 64 ff.

<sup>57</sup> *Vcelouch in Jaeger/Stöger*, EUV/AEUV (Stand 1. 11. 2017, rdb.at) Art 288 AEUV Rn 60: Das richtlinienumsetzende nationale Recht ist aber jedenfalls richtlinienkonform auszulegen.

Unionsrechts sicherzustellen, besteht jedoch für nationale Gerichte die Verpflichtung, das nationale Recht richtlinienkonform auszulegen.<sup>58</sup>

Da die EU-Streitbeilegungsrichtlinie durch die Mitgliedstaaten in nationales Recht umgesetzt werden muss, besteht die Gefahr, dass die Richtlinie uneinheitlich umgesetzt und dementsprechend auch uneinheitlich interpretiert und angewandt wird. Um einer uneinheitlichen Interpretation der Bestimmungen von Richtlinien entgegenzuwirken, sieht Art 267 AEUV die Auslegungshoheit des EuGH zur Auslegung von Unionsrecht vor.<sup>59</sup> Entsprechend Art 267 AEUV hat der EuGH auch über Gültigkeitsfragen des Unionsrechts zu entscheiden. Letztinstanzliche Gerichte iSd Art 267 AEUV sind verpflichtet, dem EuGH Fragen der Gültigkeit und der Auslegung von Unionsrecht vorzulegen.<sup>60</sup> Andere Gerichte iSd Art 267 AEUV dürfen bei Fragen der Auslegung vorlegen. Handelt es sich jedoch um eine Frage der Gültigkeit des Unionsrechts, haben auch andere als letztinstanzliche Gerichte dem EuGH vorzulegen.<sup>61</sup>

Die Möglichkeit des Vorabentscheidungsverfahrens spiegelt einen großen rechtlichen Unterschied im Vergleich zum EU-Schiedsübereinkommen wider. Es ist zugleich auch ein großes Eingeständnis der Mitgliedstaaten, die Möglichkeit eines Streitbeilegungsverfahrens auf Richtlinienenebene zu determinieren, da in der Vergangenheit bewusst der Weg des multilateralen völkerrechtlichen Vertrags gewählt wurde, um das Auslegungsmonopol des EuGH zu vermeiden.<sup>62</sup>

## 2. Das Subsidiaritätsprinzip

Der in Art 5 Abs 3 EUV festgeschriebene Grundsatz der Subsidiarität bestimmt die Ausübung der Zuständigkeiten der EU. Das Subsidiaritätsprinzip besagt, dass die EU in Bereichen, für die sie nicht ausschließlich zuständig ist, nur tätig werden darf, „sofern und soweit die Ziele der in Betracht gezogenen Maßnahmen von den Mitgliedstaaten weder auf zentraler noch auf regionaler oder lokaler Ebene ausreichend verwirklicht werden können, sondern vielmehr wegen ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen auf Unionsebene besser zu verwirklichen sind“.<sup>63</sup> Der Rat der Europäischen Union sieht das Subsidiaritätsprinzip ausreichend erfüllt, da das Ziel der „Einführung eines wirksamen und effizienten Verfahrens zur Beilegung von Streitigkeiten im Rahmen des Funktionierens des Binnenmarkts“ durch die EU-Mitgliedstaaten nicht ausreichend verwirklicht werden kann.<sup>64</sup> Lehner äußerte sich kritisch zur Anwendung des Subsidiaritätsprinzips im Bereich der grenzüberschreitenden Streitbeilegung. Der Rat unterschätze die Bedeutung der an Art 25 OECD-MA orientierten Abkommenspraxis im Bereich der Streitbeilegung. Des Weiteren besteht seit dem Vertrag von Amsterdam keine primärvertragliche Verpflichtung der Mitgliedstaaten, Doppelbesteuerung zu beseitigen.<sup>65</sup>

Die Anwendung des Subsidiaritätsprinzips im Bereich der grenzüberschreitenden Streitbeilegung innerhalb der EU ist gerechtfertigt, wenn bestehende Streitbeilegungs-

---

<sup>58</sup> Vgl etwa EuGH 13. 11. 1990, *Marleasing*, C-106/89, Rn 8.

<sup>59</sup> Vgl auch *Rühl*, Die Streitbeilegungsrichtlinie und ihre Umsetzung in Deutschland, IStR 2019, 728 (738): Es finden sich nach Analyse der EuGH-Rechtsprechung gute Argumente, dass der EuGH einem Schiedsgremium nach Art 8 oder 10 EU-Streitbeilegungsrichtlinie eine Vorlageberechtigung zusprechen würde.

<sup>60</sup> Vgl *Öhlinger/Potacs*, EU-Recht und staatliches Recht<sup>5</sup>, 174.

<sup>61</sup> Vgl *Schima* in *Mayer/Stöger*, EUV/AEUV (Stand 1. 4. 2012, rdb.at) Art 267 AEUV Rn 92 ff.

<sup>62</sup> Vgl *Pit*, Dispute Resolution in the EU, 1149. Des Weiteren ist es – im Gegensatz zum EU-Schiedsübereinkommen – sowohl der Kommission (Art 258 AEUV) als auch dem einzelnen EU-Mitgliedstaat (Art 259 AEUV) möglich, bei Verletzung der Verpflichtungen, die sich aus der EU-Streitbeilegungsrichtlinie ergeben, ein Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten.

<sup>63</sup> Vgl Art 5 Abs 3 EUV.

<sup>64</sup> Vgl ErwGr 10 der EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>65</sup> *Lehner*, Neue Regelungsebenen und Kompetenzen im Internationalen Steuerrecht, IStR 2019, 277 (283).

mechanismen wegen „ihres Umfangs oder ihrer Wirkungen“<sup>66</sup> nicht ausreichend sind, um das Funktionieren des Binnenmarkts sicherzustellen. Die Europäische Kommission stellte in ihrem Richtlinienvorschlag die folgenden Unzulänglichkeiten fest, die die Anwendung des Subsidiaritätsprinzips rechtfertigen:<sup>67</sup>

- Verweigerung des Zugangs zu Streitbelegungsverfahren;
- begrenzter Anwendungsbereich des EU-Schiedsübereinkommens;
- Langwierigkeit offener Streitbelegungsverfahren;<sup>68</sup>
- keine eindeutige Verpflichtung zum Abschluss eines bereits eingeleiteten Streitbelegungsverfahrens.

Diese Kritik an den bereits bestehenden Streitbelegungsmechanismen wurde in den Erwägungsgründen der Richtlinie wiederholt. Die derzeit in DBA und dem EU-Schiedsübereinkommen vorgesehenen Streitbelegungsverfahren ermöglichen es, dass nicht alle Doppelbesteuerungsstreitigkeiten „rechtzeitig wirksam beigelegt werden können“.<sup>69</sup> Weiters hat das Monitoring des EU-Schiedsübereinkommens durch das EU JTPF Unzulänglichkeiten hinsichtlich des Zugangs zum Verfahren und der Dauer sowie des Abschlusses des Streitbelegungsverfahrens aufgezeigt.<sup>70</sup>

Die Folgenabschätzung der Europäischen Kommission geht von einer knappen Verdoppelung von mit Ende des Jahres 2014 vorliegenden 640 offenen zu in etwa 1.200 Verfahren Ende 2020 aus, die auf Basis des EU-Schiedsübereinkommens geführt werden.<sup>71</sup> Dies entspricht einem geschätzten betroffenen Betrag von 15 Mrd Euro.<sup>72</sup> Die Europäische Kommission stellte fest, dass sowohl die EU- als auch OECD-Empfehlungen im Bereich der grenzüberschreitenden Streitbelegung nicht zu einer einheitlichen Anwendung bestehender Streitbelegungsmechanismen geführt haben.<sup>73</sup> Aufgrund der bi- oder multilateralen Natur der Streitbelegungsverfahren ist eine Koordinierung zwischen den EU-Mitgliedstaaten notwendig.<sup>74</sup> Die EU-Mitgliedstaaten sind nicht in der Lage, Doppelbesteuerungsstreitigkeiten auf bi- oder multilaterale Weise wirksam und abschließend mit einer vollständigen Beseitigung der Doppelbesteuerung zu lösen.<sup>75</sup> Dies wird verdeutlicht durch die Tatsache, dass nur 22 zwischen EU-Mitgliedstaaten abgeschlossene DBA eine Schiedsklausel enthalten.<sup>76</sup> Die in den genannten DBA enthaltenen Schiedsklauseln werden jedoch – wenn überhaupt – nur sehr spärlich genutzt.<sup>77</sup> Ebenso bietet das EU-Schiedsübereinkommen dem Steuerpflichtigen aufgrund struktureller inhaltlicher Defizite nicht immer einen zufriedenstellenden abschließenden Lösungsmechanismus bei Doppelbesteuerungsstreitigkeiten.<sup>78</sup> Der An-

<sup>66</sup> Vgl Art 5 Abs 3 EUV.

<sup>67</sup> *Europäische Kommission*, RL-Vorschlag, 4.

<sup>68</sup> Etwa durch ungerechtfertigte Ersuchen um zusätzliche Informationen, um die Zweijahresfrist des EU-Schiedsübereinkommens zur Einleitung eines Schiedsverfahrens hinauszuzögern.

<sup>69</sup> Vgl ErwGr 3 der EU-Streitbelegungsrichtlinie; vgl *Europäische Kommission*, Zusammenfassung der Folgenabschätzung – Begleitunterlage zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union (25. 10. 2016), SWD(2016) 344 final, 2: „Verständigungsverfahren im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen oder das EU-Schiedsübereinkommen für Streitigkeiten über Verrechnungspreise („EU-AC“), weisen einige Mängel in Bezug auf Reichweite, Wirksamkeit und Effizienz auf.“

<sup>70</sup> Vgl ErwGr 3 der EU-Streitbelegungsrichtlinie.

<sup>71</sup> Vgl *Europäische Kommission*, SWD(2016) 343 final, 31.

<sup>72</sup> Vgl *Europäische Kommission*, SWD(2016) 343 final, 32.

<sup>73</sup> Vgl *Europäische Kommission*, SWD(2016) 343 final, 32 und 34.

<sup>74</sup> *Europäische Kommission*, RL-Vorschlag, 4.

<sup>75</sup> *Europäische Kommission*, SWD(2016) 344 final, 2.

<sup>76</sup> Vgl *Pit*, *Dispute Resolution in the EU*, 230.

<sup>77</sup> Vgl *Pit*, *Dispute Resolution in the EU*, 1176.

<sup>78</sup> Vgl *Pit*, ET 2016, 507 (515): „Why are cases pending for longer than two years under the mutual agreement procedure not being referred to the arbitration procedure? [...] In essence, there are four areas of concern: (1) the absence of a default mechanism, (2) missing deadlines, (3) lack of a definition of some terms and (4) unsatisfactory interaction with domestically available remedies.“; vgl *Europäische*



wendungsbereich des EU-Schiedsübereinkommens ist zudem nur auf Streitigkeiten in Zusammenhang mit Verrechnungspreisen und der Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten beschränkt.<sup>79</sup>

Grenzüberschreitende Streitbeilegungsmechanismen lassen sich nach Ansicht der Europäischen Kommission vor dem Hintergrund eines „fairen“ und „effizienten“ Steuersystems nur durch ein Handeln auf EU-Ebene verbessern.<sup>80</sup> Dadurch wird auch die Berücksichtigung der Interessen der von der Doppelbesteuerung betroffenen Personen im Sinne der Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit gewährleistet.<sup>81</sup>

Vor dem Hintergrund des Ziels, ein faires und effizientes Steuersystem zu konzipieren, das für mehr Rechtssicherheit durch

- Schaffung eines verbesserten Zugangs zum Streitbeilegungsverfahren,<sup>82</sup>
- Festsetzung von Fristen für die Dauer der Verfahren,<sup>83</sup>
- Festlegung von Bedingungen des Streitbeilegungsverfahrens<sup>84</sup> und
- Herbeiführung von abschließenden Entscheidungen<sup>85</sup>

sorgen soll, erscheint das Tätigwerden der EU im Rahmen des Subsidiaritätsprinzips gerechtfertigt.

Die EU kann durch die Verabschiedung der EU-Streitbeilegungsrichtlinie erreichen, was die OECD mit BEPS-Aktionspunkt 14 vergeblich versucht hat. BEPS-Aktionspunkt 14 setzte sich unter anderem zum Ziel, die mögliche Einführung eines obligatorischen, das Verständigungsverfahren abschließenden Schiedsverfahrens zu elaborieren. Die Einführung einer Schiedsklausel als Teil des Mindeststandards von BEPS-Aktionspunkt 14 scheiterte allerdings am notwendigen Zustimmungsquorum.<sup>86</sup> Auch im Rahmen des Multilateralen Instruments (MLI)<sup>87</sup> haben sich nur etwa 50 % der EU-Mitgliedstaaten<sup>88</sup> zur Aufnahme einer Schiedsklausel in ihre DBA entschlossen.<sup>89</sup>

## 3. Anwendung der Richtlinie

### 3.1. Einleitungsphase

Art 3 Abs 1 EU-Streitbeilegungsrichtlinie regelt die Frage, zu welchem Zeitpunkt und bei welcher zuständigen Behörde die Streitbeilegungsbeschwerde einzubringen ist. Ähnlich wie auch unter Art 25 Abs 1 OECD-MA 2017 und Art 6 Abs 1 EU-Schiedsübereinkommen hat die betroffene Person ihre Beschwerde innerhalb von drei Jahren ab der ersten Mitteilung, die zu einer Doppelbesteuerung führt oder führen wird, bei

---

*Kommission, KOM(2007) 71 endgültig, 7 (Rn 28): „Nach Ansicht der Kommission bedeutet die Anzahl der verrechnungspreisbedingten Doppelbesteuerungsfälle, die seit Langem einer Lösung harren, dass das EU-Schiedsübereinkommen aus Gründen, die noch näher zu erforschen sind, die betreffenden Doppelbesteuerungsfälle in der EU nicht so gut beseitigt, wie es das tun sollte.“*

<sup>79</sup> Vgl etwa Papst/Urtz, EU-Streitbeilegungsrichtlinie, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019) Rz 401.

<sup>80</sup> *Europäische Kommission*, SWD(2016) 343 final, 34.

<sup>81</sup> *Europäische Kommission*, RL-Vorschlag, 4.

<sup>82</sup> Vgl *Europäische Kommission*, RL-Vorschlag, 3.

<sup>83</sup> Vgl ErwGr 7 der EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>84</sup> Vgl ErwGr 7 der EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>85</sup> Vgl ErwGr 6 der EU-Streitbeilegungsrichtlinie: „Die Steuerbehörden sollten unter Bezugnahme auf die Stellungnahme eines Beratenden Ausschusses oder eines Ausschusses für die alternative Streitbeilegung eine abschließende und verbindliche Entscheidung treffen.“

<sup>86</sup> Vgl OECD, Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen, Aktionspunkt 14 – Abschlussbericht 2015 (2018) Tz 8.

<sup>87</sup> Vgl BEPS-Aktionspunkt 15.

<sup>88</sup> Auch Österreich hat sich im Rahmen des MLI für die Aufnahme einer Schiedsklausel entschieden; vgl etwa *Bendlinger*, Verständigungs- und Schiedsverfahren, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (2019) Rn 22.

<sup>89</sup> Vgl *Pit*, ET 2016, 507 (521 f).

der zuständigen Behörde einzubringen.<sup>90</sup> Bei der Übersendung der einzuleitenden Informationen geht die EU-Streitbeilegungsrichtlinie jedoch weiter als das OECD-MA und das EU-Schiedsübereinkommen. Eine Streitbeilegungsbeschwerde wird nur dann zugelassen, wenn die betroffene Person die in Art 3 Abs 3 EU-Streitbeilegungsrichtlinie geforderten Informationen übermittelt. Die EU-Streitbeilegungsrichtlinie legt zudem bestimmte Zeiträume fest, innerhalb derer die zuständige Behörde bei der betroffenen Person um zusätzliche Informationen ersuchen kann und die betroffene Person die zusätzlichen Informationen der Behörde zu übermitteln hat.

Langt eine Streitbeilegungsbeschwerde bei der zuständigen Behörde eines EU-Mitgliedstaates ein,<sup>91</sup> ist der Eingang gegenüber der betroffenen Person innerhalb von zwei Monaten nach Eingang zu bestätigen. Ebenso sind die zuständigen Behörden der anderen EU-Mitgliedstaaten innerhalb von zwei Monaten nach Eingang der Streitbeilegungsbeschwerde über deren Eingang zu unterrichten.<sup>92</sup> Der betroffenen Person stehen überdies Maßnahmen zur Verfügung, um sich gegen eine Zurückweisung der Streitbeilegungsbeschwerde zu wehren.<sup>93</sup> Die gegenüber dem OECD-MA und dem EU-Schiedsübereinkommen erweiterten Rechtsschutzmöglichkeiten sowie festgelegte verfahrensrechtliche Handlungsverpflichtungen sollen für eine verbesserte Klarheit und Vorhersehbarkeit des Verfahrens sorgen.<sup>94</sup> Unverändert sowohl gegenüber dem EU-Schiedsübereinkommen<sup>95</sup> als auch dem OECD-MA<sup>96</sup> ist die Einleitungsfrist von drei Jahren, innerhalb derer die betroffene Person die Streitbeilegungsbeschwerde einzubringen hat. Weiters enthält die EU-Streitbeilegungsrichtlinie keine näheren Erläuterungen zum Begriff der Ansässigkeit. Zur Auslegung des Begriffs der Ansässigkeit wird auf die jeweilige Abkommensdefinition desjenigen Abkommens abzustellen sein, dessen Auslegung oder Anwendung zur Einleitung der Streitbeilegungsbeschwerde geführt hat.<sup>97</sup>

Die verbesserte Klarheit und Vorhersehbarkeit sowie die Formalisierung des Verfahrens sind jedoch mit höheren Kosten<sup>98</sup> und Erschwernissen aufseiten der betroffenen Person verbunden. Die erhöhten Informationsverpflichtungen<sup>99</sup> werden vor allem für natürliche Personen ein Erschweris darstellen, da diese sehr oft steuerlich nicht vertreten werden.

### 3.2. Unilaterale Phase

Einer der Kritikpunkte am EU-Schiedsübereinkommen war die Nichtfestlegung eines Zeitraums, innerhalb dessen die zuständige Behörde zu entscheiden hat, ob der Einleitungsantrag der betroffenen Person zum Verfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen zugelassen wird.<sup>100</sup> Die EU-Streitbeilegungsrichtlinie beinhaltet eine solche

---

<sup>90</sup> Vgl Art 3 Abs 1 EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>91</sup> Vgl Art 3 Abs 1 EU-Streitbeilegungsrichtlinie: Grundsätzlich hat die betroffene Person die Streitbeilegungsbeschwerde bei den zuständigen Behörden aller betroffenen Mitgliedstaaten einzureichen. Art 17 EU-Streitbeilegungsrichtlinie ermöglicht natürlichen Personen und kleineren Unternehmen jedoch, nur im Ansässigkeitsstaat einzureichen.

<sup>92</sup> Vgl Art 3 Abs 2 EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>93</sup> Vgl Art 5 Abs 3 und Art 6 Abs 1 lit a EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>94</sup> Vgl etwa *Hochreiter/Steiner*, Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der EU und der OECD, TPI 2018, 198 (202).

<sup>95</sup> Vgl Art 6 Abs 1 EU-Schiedsübereinkommen.

<sup>96</sup> Vgl Art 25 Abs 1 Satz 2 OECD-MA 2017.

<sup>97</sup> Vgl Art 2 Abs 2 EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>98</sup> Mit Ausnahme von natürlichen Personen und kleineren Unternehmen ist die Streitbeilegungsbeschwerde in allen betroffenen EU-Mitgliedstaaten in deren offiziellen Sprache zu übermitteln.

<sup>99</sup> Bislang war es vornehmlich den Staaten selbst überlassen, auf welche zusätzlichen Informationen zur Einleitung eines internationalen Streitbeilegungsverfahrens bestanden wird, vgl etwa die österreichische Info zu Verständigungs- und Schiedsverfahren: Info des BMF vom 24. 7. 2019, BMF-010221/0237-IV/8/2019, 8 ff.

<sup>100</sup> Vgl *Pit*, Dispute Resolution in the EU, 1592.

Frist in Art 3 Abs 5 leg cit.<sup>101</sup> Art 5 EU-Streitbeilegungsrichtlinie regelt die Gründe, auf deren Basis die zuständige Behörde eine Beschwerde zurückweisen darf, und bestimmt, dass eine Beschwerde automatisch als zugelassen gilt, wenn die zuständige Behörde nicht innerhalb der sechsmonatigen Frist des Art 3 Abs 5 EU-Streitbeilegungsrichtlinie eine Entscheidung über die Zulassung trifft.

Im Wesentlichen sind die drei folgenden Entscheidungsergebnisse möglich:

- Alle zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedstaaten lassen die Streitbeilegungsbeschwerde zu und es wird dementsprechend weiter das Verständigungsverfahren zugelassen.
- Die Streitbeilegungsbeschwerde wird durch alle zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedstaaten nicht zugelassen.
- Die Streitbeilegungsbeschwerde wird nur durch einen zuständigen Mitgliedstaat nicht zugelassen.

In den letzten beiden Situationen stehen der betroffenen Person unterschiedliche Rechtsschutzmöglichkeiten zur Verfügung. Wenn alle zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedstaaten die Beschwerde zurückgewiesen haben, kann die betroffene Person auf Basis der nationalen Rechtsvorschriften einen Rechtsbehelf einlegen (Situation 2).<sup>102</sup> Wird die Streitbeilegungsbeschwerde nur durch einen der betroffenen Mitgliedstaaten nicht zugelassen (Situation 3), kann die betroffene Person gemäß Art 6 Abs 1 lit a EU-Streitbeilegungsrichtlinie einen Antrag auf Entscheidung der Zulassung durch einen von den zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedstaaten eingesetzten Beratenden Ausschuss stellen. Der durch die betroffenen Mitgliedstaaten eingesetzte Beratende Ausschuss trifft innerhalb von sechs Monaten ab Einsetzung eine Entscheidung über die mögliche Zulassung der Streitbeilegungsbeschwerde.<sup>103</sup> Der Beratende Ausschuss ist befugt, eine Stellungnahme zur Streitfrage abzugeben, wenn die zuständigen Behörden der betroffenen Mitgliedstaaten es verabsäumt haben, innerhalb von 60 Tagen ab Datum der Mitteilung über die positive Entscheidung der Zulassung durch den Beratenden Ausschuss die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zu beantragen.<sup>104</sup> Dadurch wird das Verständigungsverfahren übersprungen und es kommt direkt zur Überleitung in ein Schiedsverfahren.<sup>105</sup>

Im Gegensatz zum EU-Schiedsübereinkommen hat die betroffene Person Rechtssicherheit, dass eine Entscheidung über die Zulassung der Beschwerde innerhalb eines bestimmten Zeitraums ergeht und im Falle einer Zurückweisung durch einen oder mehrere betroffene Mitgliedstaaten Rechtsschutzmöglichkeiten bestehen. Die genaue Auflistung der in Art 5 Abs 1 lit a bis c EU-Streitbeilegungsrichtlinie festgelegten Zurückweisungsgründe erhöht zudem die Transparenz und Klarheit im Verfahren.

Die EU-Streitbeilegungsrichtlinie ermöglicht einem betroffenen Mitgliedstaat jedoch im Gegensatz zum EU-Schiedsübereinkommen konkret, den Zugang zum Streitbeilegungsverfahren vor dem Beratenden Ausschuss zu verweigern, wenn in diesem Mitgliedstaat aufgrund von Steuerbetrug, vorsätzlicher Nichterfüllung oder grober Fahrlässigkeit Strafen verhängt wurden, die in Zusammenhang mit dem berichtigten Einkommen oder Vermögen stehen.<sup>106</sup> Des Weiteren darf der Zugang zum Verfahren

---

<sup>101</sup> Vgl Art 3 Abs 5 EU-Streitbeilegungsrichtlinie: „Die zuständigen Behörden jedes der betroffenen Mitgliedstaaten treffen innerhalb von sechs Monaten nach Eingang der Beschwerde oder nach Eingang der in Absatz 3 Buchstabe f genannten Informationen – je nachdem, was später eintrifft – eine Entscheidung über die Zulassung oder Zurückweisung der Beschwerde.“

<sup>102</sup> Vgl Art 5 Abs 3 EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>103</sup> Vgl Art 6 Abs 2 EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>104</sup> Vgl Art 6 Abs 2 EU-Streitbeilegungsrichtlinie.

<sup>105</sup> Vgl *Pit*, *Dispute Resolution in the EU*, 1592 f.

<sup>106</sup> Siehe Art 16 Abs 6 EU-Streitbeilegungsrichtlinie.