

# Schiedsgerichtsbarkeit im internationalen Steuerrecht wird Realität

Wichtige Ergänzung des OECD-Musterabkommens

Dr. ès sc. pol. Peter Baumgartner/Christoph Schelling, Fürspr.



*Peter Baumgartner, Dr. ès sc. pol. IUHEI, Direktor, SwissHoldings, Verband der Industrie- und Dienstleistungskonzerne in der Schweiz, Bern\**



*Christoph Schelling, Fürspr. und dipl. Steuerexperte, SwissHoldings, Verband der Industrie- und Dienstleistungskonzerne in der Schweiz, Bern\**

## Inhalt

- |   |  |
|---|--|
| <p><b>1</b> Einleitung</p> <p><b>2</b> Kurzer Überblick über die Lösung von Steuerkonflikten im internationalen Steuerrecht</p> <p><b>2.1</b> Verständigungsverfahren (Art. 25 Abs. 1 - 4 OECD-MA)</p> <p><b>2.2</b> Schwächen und Mängel des bisherigen Verständigungsverfahrens</p> <p><b>2.3</b> Bestrebungen internationaler Wirtschaftskreise zur Aufwertung des Verständigungsverfahrens</p> <p><b>2.4</b> OECD-Bestrebungen zur Verbesserung der DBA-Streitschlichtung</p> <p><b>3</b> Ausgewählte Fragen im Zusammenhang mit der neuen Schiedsklausel (Art. 25 Abs. 5 OECD-MA)</p> <p><b>3.1</b> Eigenständiges Schiedsverfahren oder Ergänzung des Verständigungsverfahrens</p> <p><b>3.2</b> Sachlicher Geltungsbereich der OECD-Schiedsklausel</p> <p><b>3.3</b> Recht des Steuerpflichtigen auf Durchführung eines Schiedsverfahrens</p> <p><b>3.4</b> Verhältnis zum innerstaatlichen Rechtsweg</p> <p><b>3.5</b> Verzicht auf weitere Einschränkungen</p> <p><b>3.6</b> Verpflichtung zur Umsetzung der schiedsgerichtlichen Lösung</p> | <p><b>4</b> Verfahrensfragen im Zusammenhang mit der neuen OECD-Schiedsklausel</p> <p><b>4.1</b> Verfahren im ausschliesslichen Zuständigkeitsbereich der beiden Staaten</p> <p><b>4.2</b> Mustervereinbarung gemäss OECD-Kommentar</p> <p>4.2.1 Einreichung des Gesuchs um eine schiedsgerichtliche Regelung</p> <p>4.2.2 Vom Schiedsgericht zu regelnde Fragen (Terms of Reference)</p> <p>4.2.3 Auswahl der Schiedsrichter</p> <p>4.2.4 Entschädigung der Schiedsrichter und Verteilung der Kosten</p> <p>4.2.5 «Streamlined Arbitration» als Alternative</p> <p>4.2.6 Zurverfügungstellung von Information und Vertraulichkeit</p> <p>4.2.7 Mitwirkungsrechte des Steuerpflichtigen</p> <p>4.2.8 Durchführung des Schiedsverfahrens</p> <p>4.2.9 Rechtliche Grundlagen</p> <p>4.2.10 Entscheidungsfindung und Kommunikation des Entscheids</p> <p>4.2.11 Anfechtung des Schiedsentscheids</p> <p>4.2.12 Umsetzung des Schiedsentscheids</p> <p>4.2.13 Abschluss des Verständigungsverfahrens während eines laufenden Schiedsverfahrens</p> |
|---|--|

*(Fortsetzung auf der nächsten Seite)*

\* Die beiden Autoren haben aktiv an den Arbeiten zur Ergänzung des OECD-Musterabkommens mitgearbeitet: Peter Baumgartner im Rahmen der internationalen Wirtschaftsorganisationen BIAC und ICC und Christoph Schelling in seiner damaligen Funktion bei der ESTV.

5	<b>Umsetzung der neuen Schiedsklausel</b>
5.1	<b>OECD-Idee eines neuen multilateralen Ansatzes zur Umsetzung</b>
5.2	<b>Bestrebungen in der UNO-Expertenkommission</b>
5.3	<b>Schiedsgerichtsbarkeit in den schweizerischen DBA</b>
5.3.1	Überblick über den derzeitigen Stand
5.3.2	Überlegungen zu den Durchführungsmodalitäten betreffend Schiedsklauseln in den DBA der Schweiz
6	<b>Zusammenfassung</b>
	<b>Literatur</b>
	<b>Tagungsunterlagen</b>
	<b>Berichte</b>
	<b>Rechtsquellen</b>

## 1 Einleitung

Das Update 2008 zum Musterabkommen der OECD zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung enthält als bedeutsame Neuerung eine Ergänzung zu Art. 25 OECD-MA über das Verständigungsverfahren. Der revidierte Art. 25 OECD-MA sieht in Abs. 5 die Möglichkeit einer schiedsgerichtlichen Lösung von Besteuerungskonflikten vor, sofern die Steuerbehörden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach Ablauf von 2 Jahren keine Einigung erzielen können. Namentlich durch das Bestreben der internationalen Wirtschaft ist es innerhalb von wenigen Jahren gelungen, die bei zahlreichen Steuerbehörden vorhandenen Bedenken gegen eine obligatorische schiedsgerichtliche Lösung von internationalen Steuerkonflikten abzubauen und den Weg für die Aufnahme von derartigen Klauseln in die bilateralen DBA zu ebnen. Die Neuerung ist besonders auch für die in der Schweiz ansässigen Unternehmen mit internationalen Aktivitäten von Bedeutung. Während in der EU grenzüberschreitende Besteuerungskonflikte über Verrechnungspreise oder die Gewinnzurechnung an Betriebsstätten aufgrund des Schiedsübereinkommens der EU-Mitgliedstaaten auf Antrag des Steuerpflichtigen gelöst werden müssen, fehlte eine derartige Möglichkeit bisher in der Schweiz.

In diesem Artikel werden die Entstehungsgeschichte und die Gründe für die Notwendigkeit einer Verbesserung des bisherigen Verständigungsverfahrens aufgezeigt. Danach wird auf die Probleme eingegangen, die im Zusammenhang mit der Einführung der Schiedsgerichtsklausel im Rahmen der OECD-Diskussionen zu lösen waren. Die vorgeschlagene Regelung wird sodann dargestellt, einschliesslich der Vorschläge im Kommentar zum OECD-Musterabkommen für eine Mustervereinbarung zwischen den Steuerbehörden über die Umsetzung der Schiedsklausel in Art. 25 OECD-MA. Schliesslich wird auf die Situation unter den bestehenden und im Hinblick auf die künftig von der Schweiz abzuschliessenden DBA eingegangen.

## 2 Kurzer Überblick über die Lösung von Steuerkonflikten im internationalen Steuerrecht

### 2.1 Verständigungsverfahren (Art. 25 Abs. 1 - 4 OECD-MA)

Das OECD-Musterabkommen<sup>1</sup> sowie die meisten bilateralen DBA sehen im Falle von Doppelbesteuerungskon-

1 Erste Version von 1963 und derzeit gültiges OECD-Musterabkommen von 1977 mit den seitherigen Ergänzungen des Abkommens und der OECD-Kommentare. Die gleiche Klausel findet sich auch im UNO-Musterabkommen (Version von 2001).

flikten oder Unklarheiten und Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung oder Umsetzung der Bestimmungen eines DBA die Durchführung eines Verständigungsverfahrens vor. Die entsprechenden Bestimmungen finden sich in Art. 25 OECD-MA.<sup>2</sup>

#### Art. 25 Mutual Agreement Procedure

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.
2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.
3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.
4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

Das Verständigungsverfahren bietet eine flexible Möglichkeit, sich stellende Probleme bezüglich der Anwendung des DBA zwischen den zuständigen Behörden beider Staaten zu lösen. Dabei geht es speziell um eine drohende oder bereits eingetretene abkommenswidrige Besteuerung in einem oder beiden Vertragsstaaten (Abs. 1) oder allgemeiner um die einvernehmliche Beseitigung von Schwierigkeiten oder Unklarheiten bei der Auslegung oder Anwendung des DBA (Abs. 3). Der letztgenannte Absatz eröffnet zudem ausdrücklich die Möglichkeit, eine Doppelbesteuerung auch in Fällen zu vermeiden, die im DBA nicht behandelt werden.

Das Verfahren hat sich grundsätzlich während Jahrzehnten bewährt und ist von den Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden immer wieder zur Lösung von Konflikten benutzt worden.

## 2.2 Schwächen und Mängel des bisherigen Verständigungsverfahrens

Das bisherige Verständigungsverfahren weist neben seinen unbestreitbaren Vorzügen auch Schwächen auf. Am gravierendsten ist aus der Sicht der Steuerpflichtigen die Tatsache, dass das Verfahren keine Verpflichtung zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung vorsieht. Art. 25 Abs. 2 OECD-MA besagt nur, dass sich die zuständigen Behörden bemühen sollen («shall endeavour»),<sup>3</sup> auftretende Konflikte oder Schwierigkeiten zu lösen. Ein eigentlicher Zwang, zu einer Einigung zu kommen – und namentlich eine eingetretene oder drohende Doppelbesteuerung zu vermeiden –, fehlte bisher jedoch in Art. 25 OECD-MA.

Dies ist aus der Sicht der Steuerpflichtigen ein schwerwiegender Mangel, sehen sie sich doch in Fällen, in denen keine Einigung zustande kommt, mit einer Doppelbesteuerung konfrontiert. Unbefriedigend kann die Situation aber auch für eine Steuerbehörde sein, wenn die Behörde des anderen Vertragsstaats keinerlei Bereitschaft zeigt, auf ein, allenfalls sogar offensichtlich berechtigtes, Anliegen einzugehen. Will die betreffende Steuerbehörde in einem solchen Fall vermeiden, dass ihr Steuerpflichtiger zu Schaden kommt, muss sie der drohenden oder eingetretenen Doppelbesteuerung einseitig zulasten ihres eigenen Steuersubstrats Rechnung tragen.

Das Verständigungsverfahren weist aber aus der Sicht der betroffenen Steuerpflichtigen noch weitere Schwächen auf.<sup>4</sup> So wird es generell als zeitaufwändiges und, je nach Komplexität des Falles, kostspieliges Verfahren eingestuft.<sup>5</sup> Überlegungen zum Verhältnis zwischen Kosten und Nutzen sowie der letztlich fehlende Einigungszwang führen auch dazu, dass die Steuerpflichtigen unter Umständen davon gar keinen Gebrauch machen. Sie versuchen eine drohende Doppelbesteuerung bereits vorher abzuwenden, z. B. durch entsprechende Zugeständnisse im Rahmen des Einschätzungsverfahrens oder durch die Anrufung der lokalen Gerichte. Bemängelt wurde seitens der Wirtschaft immer wieder auch die Tatsache, dass sich das Verständigungsverfahren ausschliesslich zwischen den zuständigen Steuerbehörden abspielt. Der betroffene Steuerpflichtige hat zwar die Möglichkeit, der zuständi-

2 Die bilateralen DBA der Schweiz enthalten idR eine Art. 25 OECD-MA analoge Bestimmung. In den Schweizer DBA fehlt jedoch die in Abs. 2 enthaltene Verpflichtung, die im Verständigungsverfahren erzielte Einigung ungeachtet der Verjährungsfristen im internen schweizerischen Recht umzusetzen. Die Schweiz hat dazu (wie auch einige andere Staaten) im OECD-Kommentar einen Vorbehalt angebracht.

3 Vgl. die französische Version von Art. 25 Abs. 2 OECD-MA: «L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée, ...»

4 Vgl. Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Practical Experiences of Multinational Enterprises – BIAC Comments on OECD questionnaire.

5 Dies gilt namentlich für komplexere Verrechnungspreisfälle. Da es dabei um sehr hohe Summen gehen kann, bleibt den betroffenen Unternehmen jedoch in vielen Fällen nichts anderes übrig, als den Weg des Verständigungsverfahrens zu beschreiten.

gen Behörde seinen Fall zu schildern und entsprechende Unterlagen einzureichen. Im entscheidenden Moment, nämlich bei der Behandlung seines Falles, ist er aber nicht dabei.<sup>6</sup> Er hat aber idR immerhin ausdrücklich das Recht, das vereinbarte Resultat anzunehmen oder – falls er damit nicht zufrieden ist – abzulehnen.<sup>7</sup> Diesfalls kann er noch offene innerstaatliche Rechtsmittelmöglichkeiten weiterverfolgen. Stehen solche aber nicht mehr offen oder bringen sie ihm keinen Erfolg, muss er letztendlich die Folgen und Nachteile einer Doppelbesteuerung tragen.

### 2.3 Bestrebungen internationaler Wirtschaftskreise zur Aufwertung des Verständigungsverfahrens

Angesichts der Globalisierung und der sich intensivierenden grenzüberschreitenden Wirtschaftsbeziehungen sowie namentlich auch der zunehmenden Komplexität der konzerninternen Transaktionen hatte die internationale Wirtschaft seit den neunziger Jahren des vorausgehenden Jahrhunderts immer wieder für eine Verbesserung des Streitschlichtungsverfahrens unter den DBA plädiert. Dies namentlich auch aufgrund der Tatsache, dass in der EU bereits 1990 eine Einigung über ein Schiedsübereinkommen gefunden werden konnte (EU-Schiedsübereinkommen). Dieses sieht im Falle von Konflikten über die Gewinnzuweisung (zwischen verbundenen Unternehmen und zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte) in Ergänzung zum Verständigungsverfahren die Möglichkeit einer schiedsgerichtlichen Lösung vor.

Bestimmungen über schiedsgerichtliche Regelungen wurden in den neunziger Jahren auch in verschiedene bilaterale DBA eingefügt, wobei diese Klauseln idR nur zur Anwendung gelangen können, wenn beide Vertragsparteien in einem konkreten Einzelfall damit einverstanden sind, eine schiedsgerichtliche Einigung zu suchen.<sup>8</sup> Namentlich verschiedene seit 1990 durch die USA abgeschlossene Abkommen sehen diese Möglichkeit vor.<sup>9</sup>

Die Internationale Handelskammer (International Chamber of Commerce [ICC]) mit Sitz in Paris verabschiedete Anfang 2000 ein so genanntes Policy Statement, in welchem sie auf die Notwendigkeit und die Vorzüge einer schiedsgerichtlichen Lösung von grenzüberschreitenden Steuerkonflikten hinwies.<sup>10</sup> Zur Unterstreichung des Anliegens publizierte sie bereits 2 Jahre später ein weiteres Policy Statement, in welchem ein konkreter Vorschlag für einen Schiedsgerichts-Artikel im OECD-Musterabkommen gemacht wurde.<sup>11</sup> Diese Bestrebungen wurden durch weitere Vorstöße und Arbeiten, namentlich seitens der International Fiscal Association (IFA)<sup>12</sup> und des Business and Industry Advisory Committee to the OECD (BIAC) in Paris<sup>13</sup>, tatkräftig unterstützt.

### 2.4 OECD-Bestrebungen zur Verbesserung der DBA-Streitschlichtung

Das Zusammentreffen dieser Umstände veranlasste die OECD dazu, sich ernsthaft mit der Thematik auseinanderzusetzen. Von da an ging es fast Schlag auf Schlag. Das Fiskalkomitee der OECD beschloss im Jahr 2003 ein Projekt zu starten, um mögliche Verbesserungen bei der Konfliktlösung unter den DBA zu prüfen. Zu diesem Zweck wurde eine besondere OECD-Arbeitsgruppe ins Leben gerufen.<sup>14</sup> Mittels Hearings und in einer Umfrage bei den Steuerbehörden und den interessierten Organisationen und Wirtschaftsverbänden versuchte die OECD in Erfahrung zu bringen,<sup>15</sup> welches die hauptsächlichen Schwächen des bestehenden Verfahrens waren und wie Verbesserungen aussehen sollten.<sup>16</sup> Bereits im Juli 2004 veröffentlichte die OECD einen ersten Bericht über die

---

als bindend anzuerkennen. Die im Abkommen vorgesehenen Notenwechsel über die Aktivierung der Schiedsklausel und die Regelung der Verfahrensbestimmungen sind bisher nicht erfolgt, so dass die Bestimmung vorläufig nicht anwendbar ist.

6 Das Verfahren wird deshalb gelegentlich mit einer Blackbox verglichen, vor allem weil seitens der Steuerbehörden über die getroffenen Regelungen meist nicht öffentlich Rechenschaft abgelegt wird (Wahrung des Steuergeheimnisses).

7 Vgl. Ziff. 3.8 des Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) – OECD CTPA (nähere Hinweise in Fn 27). Anders aber die (gegenwärtig nicht anwendbare) Schiedsklausel im DBA-US aus dem Jahre 1996 (s. Fn 9).

8 Vgl. MARIO ZÜGER, Arbitration under Tax Treaties, Improving Legal Protection in International Tax Law, S. 239 ff. Eine Spezialität beinhaltet das DBA D-A, das in Art. 25 Abs. 5 die Anrufung des EuGH als Schiedsinstanz vorsieht.

9 So auch das revidierte DBA-US in Art. 25 Abs. 6. Das Schiedsverfahren bedarf in jedem Einzelfall der Zustimmung der zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten sowie aller betroffenen Steuerpflichtigen. Letztere müssen zudem im Voraus schriftlich erklären, die schiedsgerichtliche Entscheidung

10 Arbitration in International Tax Matters – ICC Policy Statement. Die Thematik war bereits in einem früheren ICC Policy Statement vom 3.4.1984 aufgegriffen worden.

11 Arbitration in International Tax Matters, Bilateral Convention Article – ICC Policy Statement.

12 WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, Income Tax Arbitration. Diese Studie wurde durch eine Spende der Schweiz. Vereinigung für Steuerrecht/IFA Swiss Branch ermöglicht. Bereits am IFA-Kongress von 1993 in Florenz hatte die IFA in einer Resolution die Einführung der obligatorischen Schiedsgerichtsbarkeit gefordert.

13 BIAC und ICC arbeiteten dabei eng zusammen, vor allem als es darum ging, die OECD von der Notwendigkeit eines Handelns zu überzeugen.

14 Joint Working Party mit Vertretern der Arbeitsgruppen Nr. 1 (OECD-Musterabkommen) und Nr. 6 (Verrechnungspreisfragen).

15 Konsultation zwischen den OECD-Gremien und Vertretern der Wirtschaft am 17.12.2003 in Paris.

16 S. Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Practical Experiences of Multinational Enterprises – BIAC Comments on OECD questionnaire.

bis dahin gewonnenen Erkenntnisse.<sup>17</sup> Der Bericht enthielt zahlreiche Verbesserungsvorschläge und wurde namentlich seitens der Wirtschaft sehr positiv aufgenommen.<sup>18</sup>

Am 1.2.2006 verabschiedete die OECD einen weiteren Bericht,<sup>19</sup> der in der Folge im Rahmen einer Konsultationsveranstaltung in Tokio zwischen Vertretern der OECD (Sekretariat und Mitgliedstaaten) und den interessierten Wirtschaftskreisen ausführlich diskutiert wurde.<sup>20</sup> Am 7.2.2007 wurde die endgültige Fassung des OECD-Berichts über die Streitschlichtung verabschiedet und der Öffentlichkeit vorgestellt.<sup>21</sup> Dieser sieht einen neuen Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA vor:

**Add the following new paragraph 5 to Article 25:**

5. Where,

- a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and
- b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other Contracting State,

any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.<sup>22</sup>

Darüber hinaus sieht der Bericht umfangreiche Änderungen und Ergänzungen des Kommentars zum Musterabkommen vor. Die vorgeschlagenen Änderungen dieses Kommentars enthalten zudem eine Mustervereinbarung,<sup>23</sup> die es den interessierten Steuerbehörden erleichtern soll, die technischen Details des vorgesehenen Schiedsgerichtsverfahrens festzulegen.<sup>24</sup> Die Änderungen von Art. 25 OECD-MA sowie die neuen Kommentierungen werden mit dem Update 2008 zu einem offiziellen Bestandteil des OECD-Musterabkommens.<sup>25</sup>

Der revidierte Kommentar zu Art. 25 OECD-MA sieht wichtige Klarstellungen und Verbesserungen beim Verständigungsverfahren vor. Die Klarstellungen betreffen vor allem die Freiräume, welche die Staaten derzeit bezüglich der Einleitung und Durchführung eines Verständigungsverfahrens für sich in Anspruch nehmen. Da unter dem bisherigen Verständigungsverfahren kein Einigungszwang besteht, kann sich ein Staat im Einzelfall auf den Standpunkt stellen, er trete auf ein Begehren um Einleitung eines Verfahrens nicht oder noch nicht ein, oder aber es kommt im Verfahren einfach nicht zu einer Einigung. Der revidierte Kommentar zeigt die Grenzen solcher Praktiken auf, handelt es sich bei den DBA doch um Vereinbarungen zum Zweck der Vermeidung von Doppelbesteuerungen, wozu sich beide Vertragsstaaten mit dem Vertragsschluss grundsätzlich verpflichtet haben.<sup>26</sup>

Daneben veröffentlichte die OECD im Jahr 2007 auch ein ausführliches Handbuch, in welchem den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen im Sinne von Best Practices zahlreiche Informationen und unverbindliche Anregungen zur Ausgestaltung einer effizienten Konfliktlösung unter dem Verständigungsverfahren aufgezeigt werden.<sup>27</sup> Dieses Dokument wurde in Wirtschaftskreisen sehr positiv aufgenommen. Es soll periodisch verbessert und laufend aufdatiert werden. Wichtige In-

17 Improving the Process for Resolving International Tax Disputes – OECD CTPA Report.

18 OECD Discussion Draft on Improving the Process for Resolving International Tax Disputes – BIAAC Comments.

19 Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes, Public Discussion Draft – OECD CTPA.

20 Recent OECD Initiatives in Improving International Tax Dispute Settlement Procedures: OECD Consultation between Business and Government, Tokyo, 13.3.2006 ([www.oecd.org/dataoecd/4/52/36054180.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/4/52/36054180.pdf)).

21 Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes – OECD CTPA Report.

22 In einer Fussnote zum neuen Abs. 5 zu Art. 25 OECD-MA wird vor allem darauf hingewiesen, dass sich einzelne Staaten ausser Stande sehen, Schiedsklauseln in von ihnen abgeschlossene DBA aufzunehmen: «In some States, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of dispute resolution envisaged under this paragraph. In addition, some States may only wish to include this paragraph in treaties with certain States. For these reasons, the paragraph should only be included in the Convention where each State concludes that it would be appropriate to do so based on the factors described in paragraph 47 of the Commentary on the paragraph. As mentioned in paragraph 54 of that Commentary, however, other States may be able to agree

to remove from the paragraph the condition that issues may not be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by one of their courts or administrative tribunals».

23 OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration, Annex to revised OECD Commentaries to Article 25. Vgl. auch die Ausführungen in Abschn. 4.2 und Fn 65.

24 Vgl. die Ausführungen in Abschn. 4.

25 Verabschiedung des Update 2008 per Ende Juni 2008 durch das OECD-Fiskalkomitee. Publikation als offizielle Ergänzung des OECD-Musterabkommens voraussichtlich im Herbst 2008.

26 Vgl. zu den Verbesserungen insb. Tz 26 - 29, aber auch Tz 42 - 49 des revidierten OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA.

27 Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) – OECD CTPA. Der Anhang 1 enthält Vorgaben zum erwünschten zeitlichen Ablauf eines Verständigungsverfahrens, und der Anhang 2 enthält 25 Best Practices zu den sich stellenden Problemen und Verfahrensschritten.

formationen zur Praxis in den einzelnen Ländern stehen als Online-Version zur Verfügung.

### 3 Ausgewählte Fragen im Zusammenhang mit der neuen Schiedsklausel (Art. 25 Abs. 5 OECD-MA)

#### 3.1 Eigenständiges Schiedsverfahren oder Ergänzung des Verständigungsverfahrens

Die Vorstellungen, wie eine Schiedsregelung aussehen soll, gingen anfänglich zwischen den Steuerbehörden, aber auch zwischen der Wirtschaft und den Vertretern des OECD-Sekretariats recht stark auseinander. Zur Diskussion stand einerseits die Schaffung eines eigenständigen Schiedsverfahrens für DBA-Besteuerungskonflikte, die unter dem Verständigungsverfahren nicht gelöst werden konnten. Ein solches Verfahren hätte sich an die Lösungen angelehnt, die im Bereich der kommerziellen Streitbeilegung Anwendung finden oder auch im Zusammenhang mit Konflikten zwischen Investoren und Staaten über Direktinvestitionen.<sup>28</sup> Zudem sehen die meisten bi- oder multilateralen Staatsverträge Bestimmungen zur Beilegung von Konflikten vor, idR in der Form von Schiedsklauseln. In der erwähnten Studie der IFA war, gestützt auf Kommentare seitens der IFA-Länderorganisationen, ein eigenständiges Schiedsverfahren vorgeschlagen und hinsichtlich der technischen Ausgestaltung beschrieben worden.<sup>29</sup> Auch die Internationale Handelskammer sprach sich für die Einfügung eines speziellen Artikels zur Schiedsgerichtsbarkeit im OECD-Musterabkommen in Ergänzung zum Verständigungsverfahren aus.<sup>30</sup>

Die OECD beschritt schliesslich einen anderen Weg. Die schiedsgerichtliche Regelung sollte ein integraler Teil des Verständigungsverfahrens sein und sich verfahrensmässig in die in den meisten DBA enthaltene Konfliktlösungsmöglichkeit einordnen. Der revidierte OECD-Kommentar zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA macht dies unmissverständlich klar: «The arbitration process provided for under paragraph 5 ... is an integral part of the mutual agreement procedure and does not constitute an alternative route to solving disputes concerning the application of the convention.»<sup>31</sup>

Diesem Entscheid im Rahmen der OECD lag vor allem die Befürchtung zu Grunde, die Mitgliedstaaten könnten einem eigenständigen Schiedsverfahren die Zustimmung versagen.<sup>32</sup> Indem das Verfahren als Ergänzung zum Verständigungsverfahren ausgestaltet wurde, war es einfacher, grundsätzlichen Bedenken gegen diese Neuerung den Boden zu entziehen.<sup>33</sup> Effektiv neu war im Grunde nur die Tatsache, dass die Steuerbehörden nach Ablauf von 2 Jahren auf Begehren eines Steuerpflichtigen eine Regelung der offenen Fragen durch ein (weitgehend) unabhängiges Schiedsgericht hinzunehmen haben, sofern sie selbst nicht in der Lage sind, zu einer Einigung zu gelangen.<sup>34</sup> Die vom Schiedsgericht getroffenen Entscheidung über die strittigen Punkte müssen sodann von den zuständigen Behörden im Rahmen einer den Fall abschliessenden bilateralen Verständigungslösung konkret umgesetzt werden.

Die von der OECD in Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA vorgesehene Lösung geht insofern über die im Schiedsübereinkommen der EU-Mitgliedstaaten enthaltene Regelung hinaus,<sup>35</sup> als die zuständigen Steuerbehörden die vom Schiedsgericht erarbeitete Lösung umsetzen müssen. Das Übereinkommen der EU-Staaten sieht dagegen bloss vor, dass das Schiedsgericht eine unabhängige Meinung abgibt. Die zuständigen Behörden sollen aber nicht an die vorgeschlagene Lösung gebunden sein, sofern es ihnen möglich ist, sich innerhalb von 6 Monaten auf eine eigene Lösung, welche die Doppelbesteuerung beseitigt, zu einigen. Die EU-Staaten hatten Anfang der neunziger Jahre bewusst davon abgesehen, das Schiedsverfahren zu

28 Convention on the Settlement of Investment Disputes between States and Nationals of other States.

29 Vgl. WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*.

30 Vgl. *Arbitration in International Tax Matters, Bilateral Convention Article – ICC Policy Statement*.

31 OECD-Komm. Art. 25 OECD-MA Tz 5.

32 Wegen dem in der OECD geltenden Einstimmigkeitsprinzip waren diese Bedenken nicht unberechtigt. Japan äusserte grundsätzliche Vorbehalte, gab sich aber schliesslich mit einer Fussnote zum neuen Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA zufrieden, in der ausdrücklich erwähnt wird, dass einzelne Staaten der Aufnahme eines solchen Absatzes in den bilateralen Verhandlungen nicht zustimmen können (vgl. Fn 22). Dies ist indes eine Selbstverständlichkeit und gilt auch für andere Bestimmungen, zu denen ein Staat einen Vorbehalt oder, bezüglich des OECD-Kommentars, eine Bemerkung angebracht hat.

33 Obwohl die Staaten in zahlreichen bilateralen oder multilateralen Staatsverträgen eine Schiedsgerichtsbarkeit vorsehen oder sich gar einem internationalen Tribunal unterwerfen, galt dies für den Steuerbereich während langer Zeit als fast undenkbar. Vordergründig wurde die hohe technische Komplexität allfälliger Entscheide, z. B. in Verrechnungspreisfällen, als Grund für diese Haltung aufgeführt; hintergründig spielte jedoch der Gedanke eine Rolle, es handle sich bei der Besteuerung um eine besonders sensible Ausprägung der Hoheitsrechte eines Staates.

34 Bei der OECD-Lösung wird klar unterschieden zwischen der Lösung von offenen Fragen (Kompetenz des Schiedsgerichts) und der Regelung des Verständigungsfalls (durch die zuständigen Behörden). Damit behalten die Behörden auch in Schiedsfällen ihre bestehenden Kompetenzen unter Art. 25 OECD-MA grundsätzlich bis zum Verfahrensabschluss bei.

35 Art. 12 EU-Schiedsübereinkommen.

einem Instrument der EU-Kommission zu machen. Das Schiedsübereinkommen unterliegt auch nicht der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH). Es handelt sich vielmehr um ein selbstständiges zwischenstaatliches Übereinkommen, das dem ausschliesslichen Zuständigkeitsbereich jedes EU-Mitgliedstaates angehört.<sup>36</sup>

### 3.2 Sachlicher Geltungsbereich der OECD-Schiedsklausel

Zu klären war auch die Frage, auf welche Fälle sich die OECD-Schiedsklausel beziehen sollte. Das Übereinkommen der EU-Mitgliedstaaten sieht eine Einschränkung auf Verrechnungspreiskonflikte sowie Konflikte über die Gewinnaufteilung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte vor. Der Vorschlag der Internationalen Handelskammer ging wesentlich weiter. Das Schiedsverfahren sollte, wie dies im Rahmen des Verständigungsverfahrens vorgesehen ist, bei allen drohenden oder bereits eingetretenen Doppelbesteuerungen und grundsätzlich auch bei Unklarheiten und weiteren Fragen zur Interpretation der Bestimmungen eines DBA Anwendung finden.<sup>37</sup>

Die OECD-Lösung beschränkte sich schliesslich darauf, die Möglichkeit einer schiedsgerichtlichen Regelung bei Doppelbesteuerungen vorzusehen, die bereits eingetreten sind.<sup>38</sup> Der Schiedslösungen zugängliche Bereich potenzieller Konflikte ist damit im Rahmen des Verständigungsverfahrens eingeschränkt. Zudem werden durch die Einschränkung in Abs. 5 auch die in Abs. 3 von Art. 25 OECD-MA erwähnten Fragen der Auslegung und Anwendung des DBA einer schiedsgerichtlichen Beurteilung entzogen.<sup>39</sup>

### 3.3 Recht des Steuerpflichtigen auf Durchführung eines Schiedsverfahrens

Die Frage, wer in welcher Situation berechtigt sein soll, eine schiedsgerichtliche Beurteilung zu verlangen, musste ebenfalls geregelt werden. Grundsätzlich soll ein Steuerpflichtiger erst im Falle einer eingetretenen und unge lösten Doppelbesteuerung<sup>40</sup> das Recht haben, die Durchführung eines Schiedsverfahrens zu verlangen.

Von praktischer Bedeutung ist insbesondere die Frage, unter welchen Voraussetzungen er sein Recht geltend machen kann. Er kann die Einleitung eines Schiedsverfahrens verlangen, sofern sich die zuständigen Behörden innerhalb von 2 Jahren nach der Einleitung des Verständigungsverfahrens nicht einigen können. Massgebend für den Beginn der Zweijahresperiode ist der Zeitpunkt, zu dem der Doppelbesteuerungsfall der andern (2.) zuständigen Behörde zur Kenntnis gebracht wird.<sup>41</sup>

Die Frage, was als Einigung bzw. als Nichteinigung zu verstehen ist, gab im Rahmen der Konsultationen mit der Wirtschaft in Tokio zu ausführlichen Diskussionen Anlass. Sollte ein Steuerpflichtiger sein Recht auch verlieren, wenn sich die Steuerbehörden darüber verständigen, dass sie sich nicht einigen können, z. B. weil sie eine bestimmte Klausel unterschiedlich interpretieren und daraus eine Doppelbesteuerung entsteht? Aufgrund des Vernehmlassungsentwurfs der OECD vom Februar 2006 sowie von Äusserungen von Vertretern der Steuerbehörden und des OECD-Sekretariats erschien eine solche Auslegung (agree to disagree) in bestimmten Fällen als eine Möglichkeit, die sich die Behörden offen halten wollten. Eine solche, restriktive Lösung wurde im revidierten Kommentar schliesslich verworfen.<sup>42</sup>

Ein anderer wichtiger Punkt, den es zu klären galt, betraf die Frage, ob der Steuerpflichtige eine Einigung akzeptieren muss, selbst wenn diese nach seiner Auffassung nicht in Übereinstimmung mit den Bestimmungen des DBA steht. Dieses Problem kann sich unter dem Verständigungsverfahren durchaus stellen, sind doch die zuständigen Behörden nicht gezwungen, eine Lösung zu finden, die in jeder Hinsicht den Bestimmungen des jeweiligen DBA entspricht.<sup>43</sup> Der Musterartikel der Internationalen Handelskammer und derjenige in der IFA-Stu-

36 Die Tatsache, dass das Übereinkommen kein EU-Instrument ist, führte in der Folge zu Schwierigkeiten. So galt das Übereinkommen zunächst nur für 5 Jahre, das heisst vom 1.1.1995 bis zum 31.12.1999. Nach Ablauf dieser Frist sollte das Übereinkommen grundsätzlich um weitere 5 Jahre verlängert werden, doch traten bei der Ratifikation des Verlängerungsprotokolls Verzögerungen auf. Italien hinterlegte die Ratifikationsurkunde erst am 4.8.2004. Zur Vermeidung einer intertemporalen Regelungslücke ergab sich die Notwendigkeit, das Übereinkommen mit Rückwirkung auf den 1.1. 2000 wiederum in Kraft zu setzen. Zusätzlich erschwerte wurde das Inkrafttreten durch die Aufnahme von zahlreichen neuen Mitgliedstaaten im Jahr 2004.

37 ICC-Musterartikel 25A Abs. 1 und Kommentar (s. Arbitration in International Tax Matters, Bilateral Convention Article – ICC Policy Statement). Einen ähnlich weiten Geltungsbereich hat auch die im DBA-US enthaltene Schiedsklausel, vgl. Fn 9.

38 Art. 25 Abs. 5 Bst. a OECD-MA (Update 2008).

39 Die Staaten können im bilateralen DBA demgegenüber auch eine Ausdehnung auf solche Fälle vorsehen. Der OECD-Kommentar zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA erwähnt in Tz 73 diese Möglichkeit ausdrücklich.

40 Art. 25 Abs. 5 Bst. a OECD-MA: «...action of one or both of the Contracting States has resulted ... in a taxation not in accordance with the Convention».

41 Art. 25 Abs. 5 Bst. b OECD-MA.

42 Tz 71 des revidierten OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA. Sofern die beiden Behörden aber übereinkommen, dass alle offenen Punkte im Sinne des DBA gelöst worden seien, hat der Steuerpflichtige keinen Anspruch mehr auf ein Schiedsverfahren.

43 Abs. 2 von Art. 25 OECD-MA spricht nur davon, dass sich die zuständigen Behörden bemühen sollen, eine Einigung zu fin-

die<sup>44</sup> wollten dem Steuerpflichtigen das Recht geben, in Fällen, in denen die von den zuständigen Behörden gefundene Lösung nach seiner Beurteilung nicht in Übereinstimmung mit den DBA-Regeln steht, eine schiedsgerichtliche Beurteilung zu verlangen. Auch in dieser Frage entschied sich die OECD schliesslich dafür, lediglich sicherzustellen, dass ungelöste Fragen des hängigen Verständigungsfalls entschieden werden.<sup>45</sup>

Immerhin wurde den Steuerpflichtigen das Recht eingeräumt, die auf der Grundlage des Schiedsentscheids getroffene Verständigungslösung nicht zu akzeptieren. Er hat in einem solchen Fall grundsätzlich die Möglichkeit, den innerstaatlichen Rechtsweg (wieder) zu beschreiten.<sup>46</sup>

### 3.4 Verhältnis zum innerstaatlichen Rechtsweg<sup>47</sup>

Zu Diskussionen Anlass gab auch die Frage, in welchem Verhältnis das neue Schiedsverfahren zum innerstaatlichen Rechtsweg stehen soll. Die Lösung, die schliesslich vereinbart wurde, lehnt sich an die Haltung verschiedener Staaten unter dem bisherigen Verständigungsverfahren an.<sup>48</sup> Verlangt ein Steuerpflichtiger eine schiedsgerichtliche Regelung, so muss er auf die Beschreitung des innerstaatlichen Rechtswegs verzichten. Dieser Weg sollte ihm erst wieder offen stehen, wenn er mit der erzielten Einigung nicht einverstanden ist. Im Diskussionsentwurf vom Februar 2006 war noch vorgesehen worden, dass der Steuerpflichtige auf die Möglichkeit der Beschreitung des innerstaatlichen Rechtswegs endgültig verzichten muss, wenn er eine schiedsgerichtliche Beurteilung verlangt.<sup>49</sup> Eine solche Bedingung war aus der

Sicht der Wirtschaft als viel zu einschränkend kritisiert worden.<sup>50</sup> Dies vor allem auch aus dem Grunde, dass dem Steuerpflichtigen nach dem vorgeschlagenen Verfahren nicht einmal bekannt gewesen wäre, wie die sog. Terms of Reference,<sup>51</sup> die den Rahmen der schiedsgerichtlichen Lösung vorgeben sollten, ausgestaltet sind. Die internationale Wirtschaft<sup>52</sup> forderte deshalb als Minimum, dass der Steuerpflichtige nur auf sein Recht verzichten muss, wenn er mit dem Inhalt der Terms of Reference einverstanden ist. Oder als Alternative dazu, dass der Verzicht automatisch rückgängig gemacht werden sollte, wenn sich die Steuerbehörden über den Fall während des laufenden Schiedsverfahrens in einer Weise einigen sollten, die nicht mit dem Vorschlag des Schiedsgerichts übereinstimmt. Die schlussendlich vorgeschlagene Lösung macht nur noch die Einschränkung, dass vorgängig kein entsprechender Entscheid gefällt worden ist.<sup>53</sup> Vorgesehen wird im Kommentar daher ein Aufschub für die Begehung des innerstaatlichen Rechtswegs bis zum Vorliegen eines aus der Sicht des Steuerpflichtigen nicht akzeptablen Ergebnisses des Verständigungsverfahrens.<sup>54</sup>

Abs. 5 sieht aber vor, dass ein Fall nicht der Schiedsgerichtsbarkeit unterworfen werden kann, wenn in einem der beiden Vertragsstaaten ein ordentliches Gericht oder ein Verwaltungsgericht über einen entsprechenden Sachverhalt bereits einen Entscheid gefällt hat. Begründet wird diese Einschränkung mit der Überlegung, dass eine schiedsgerichtliche Lösung nicht im Widerspruch zum Entscheid eines innerstaatlichen Gerichts stehen sollte. Bezüglich dieser Bestimmung stellen sich die verschiedensten Fragen, die im Kommentar nur zum Teil beantwortet werden. Der Kommentar sieht aber auch ausdrücklich vor, dass die Staaten in ihren bilateralen Abkommen auf eine derartige Einschränkung verzichten können.<sup>55</sup>

### 3.5 Verzicht auf weitere Einschränkungen

Im schliesslich vorgelegten Kommentar zu Abs. 5 verzichtete die OECD auf eine weitere, in den Diskussions-

den, damit eine nicht dem DBA entsprechende Besteuerung vermieden wird.

44 ICC-Musterartikel 26 Abs. 1 (s. Arbitration in International Tax Matters, Bilateral Convention Article – ICC Policy Statement) und IFA-Musterartikel 25A Abs. 1 (in: WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*, S. 30 ff.).

45 «... any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration ...», Art. 25 Abs. 5 OECD-MA.

46 Art. 25 Abs. 5 OECD-MA sowie Tz 71 des revidierten OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA.

47 Vgl. Tz 76 - 80 des revidierten OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA.

48 Die Frage des Verhältnisses zwischen dem Verständigungsverfahren und dem innerstaatlichen Rechtsweg war im bisherigen OECD-Kommentar zu Art. 25 OECD-MA zwar angesprochen worden (alte Tz 24 und 31). Grundsätzlich war die gleichzeitige Verfolgung beider Wege zulässig. Da ein Staat aber immer die Möglichkeit hatte, nicht auf ein Verständigungsverfahren einzutreten oder sich einer Einigung zu entziehen, stellten sich diese und andere Fragen nicht mit der gleichen Konsequenz wie bei der Einführung eines verbindlichen Schiedsverfahrens.

49 Vorschlag für einen Abs. 5 zu Art. 25 OECD-MA in den Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes vom Februar 2006, S. 5.

50 Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes – BIAC Comments Ziff. 4.

51 Vgl. OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration, Annex to revised OECD Commentaries to Article 25 Ziff. 3 und die Ausführungen in Abschn. 4.

52 Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes – BIAC Comments Ziff. 4.

53 Art. 25 Abs. 5 OECD-MA sowie OECD-Komm. Art. 25 OECD-MA Tz 76.

54 Für Staaten, die nicht auf ein Schiedsverfahren eintreten können, solange noch die Möglichkeit eines abweichenden innerstaatlichen Gerichtsentscheids besteht, sieht Tz 80 des OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA die Bestellung von Sicherheiten zugunsten des Steuerpflichtigen vor (dies entspricht Vorschlägen von Seiten der Wirtschaft).

55 OECD-Komm. Art. 25 OECD-MA Tz 76.



entwürfen vorgesehene Einschränkung, nach der die zuständigen Behörden ein Eintreten auf ein Begehren um eine schiedsgerichtliche Beurteilung hätten abweisen können, wenn der Steuerpflichtige nicht gutgläubig gehandelt hat oder wenn für sein Verhalten in einem der beiden Staaten eine schwere Busse (serious penalty) vorgesehen ist.<sup>56</sup> Derartige Strafen sind namentlich im Bereich der Verrechnungspreise häufig anzutreffen. Eine solche Einschränkung findet sich auch im Schiedsübereinkommen der EU-Mitgliedstaaten.<sup>57</sup> Gerade im Zusammenhang mit der Regelung in der EU war aber deutlich geworden, wie problematisch eine derartige Klausel sein kann.<sup>58</sup> Dass die OECD schliesslich darauf verzichtet und für das Schiedsverfahren die gleiche Zulassungsschwelle übernommen hat wie für das Verständigungsverfahren, ist sachgerecht und entspricht dem gewählten Ansatz, nach welchem das Schiedsverfahren ein integraler Bestandteil des Verständigungsverfahrens sein soll.<sup>59</sup>

### 3.6 Verpflichtung zur Umsetzung der schiedsgerichtlichen Lösung

Art. 25 Abs. 5 OECD-MA sieht vor, dass die zuständigen Behörden die vom Schiedsgericht getroffenen Entscheidungen zu den offenen Fragen im Rahmen des Abschlusses eines Verständigungsverfahrens übernehmen müssen. Die Lösung soll, wie im Verständigungsverfahren üblich (gilt nicht für die Schweiz), ungeachtet allfälliger zeitlicher Einschränkungen im innerstaatlichen Recht der betroffenen Staaten umgesetzt werden. Der Steuerpflichtige ist aber – wie bisher – berechtigt, die vorgesehene Verständigungslösung abzulehnen.

Der Kommentar sieht zudem eine interessante Option vor, von welcher verschiedene Staaten vermutlich Gebrauch machen dürften.<sup>60</sup> Wie unter dem EU-Schiedsübereinkommen können die beiden Vertragsstaaten gemäss dieser Option in ihrem bilateralen DBA vorsehen, dass sie nicht an die vom Schiedsgericht vorgeschlagene Lösung gebunden sind. Sie können sich vielmehr das

Recht vorbehalten, innerhalb einer Frist von 6 Monaten eine eigene Lösung zu finden, mit der die Doppelbesteuerung vermieden werden kann. Das Schiedsgericht hätte in diesem Fall im Prinzip nur die Rolle eines unabhängigen Gremiums, das Vorschläge für die Lösung von offenen Fragen in einem bestehenden Konflikt macht. Dies kommt der Idee eines Mediationsverfahrens nahe, bei dem ein unabhängiger Dritter Vorschläge unterbreitet. In Abs. 4 von Art. 25 OECD-MA ist bereits die Möglichkeit vorgesehen, einen Verständigungsfall einer Kommission zur Beurteilung zu unterbreiten.

Die interessante Frage, was geschehen soll, wenn ein Staat oder beide Staaten die vom Schiedsgericht vorgeschlagene Lösung nicht, nur teilweise oder inhaltlich abweichend umsetzen, wird im neuen Kommentar für die Hauptvariante des ab dem Zeitpunkt seiner Bekanntgabe zwingenden Schiedsentscheids nicht explizit angesprochen. Anders als beim gewöhnlichen Verständigungsverfahren besteht bezüglich der Schiedsverfahren ein internationales Übereinkommen, welches die Signatarstaaten zur Anerkennung und Vollstreckung der vom Übereinkommen erfassten ausländischen Schiedssprüche verpflichtet.<sup>61</sup> Es ist allerdings fraglich, ob Schiedsentscheide im Rahmen eines DBA angesichts der Besonderheit ihrer Einbettung ins Verständigungsverfahren vom Geltungsbereich des Abkommens über die Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche erfasst werden.

## 4 Verfahrensfragen im Zusammenhang mit der neuen OECD-Schiedsklausel

### 4.1 Verfahren im ausschliesslichen Zuständigkeitsbereich der beiden Staaten

Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA sieht vor, dass sich die zuständigen Behörden im Rahmen eines Verständigungsverfahrens über die Modalitäten zur Anwendung der Schiedsgerichtsklausel einigen sollen (insbesondere Verfahrens- und Organisationsfragen). Indem die Ausgestaltung des Verfahrens ausschliesslich den Steuerbehörden überlassen wird, erteilte die OECD den Bestrebungen zur Schaffung eines einheitlichen Schiedsverfahrens für DBA-Konflikte im Prinzip eine Absage. Die OECD verzichtete damit auch auf die aus Schiedsgerichtskreisen vorgeschlagenen, international gebräuchlichen und den Besonderheiten von Steuerkonflikten angepassten Ver-

56 Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes, Public Discussion Draft – OECD CTPA Tz 47. Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes – BIAC Comments Ziff. 6.

57 Art. 8 EU-Schiedsübereinkommen, mit Erklärungen zur Auslegung in den einzelnen Staaten.

58 Code of conduct for the effective implementation of the EU Arbitration Convention – EU Joint Transfer Pricing Forum, COM (2004) 297 final, 23.4.2004, Ziff. 3.2.

59 Falls ein Staat aus einem bestimmten Grunde (z. B. Selbstverschulden des Steuerpflichtigen) auf ein Verständigungsverfahren nicht eintritt, hat ein Steuerpflichtiger selbstverständlich auch keine Möglichkeit, eine schiedsgerichtliche Regelung zu verlangen, vgl. Tz 68 des revidierten OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA.

60 Revidierter OECD-Kommentar zu Art. 25 OECD-MA Tz 84.

61 Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche. Vgl. dazu auch WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*, S. 57 ff.

fahrensregeln.<sup>62</sup> Sowohl der Vorschlag der Internationalen Handelskammer<sup>63</sup> als namentlich auch die von der IFA in Auftrag gegebene Studie<sup>64</sup> enthielten Vorschläge für einen eigenständigen Schiedsgerichtsartikel, in welchem neben der Verpflichtung zur Einleitung eines Schiedsverfahrens auch die wichtigsten Elemente des Verfahrens vorgegeben worden wären. Die IFA-Studie sah ein ergänzendes Memorandum of Understanding mit praktischen, technischen und insbesondere auch rechtlichen Vorgaben zur Durchführung des Schiedsverfahrens vor. Der von der OECD gewählte Weg ist aus den erwähnten Gründen nachvollziehbar. Er weist aber auch einige Schwächen auf, auf die nachstehend hingewiesen wird, und er ist im Grunde ein Kompromiss zwischen dem Wünschbaren und dem Machbaren.

Im Wissen darum, dass die Schiedsgerichtsbarkeit für die meisten Steuerbehörden Neuland ist und dass die in Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA neu vorgeschlagene schiedsgerichtliche Lösung in der Praxis nur erfolgreich umgesetzt werden kann, wenn sich die beiden Staaten auch auf ein entsprechendes Verfahren einigen, wurde im neuen Kommentar zu Abs. 5 eine Mustervereinbarung vorgeschlagen, die von den interessierten Staaten übernommen werden kann.

Auf wichtig erscheinende Aspekte der insgesamt 20 Ziffern umfassenden Mustervereinbarung soll nachstehend eingegangen werden.<sup>65</sup>

#### 4.2 Mustervereinbarung gemäss OECD-Kommentar

Selbstverständlich sind die Staaten hinsichtlich der Ausgestaltung des Schiedsverfahrens frei. Wenn dieses aber funktionieren soll, ist es unumgänglich, dass die Verfahrensschritte und die wichtigsten Elemente des Verfahrens festgelegt werden. Um eine Einigung im Falle von ungelösten Verständigungsverfahren nicht noch zusätzlich zu verzögern,<sup>66</sup> sollten die Verfahrensregeln zudem bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens eines DBA festgelegt

werden.<sup>67</sup> In rechtlicher Hinsicht handelt es sich bei einer solchen Verfahrensregelung um eine Verständigungslösung zwischen den zuständigen Behörden auf der Grundlage von Art. 25 Abs. 5 OECD-MA.

##### 4.2.1 Einreichung des Gesuchs um eine schiedsgerichtliche Regelung

Das Gesuch muss vom Steuerpflichtigen schriftlich an eine der beiden Vertragsparteien gerichtet werden, und diese muss das Gesuch innerhalb von 10 Tagen an die andere zuständige Behörde weiterleiten. Der Gesuchsteller und – in Fällen, in denen noch andere Steuerpflichtige direkt betroffen sind (z. B. bei Verrechnungspreiskonflikten) – jede andere direkt betroffene Person muss bei Einleitung des Verfahrens zudem bestätigen, dass für das gleiche Verfahren noch kein innerstaatliches Gerichtsurteil ergangen ist.<sup>68</sup> Ziff. 2 der Mustervereinbarung enthält zudem Klarstellungen hinsichtlich der Frist von 2 Jahren, innerhalb der das Gesuch um Einleitung eines Schiedsverfahrens gestellt werden muss.<sup>69</sup>

##### 4.2.2 Vom Schiedsgericht zu regelnde Fragen (Terms of Reference)

Der in den sog. Terms of Reference enthaltene Auftrag an das Schiedsgericht ist für die Lösung eines Falles von zentraler Bedeutung. Die OECD-Mustervereinbarung sieht diesbezüglich vor, dass die Festlegung der Terms of Reference den zuständigen Behörden obliegen soll. Dies ist im Bereich der Schiedsgerichtsbarkeit unüblich, denn eigentlich ist es Sache des unabhängigen Schiedsgerichts, gestützt auf die Eingaben der Parteien und in Absprache mit diesen zu entscheiden, welches die Fragen sind, die es zu klären gilt.<sup>70</sup>

Gerade in Steuerfällen, die im Verständigungsverfahren nicht gelöst werden konnten und bei denen die Situation deshalb vielfach verfahren sein dürfte, könnte sich die Einigung über die Terms of Reference in der Praxis als

62 Vgl. MARCUS DESAX/MARC VEIT, *Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal*, S. 406 ff. Vgl. auch WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*, Appendix I, S. 94 ff.

63 Vgl. *Arbitration in International Tax Matters*, *Bilateral Convention Article – ICC Policy Statement*.

64 Vgl. WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*. Der vorgeschlagene IFA-Musterartikel (in: WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*, S. 30 ff.) enthält bezüglich der Ausgestaltung verschiedene mögliche Varianten.

65 Revidierter OECD-Kommentar zu Art. 25 OECD-MA, Annex, nachstehend «Mustervereinbarung» oder «OECD Sample Mutual Agreement».

66 Falls ein Staat in einem konkreten Fall ein Schiedsverfahren verhindern wollte, könnte er die Einigung über die Modalitäten ungebührlich hinauszögern.

67 Im Gegensatz zu Schiedsklauseln, die nur zur Anwendung gelangen, wenn beide Staaten im konkreten Einzelfall zustimmen (wie z. B. beim DBA-US, vgl. Fn 9), sind mit der Einführung eines obligatorischen Schiedsverfahrens vorgegebene Fristen zu beachten, was eine vorgängige Einigung über das Verfahren als ratsam erscheinen lässt. Auch in Tz 85 des OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA wird empfohlen, die bilaterale Durchführungsvereinbarung wenn möglich zeitlich parallel zur DBA-Schiedsklausel zu erstellen und in Kraft zu setzen.

68 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 1.

69 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 2.

70 IFA-Vorschlag Memorandum of Understanding Ziff. 1 Bst. d. Aus der Sicht der von der OECD vorgeschlagenen Lösung ist es dagegen konsequent, wenn die zuständigen Behörden auch darüber entscheiden können, für welche im Verständigungsverfahren offen gebliebenen Fragen das Schiedsgericht eine Antwort finden soll.

schwierig erweisen. Dies auch in Fällen, in denen die beiden Parteien ganz unterschiedliche Auffassungen hinsichtlich des einzuschlagenden Lösungswegs haben. Das von der OECD vorgesehene Verfahren ist deshalb schon früh als unzweckmässig kritisiert worden.<sup>71</sup> Die Tatsache, dass mit der Festlegung der zu klärenden Fragen ganz am Anfang des Verfahrens die entscheidenden Weichen gestellt werden, zeigt die Bedeutung dieser möglichen Schwachstelle in der OECD-Mustervereinbarung.

Gemäss Mustervereinbarung müssen die Terms of Reference dem Steuerpflichtigen zwar schriftlich unterbreitet werden. Auch diesbezüglich wäre es angezeigt gewesen, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einzuräumen, zu den Terms of Reference Stellung zu nehmen und Änderungsvorschläge einzureichen. Letztlich geht es um Fragen, auf die der betroffene Steuerpflichtige eine befriedigende Antwort haben möchte, so dass er der vorgeschlagenen Lösung des Steuerkonflikts schliesslich zustimmen kann. Das gleiche Recht sollte auch das Schiedsgericht selbst erhalten. Es müsste sich z. B. zur Frage äussern können, ob der ihm erteilte Auftrag klar genug formuliert ist. Das Schiedsgericht sollte zudem das Recht haben, sich zu gewissen verfahrenstechnischen Fragen zu äussern und die diesbezüglichen Vorgaben der zuständigen Behörden nach Rücksprache mit diesen abzuändern.<sup>72</sup>

Für den Fall, dass die Terms of Reference dem Steuerpflichtigen oder der anderen zuständigen Behörde nach Ablauf von 3 Monaten nicht zur Kenntnis gebracht worden sind, sieht die OECD-Mustervereinbarung in Ziff. 4 vor, dass der Steuerpflichtige oder die andere Behörde innerhalb eines Monats eine Liste von Punkten, die vom Schiedsgericht zu klären sind, erstellen und den involvierten Parteien unterbreiten kann. Aus dieser Liste formuliert das Schiedsgericht sodann innerhalb eines Monats nach der Ernennung der Schiedsrichter die provisorischen Terms of Reference und stellt diese den beiden zuständigen Behörden und dem Antragsteller zu. Die zuständigen Behörden haben in der Folge einen weiteren Monat Zeit, um sich auf die endgültigen Terms of Reference zu einigen. Tun sie dies nicht, ist die vom Schiedsgericht erarbeitete Fassung massgebend.<sup>73</sup>

#### 4.2.3 Auswahl der Schiedsrichter

Innerhalb von 3 Monaten, nachdem die Terms of Reference endgültig feststehen, muss gemäss der OECD-Mustervereinbarung jede der zuständigen Behörden einen Schiedsrichter ernennen. Diese beiden Schiedsrichter müssen sich sodann innerhalb von 2 Monaten auf einen dritten Schiedsrichter einigen, der den Vorsitz hat. Sind die 3 Schiedsrichter nicht innerhalb der angegebenen Zeitspanne bestimmt worden, obliegt diese Aufgabe gemäss Ziff. 5 der Mustervereinbarung dem Direktor des OECD Centre for Tax Policy and Administration. Dieser muss in diesem Fall innerhalb von 10 Tagen nach Eingang eines entsprechenden Gesuchs des Steuerpflichtigen die fehlenden Ernennungen vornehmen.

Die Vorschläge der OECD hinsichtlich der Auswahl der Schiedsrichter sind intensiv diskutiert worden.<sup>74</sup> Es geht dabei zum einen um einen ganz entscheidenden Punkt, nämlich um die Unabhängigkeit des Schiedsgerichts. Zum anderen geht es aber auch um die ebenso wichtige Frage, wie das Schiedsgericht seine Entscheide fällen soll, wenn es aus 2 Parteivertretern und einem unabhängigen Vorsitzenden zusammengesetzt ist.<sup>75</sup>

In den kommerziellen Schiedsverfahren sowie den Verfahren über internationale Investitionsstreitigkeiten wird der Unabhängigkeit des Schiedsgerichts ein sehr hoher Stellenwert beigemessen. Die von der OECD vorgesehene Lösung weicht diesbezüglich von den Grundsätzen der modernen Schiedsgerichtsbarkeit ab. Dies kann sich allenfalls als eine Schwachstelle des vorgeschlagenen Verfahrens herausstellen. Zwar wird in Ziff. 7 der Mustervereinbarung ausdrücklich ausgeschlossen, dass Personen, die in das betreffende Steuerverfahren involviert gewesen waren, als Schiedsrichter ernannt werden können. Alle anderen Personen, einschliesslich Vertretern aus der Steuerverwaltung des jeweiligen Vertragsstaates, sollen dagegen zugelassen sein.

Aufgrund der Erfahrungen mit der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit wurden bereits sehr früh erhebliche Bedenken gegen eine solche Regelung geäussert.<sup>76</sup> Die von der OECD aufgeführten Gründe für die vorgeschlagene Regelung wurden dabei nur als vordergründig richtig beurteilt.<sup>77</sup> Zwar sind nach dieser Einschätzung

71 MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, mit konkreten Vorschlägen zum Diskussionspapier der OECD (Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes gemäss Public Discussion Draft – OECD CTPA), S. 418 f.

72 MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, Vorschlag für eine alternative Formulierung, S. 419.

73 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 4.

74 Vgl. IFA-Musterartikel 25A Abs. 5 (in: WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, Income Tax Arbitration, S. 30 ff.).

75 Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes – BIAC Comments Ziff. 5.

76 MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, S. 420 f. WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, Income Tax Arbitration, S. 77 ff.

77 MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, S. 420 f. WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, Income Tax Arbitration, S. 33 ff.

Fachkenntnisse wichtig und können auch die Entscheidungsfindung beschleunigen. Bei den von den Steuerbehörden vorgeschlagenen Schiedsrichtern dürfte es sich um Personen handeln, die in vielfältiger Weise mit dem jeweiligen Vertragsstaat verbunden sind. Sie können damit in den meisten Fällen wohl kaum als völlig unabhängig gelten. Wenn ein Schiedsgericht somit aus 3 Personen besteht, von denen nur eine, nämlich der Vorsitzende, wirklich unabhängig ist, dürfte die ganze Last der Entscheidungsfindung beim Vorsitzenden liegen. Dies wiederum kann zu arbiträren Lösungsvorschlägen führen. Dies dürfte bei einem unabhängigen Schiedsgericht, das aus mehreren Personen besteht, viel weniger der Fall sein.<sup>78</sup>

Angesichts des von der OECD vorgesehenen Verfahrens ist die Frage, welche Anforderungen der Vorsitzende des Schiedsgerichts zu erfüllen hat, von zentraler Bedeutung. Die Mustervereinbarung der OECD sieht diesbezüglich nur vor, dass die beiden von den betroffenen Staaten ernannten Schiedsrichter den Vorsitzenden bestimmen sollen. Schiedsgerichtsexperten machten diesbezüglich darauf aufmerksam, dass es sich beim Vorsitzenden unbedingt um eine Person handeln sollte, die mit der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit vertraut ist. Sie werten diese Eigenschaften als wesentlich wichtiger als Fachkenntnisse im Steuerbereich. Denn dem Vorsitzenden kommt in der vorgeschlagenen Zusammensetzung des Schiedsgerichts eine ganz zentrale Funktion zu: Er ist verantwortlich für die Koordination eines komplexen, durch verschiedene zeitliche, rechtliche und sachliche Bedingungen eingeschränkten Verfahrens. Er muss auch sicherstellen, dass das Schiedsgericht seine Entscheidung schlussendlich als unabhängiges Gremium fällt. Da das Schiedsgericht Mehrheitsentscheidungen fällen soll, ist der Vorsitzende in jedem Fall darauf angewiesen, wenigstens einen weiteren Vertreter für die Unterstützung der von ihm vertretenen (unabhängigen) Position zu gewinnen. Dies könnte in der Praxis zu heiklen Situationen führen.

Kritisiert wird in diesem Zusammenhang auch, dass der Direktor der zuständigen OECD-Stelle für die Ernennung der Schiedsrichter zuständig sein soll, wenn sich die beiden Schiedsrichter nicht auf einen Vorsitzenden einigen können oder wenn eine Partei keinen Vertreter bestimmt hat. Der betreffende Direktor kennt zwar aufgrund seiner Funktion namentlich die Vertreter der Steuerbehörden der OECD-Mitgliedstaaten. Zur Sicherstellung der Effizienz des Verfahrens und der Unabhängigkeit der Entscheidungsfindung dürfte aber eine neutrale Stel-

le, wie etwa der Ständige Schiedsgerichtshof in Den Haag, wesentlich besser geeignet sein.<sup>79</sup>

Wiederum zur Sicherstellung der Unabhängigkeit wurde seitens der mit der Schiedsgerichtsbarkeit vertrauten Experten auch angeregt, dass jeder Staat das Recht haben sollte, die Qualifikation des von der anderen Partei vorgeschlagenen Schiedsrichters in Frage zu stellen. Auch die Beurteilung dieser Frage könnte dem Ständigen Schiedsgerichtshof in Den Haag zugewiesen werden. Zwar würde das Schiedsverfahren dadurch zum Teil etwas verlängert, die Arbeitsweise des Gremiums sowie die Entscheidungsfindung könnten im Gegenzug aber wesentlich verbessert werden.<sup>80</sup>

#### 4.2.4 Entschädigung der Schiedsrichter und Verteilung der Kosten

Die Entschädigungsfrage ist ebenfalls in Ziff. 5 der Mustervereinbarung der OECD enthalten, doch lässt sie diese heikle Frage ausdrücklich offen.<sup>81</sup>

In Ziff. 13 ist hingegen vorgesehen, wie die Kosten verteilt werden sollen, wenn dies von den zuständigen Behörden nicht anders bestimmt worden ist.<sup>82</sup> Grundsätzlich soll jede Partei ihre eigenen Kosten im Zusammenhang mit der schiedsgerichtlichen Regelung tragen. Das gilt auch für die Entschädigung des von ihr bestimmten Schiedsrichters und die Tragung der bei diesem anfallenden Kosten. Die Auslagen im Zusammenhang mit dem dritten Schiedsrichter sowie die durch das Schiedsgericht verursachten administrativen Kosten sollen hälftig zwischen den beiden Staaten aufgeteilt werden. Erfreulich ist, dass dem Steuerpflichtigen aus dem Schiedsverfahren (wie beim bisherigen Verständigungsverfahren) keine direkten Kosten erwachsen. Er trägt aber indirekt bis zur Umsetzung des Schiedsgerichtsentscheids weiterhin die Kosten aus der bereits eingetretenen Doppelbesteuerung.

78 OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration, Annex to revised OECD Commentaries to Article 25 Ziff. 13.

79 IFA-Musterartikel 25A Ziff. 5 (in: WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*, S. 30 ff.). MARCUS DESAX/MARC VEIT, *Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal*, S. 421.

80 Vgl. Begründungen zu den genannten Problemen in MARCUS DESAX/MARC VEIT, *Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal*, S. 420 ff.

81 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 5. Im Text wird in Klammern lediglich als eine der Möglichkeiten auf die Entschädigungsregelung unter dem EU-Schiedsübereinkommen hingewiesen. Da die Frage der Aufteilung der Kosten erst später (in Ziff. 13) ausdrücklich geregelt wird, trägt der Verweis in Ziff. 5 nicht unbedingt zur Klarheit bei. Im Vorschlag der IFA werden bezüglich der Entschädigung der Schiedsrichter verschiedene Möglichkeiten aufgeführt, WILLIAM W. PARK/DAVID R. TILLINGHAST, *Income Tax Arbitration*, S. 99 f.

82 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 13.

#### 4.2.5 «Streamlined Arbitration» als Alternative

Die OECD-Staaten waren sich der Komplexität des vorgeschlagenen Verfahrens bewusst und sehen in der Mustervereinbarung deshalb als Alternative auch ein stark vereinfachtes Schiedsverfahren vor. Bei diesem werden die Entscheide nur durch einen einzigen, von den beiden Vertragsparteien bestimmten Schiedsrichter gefällt.<sup>83</sup> Das Verfahren dürfte namentlich bei Konflikten über faktische Fragen zum Tragen kommen. Die zuständigen Behörden haben die Möglichkeit, dieses Verfahren in den Terms of Reference als anwendbar zu erklären. Die beiden Behörden haben dabei innerhalb eines Monats, nachdem die Terms of Reference dem Steuerpflichtigen zugestellt worden sind, einen Schiedsrichter zu bestimmen. Die Behörden müssen diesem sodann innerhalb von 2 Monaten nach der Ernennung ihre Antworten auf die in den Terms of Reference gestellten Fragen zustellen. Der Schiedsrichter soll in der Folge innerhalb von einem Monat auf die gestellten Fragen im Sinne der einen oder anderen Vertragspartei entscheiden und seine Wahl zusammen mit einer kurzen Begründung den zuständigen Behörden mitteilen. Diese müssen die vom Schiedsrichter vorgeschlagene Lösung gemäss der in Ziff. 19 der OECD-Mustervereinbarung vorgesehenen Regelung umsetzen.

Es handelt sich dabei um eine spezielle Form der Schiedsgerichtsbarkeit, die in der Fachsprache als «last best offer» oder «baseball arbitration» bezeichnet wird. Das Schiedsgericht nimmt dabei eine eigenständige und unabhängige Beurteilung vor, ist aber bei seinem Entscheid insofern eingeschränkt, als es der von der einen oder anderen Partei vertretenen Position zustimmen muss.<sup>84</sup> Ein solches Verfahren hat Vor- und Nachteile. Weil sich die beiden Parteien bewusst sein müssen, dass das Schiedsgericht nur eine der jeweiligen Lösungen wählen kann, dürfte das Verfahren in vielen Fällen dazu führen, dass sich die Positionen beider Parteien annähern. Beide müssen ihre Lösungsvorschläge nämlich so ausgestalten, dass sie bei einer unabhängigen Beurteilung die Chance haben, vom Schiedsgericht gewählt zu werden.

#### 4.2.6 Zurverfügungstellung von Information und Vertraulichkeit

Für die in der Praxis wichtige Frage der Gewährleistung der Vertraulichkeit der steuerlichen Informationen sieht die Mustervereinbarung der OECD in Ziff. 8 vor, dass jeder von einer Partei bestimmte Schiedsrichter als bevollmächtigter Vertreter der jeweiligen zuständigen Behörde gelten soll bzw. dass der idR von beiden Behörden bestimmte Vorsitzende den Vertraulichkeitsregeln des Staates unterstellt sein soll, in dem der strittige Steuerfall erstmals anhängig gemacht worden ist.<sup>85</sup>

Etwas heikler könnte für den Steuerpflichtigen Ziff. 9 der Mustervereinbarung sein. In Fällen, in denen die Kooperation des Steuerpflichtigen im Verständigungsverfahren aus der Sicht der Behörden ungenügend war, weil er die von ihm verlangten Informationen nicht fristgerecht geliefert hat und eine Verständigungslösung deshalb nicht innerhalb der Frist von 2 Jahren getroffen werden konnte, erhält die betroffene zuständige Behörde das Recht, die Ernennung der Schiedsrichter um die gleiche Frist zu verzögern, wie dies der Steuerpflichtige getan hat.<sup>86</sup> Aus der Sicht der Steuerbehörden mag eine solche Bestimmung als sachgerecht erscheinen. Für den Steuerpflichtigen stellt sie jedoch eine Erschwernis dar, die es einer zuständigen Behörde erlauben kann, das Schiedsverfahren zu verzögern.

Von erheblicher praktischer Bedeutung kann auch die in Ziff. 10 enthaltene Einschränkung sein, dass Informationen, die den zuständigen Behörden im Rahmen des Verständigungsverfahrens nicht zur Verfügung gestellt worden waren, bei der Entscheidungsfindung im Rahmen des Schiedsverfahrens ohne die Zustimmung der zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten nicht verwendet werden dürfen.<sup>87</sup> Es ist zu hoffen, dass die zuständigen Behörden in der Praxis diese Zustimmung erteilen werden. Das Schiedsgericht soll als unabhängige Instanz die Möglichkeit haben, vom Steuerpflichtigen und von den zuständigen Behörden neue Informationen einzuverlangen, um die sich stellenden Fragen beantworten zu können. Wird diese Möglichkeit ausgeschlossen, so bedeutet dies eine allenfalls gravierende Einschränkung in Bezug auf die unabhängige Entscheidungsfindung durch das Schiedsgericht.

83 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 6.

84 Eine solche Klausel findet sich im Protokoll zum DBA USA-Deutschland vom 1.6.2006. Dabei dürfte auch die Überlegung mitgespielt haben, dass die beiden Staaten die Kompetenz zur Auslegung des Rechts damit nicht an eine Drittpartei abtreten (zur Auswahl stehen die Vorschläge der beiden Steuerbehörden), was aus souveränitätspolitischen Überlegungen eher als akzeptabel erschien.

85 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 8. Gleiches Verfahren auch im IFA-Vorschlag, Memorandum of Understanding Ziff. 4.

86 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 9.

87 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 10.

#### 4.2.7 Mitwirkungsrechte des Steuerpflichtigen

Die Frage der Rechtsstellung des Steuerpflichtigen war ebenfalls ein wichtiger Punkt, bei dem die Vertreter der Wirtschaft auf Verbesserungen gedrängt hatten, zumal es bis dahin nicht gelungen war, diesen Aspekt im bestehenden Verständigungsverfahren erheblich zu verbessern.<sup>88</sup> Wie im Verständigungsverfahren hat der Steuerpflichtige keine Parteistellung; er hat aber das Recht, dem Schiedsgericht seine Sicht der Dinge schriftlich einzureichen. Zusätzlich kann ihm das Schiedsgericht gestatten, seine Auffassung im Laufe des Schiedsverfahrens auch mündlich vorzubringen.<sup>89</sup>

#### 4.2.8 Durchführung des Schiedsverfahrens

Die zuständige Behörde, bei der der streitige Steuerfall erstmals anhängig gemacht worden ist, muss in Bezug auf die Durchführung des Schiedsverfahrens die notwendige administrative und logistische Unterstützung sicherstellen. Das zur Verfügung gestellte Personal soll in Bezug auf die Durchführung des Verfahrens ausschließlich gegenüber dem Vorsitzenden des Schiedsgerichts verantwortlich sein.<sup>90</sup> Weder Art. 25 Abs. 5 OECD-MA noch die Mustervereinbarung enthalten Vorschriften über die Bestimmung des Ortes des Schiedsgerichts. Da der Steuerpflichtige den Schiedsantrag im Allgemeinen an die zuständige Behörde im Staat seiner Ansässigkeit richten wird und diese danach für die Logistik der Durchführung des Schiedsverfahrens zuständig ist, wird im praktischen Ergebnis ein Standort im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen als Ort des Schiedsgerichts gelten,<sup>91</sup> sofern in den Terms of Reference nicht eine andere Regelung getroffen wurde.

#### 4.2.9 Rechtliche Grundlagen

Die vorgeschlagene Mustervereinbarung der OECD verweist hinsichtlich der zu berücksichtigenden Rechtsquellen auf das anwendbare DBA, auf das innerstaatliche

Recht sowie für die Auslegung des DBA auf das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge.<sup>92</sup> Ferner sollen die massgebenden Bestimmungen des Kommentars zum OECD-Musterabkommen sowie, in Bezug auf das arm's-length-Prinzip, die Verrechnungspreis-Richtlinien der OECD Anwendung finden. Dagegen soll den Schiedsrichtern die Heranziehung anderer Rechtsquellen nur erlaubt sein, wenn diese von den zuständigen Behörden im Rahmen der Terms of Reference ausdrücklich aufgeführt sind.<sup>93</sup> Dies ist eine Einschränkung, die mit dem Anspruch auf eine unabhängige und sachgerechte Entscheidungsfindung kollidieren kann. Sie zeugt aber auch von einem gewissen Unbehagen des Fiskalkomitees der OECD gegenüber Rechtsquellen, die allenfalls nicht die autorisierte OECD-Sicht wiedergeben.

#### 4.2.10 Entscheidungsfindung und Kommunikation des Entscheids

Die Entscheide sollen vom Schiedsgericht mit einfacher Mehrheit gefällt werden. Sie sind dem Steuerpflichtigen und den zuständigen Behörden sodann in schriftlicher Form zu eröffnen. Im Entscheid sollen die Rechtsquellen erwähnt werden. Die Schlussfolgerungen sind zu begründen. Eine Veröffentlichung in anonymisierter Form soll hingegen nur möglich sein, wenn sowohl der Steuerpflichtige als auch die beiden involvierten Behörden zustimmen. Zudem soll dem Entscheid keine Präzedenzwirkung für andere Fälle zukommen.<sup>94</sup>

Bezüglich der wichtigen Frage der Dauer des Schiedsverfahrens sieht die OECD-Mustervereinbarung vor, der Entscheid sei den zuständigen Behörden der am Verfahren beteiligten Staaten sowie dem Steuerpflichtigen, der das Schiedsverfahren verlangt hat, innerhalb von 6 Monaten zu eröffnen. Diese Frist berechnet sich ab dem Zeitpunkt, in dem der Vorsitzende den involvierten Parteien mitgeteilt hat, dass er alle für die Beratung nötigen Informationen erhalten hat.<sup>95</sup> Für den Fall, dass eine der zuständigen Behörden die benötigten Informationen nicht liefert, sieht die vorgeschlagene Mustervereinbarung die Ansetzung einer Nachfrist von 2 Monaten vor. Falls auch bis dahin keine Angaben eingetroffen sind, soll der Entscheid ohne Berücksichtigung der entscheidenden Informationen gefällt werden.<sup>96</sup>

Sollte der Entscheid vom Schiedsgericht nicht innerhalb der vorgesehenen Frist gefällt werden, so sieht Ziff. 17 die Ansetzung einer Nachfrist von weiteren 6 Monaten

88 Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Practical Experiences of Multinational Enterprises – BIAC Comments on OECD questionnaire und Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes – BIAC Comments sowie Arbitration in International Tax Matters – ICC Policy Statement. Vgl. aber auch Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) – OECD CTPA, Annex 2, Best Practice no. 13 – Taxpayer presentations to competent authorities.

89 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 11. In einer früheren Version des OECD-Kommentars (Tz 76) war vorgesehen gewesen, dass ein Steuerpflichtiger vor dem Schiedsgericht nur auftreten könne, wenn alle Beteiligten einverstanden sind.

90 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 12.

91 Vgl. MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, S. 425.

92 Art. 31 - 34 WÜRV.

93 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 14.

94 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 15.

95 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 16.

96 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 16.

sowie ggf. die Ernennung eines neuen Schiedsrichters vor.<sup>97</sup>

#### 4.2.11 Anfechtung des Schiedsentscheids

Der Entscheid des Schiedsgerichts soll endgültig sein, ausser in Fällen, in denen ein Gericht in einem der Vertragsstaaten den Entscheid als nicht umsetzbar (unenforceable) beurteilt, weil Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA oder eine der in den Terms of Reference enthaltenen Bestimmungen nicht eingehalten worden ist.<sup>98</sup> Sollte dies der Fall sein, wird davon ausgegangen, dass kein Gesuch um Einleitung eines Schiedsverfahrens erfolgt ist und dass ein solches Verfahren nicht stattgefunden hat.<sup>99</sup>

#### 4.2.12 Umsetzung des Schiedsentscheids

Der Entscheid des Schiedsgerichts soll innerhalb von 6 Monaten, nachdem er den Betroffenen mitgeteilt worden ist, im Rahmen eines Verständigungsverfahrens umgesetzt werden.<sup>100</sup> Damit wird das Verfahren wieder in das bisherige Verständigungsverfahren gemäss Art. 25 OECD-MA zurückgeführt.<sup>101</sup>

#### 4.2.13 Abschluss des Verständigungsverfahrens während eines laufenden Schiedsverfahrens

Für den Fall, dass die zuständigen Behörden in der Zeit zwischen dem Begehren um eine schiedsgerichtliche Beurteilung und dem Zeitpunkt, in dem der Entscheid ergangen ist, auf dem Wege der Verständigung zu einer Einigung über sämtliche in den Terms of Reference erwähnten Fragen gelangen, soll das Schiedsverfahren ohne Entscheid in der Sache abgebrochen werden.<sup>102</sup> Damit behalten die zuständigen Behörden das Heft bis zum Schluss in der Hand und können autonom entscheiden, ob ein anberaumtes Schiedsverfahren tatsächlich zu Ende geführt oder abgebrochen werden soll.

## 5 Umsetzung der neuen Schiedsklausel

### 5.1 OECD-Idee eines neuen multilateralen Ansatzes zur Umsetzung

Angesichts der Tatsache, dass seitens der internationalen Wirtschaft der dringende Wunsch bestand, dass das neu vorgesehene Schiedsverfahren in der Praxis möglichst rasch Anwendung finde, wurde intensiv darüber nachgedacht, wie dies zu bewerkstelligen wäre. Da zwischen den OECD-Staaten in aller Regel bereits bilaterale DBA in Kraft stehen und Revisionsverhandlungen in zeitlicher und verfahrensrechtlicher Hinsicht aufwändig sind, überlegte sich namentlich das OECD-Sekretariat neue Verfahrensmodelle für die Umsetzung von Änderungen im DBA-Musterabkommen.<sup>103</sup> Erörtert wurde, ob dies mittels eines multilateralen Abkommens geschehen könne, in welchem die beteiligten Staaten übereinkämen, dass der neue Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA für alle DBA zwischen den am multilateralen Abkommen beteiligten Staaten Anwendung finden solle. Diese Idee wurde schliesslich nicht weiterverfolgt – ob auf Verlangen der Staaten oder weil sich zu viele technische und rechtliche Fragen stellten, entzieht sich unserer Kenntnis. Der Kommentar zum neuen Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA befürwortet aber ausdrücklich, dass auch Staaten, deren DBA keinen Abs. 5 enthalten, sich im Rahmen eines Verständigungsverfahrens auf alternative Konfliktlösungsverfahren einigen können.<sup>104</sup> In Frage käme in solchen Fällen aber vermutlich nur ein Verfahren, bei dem Dritte den beiden zuständigen Behörden Lösungsmöglichkeiten aufzeigen (Mediation). Eine Verpflichtung zur Übernahme der Vorschläge des Schiedsgerichts dürfte ohne ausdrückliche Gutheissung einer solchen Lösung durch den Gesetzgeber in zahlreichen Staaten nicht möglich sein.<sup>105</sup>

### 5.2 Bestrebungen in der UNO-Expertenkommission

Der Vollständigkeit halber soll hier noch erwähnt werden, dass die Expertenkommission für internationale Steuerfragen der UNO (UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters) die Idee der Ver-

97 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 18.

98 S. zu den Anfechtungsfragen auch die Ausführungen in Abschn. 5.3.2.

99 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 18, wobei aber die vereinbarten Regeln bezüglich Kosten und der Vertraulichkeit trotzdem Anwendung finden sollen.

100 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 19.

101 Zur Frage der Rechtsfolgen bei Nichtumsetzung s. die Ausführungen in Abschn. 3.6.

102 OECD Sample Mutual Agreement Ziff. 20.

103 Das Problem der Anpassung einer Vielzahl bestehender Abkommen stellt sich bei allen Änderungen im OECD-Musterabkommen. Im Falle der aus der Sicht der Wirtschaft gewünschten raschen Einführung eines Schiedsverfahrens trat die Problematik aber klar zutage.

104 OECD-Komm. Art. 25 Tz 86. Der revidierte OECD-Kommentar sieht in Tz 69 zu Art. 25 OECD-MA einen entsprechenden Wortlaut für eine Verständigungsvereinbarung vor.

105 Dies dürfte auch in Bezug auf die Schweiz gelten, sehen doch die bisherigen bilateralen DBA im Rahmen des Verständigungsverfahrens keine Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung vor.

besserung des Verständigungsverfahrens gemäss Art. 25 des Musterabkommens der UNO an ihrer 2. (2006)<sup>106</sup> und 3. (2007)<sup>107</sup> Sitzung ebenfalls diskutiert hat. Das Thema soll auch auf der Traktandenliste für die 4. Sitzung vom Oktober 2008 figurieren.<sup>108</sup> Während die Verbesserung des Verständigungsverfahrens im Sinne der OECD-Vorschläge breite Unterstützung finden dürfte, ist bezüglich der Frage der Einführung einer verbindlichen Schiedsgerichtsbarkeit bei verschiedenen Nicht-OECD-Staaten noch Überzeugungsarbeit zu leisten.

### 5.3 Schiedsgerichtsbarkeit in den schweizerischen DBA

#### 5.3.1 Überblick über den derzeitigen Stand

Die Vertreter der Schweizer Steuerbehörden in den zuständigen Gremien der OECD standen der Idee der Schaffung einer schiedsgerichtlichen Regelung für ungelöste Verständigungsfälle von Anfang an positiv gegenüber. Auf eine solche Möglichkeit war auch seitens der interessierten schweizerischen Wirtschaftskreise seit den neunziger Jahren immer wieder gedrängt worden, hatten die in der EU ansässigen Unternehmen mit dem Schiedsübereinkommen diesbezüglich doch einen nicht zu unterschätzenden Standortvorteil (Zwang zur Beseitigung einer drohenden Doppelbesteuerung bezüglich der Gewinnaufteilung). Ein Anfang wurde mit der Aufnahme einer (freiwilligen) Schiedsgerichtsklausel ins revidierte DBA-US von 1996 gemacht.<sup>109</sup> Vertreter der ESTV arbeiteten in der Folge auch in den zuständigen Arbeitsgruppen der OECD aktiv mit.

Als Land mit einer hohen Dichte an international tätigen Konzernen hat die Schweiz ein besonderes Interesse daran, dass diese vor den Gefahren einer internationalen Doppelbesteuerung geschützt werden können. Konfliktpotenzial ergibt sich namentlich bei den konzerninternen Verrechnungspreisen, zumal die Schweiz als Tiefsteuerland gilt und hinsichtlich des Austausches von steuerlichen Informationen unter den DBA eine sehr restriktive Politik verfolgt. Die in der Schweiz ansässigen Konzerne haben deshalb ein grosses Interesse an einem funktionierenden Verständigungsverfahren mit fairen Regeln und effizienten Abläufen. Der 2008 neu ins OECD-Musterabkommen aufgenommene Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA, der neugefasste Kommentar zu Art. 25 OECD-MA

sowie das Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)<sup>110</sup> stellen wichtige Verbesserungen dar.

Hinzu kommt die präventive Wirkung eines verbindlich vorgeschriebenen Schiedsverfahrens. Aufgrund der Erfahrungen mit dem Schiedsübereinkommen zwischen den EU-Mitgliedstaaten hat sich gezeigt, dass ein solches Verfahren wesentlich dazu beitragen kann, dass auch bei schwierigen Steuerkonflikten im Verständigungsverfahren schliesslich eine Regelung gefunden wird.

Nachdem die Ergebnisse der Arbeiten in der OECD in etwa absehbar waren, stellte sich auch in der Schweiz die Frage der Aufnahme von Schiedsklauseln in den DBA-Verhandlungen. Erstmals wurde eine zwingend ausgestaltete Schiedsklausel in das revidierte DBA mit Südafrika aufgenommen, welches am 8.5.2007 unterzeichnet wurde. Sofern die parlamentarische Genehmigung und die Ratifikation ohne Verzögerung durchgeführt werden können, sollte das Abkommen ab dem 1.1.2009 anwendbar sein.<sup>111</sup> Schiedsklauseln wurden dem Vernehmen nach auch in das revidierte DBA mit den Niederlanden sowie ins Revisionsprotokoll zum DBA mit Frankreich aufgenommen.

Die neuen Schiedsklauseln in den revidierten DBA mit Südafrika und den Niederlanden erfassen alle eingetretenen, aber im Verständigungsverfahren ungelösten Doppelbesteuerungskonflikte, jene mit Frankreich ausschliesslich Verrechnungspreiskonflikte und die Gewinnzuteilung im Verhältnis zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte.

Im Falle der vorgesehenen Schiedsklausel gemäss dem revidierten DBA mit den Niederlanden wird ein erfolgloses Verständigungsverfahren von mindestens 2 Jahren Dauer, bei jenen gemäss den revidierten DBA mit Südafrika und Frankreich ein solches von mindestens 3 Jahren Dauer vorausgesetzt.

Die vorgesehenen DBA-Schiedsklauseln mit Südafrika und den Niederlanden wie auch jene mit den USA setzen voraus, dass die Steuerpflichtigen schriftlich im Voraus einwilligen, die Schiedslösung zu akzeptieren.<sup>112</sup> Demgegenüber wird gemäss der geplanten DBA-Schiedsklausel mit Frankreich keine entsprechende Erklärung der Steuerpflichtigen vorausgesetzt.

106 S. Dispute resolution/arbitration in tax treaty disputes – Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters.

107 S. Dispute resolution – Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters.

108 S. Report of the third Session – Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, S. 14.

109 Vgl. Fn 9.

110 Vgl. Fn 27.

111 Mitteilungen zu den Entwicklungen auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts (vom 2.6.2008) – ESTV.

112 Dies in Abweichung zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA; vgl. die Ausführungen in Abschn. 3.3 sowie Fn 9.



### 5.3.2 Überlegungen zu den Durchführungsmodalitäten betreffend Schiedsklauseln in den DBA der Schweiz

In formeller Hinsicht sind die im Rahmen der Durchführung von DBA-Schiedsfällen zur Anwendung gelangenden Verfahrens- und Organisationsregeln gemäss den Empfehlungen des Fiskalkomitees der OECD in einer bilateralen Vereinbarung zwischen den Vertragsstaaten zu bestimmen. Die Vereinbarung sollte den Verlauf und die Organisation des Schiedsverfahrens in allgemeingültiger, d. h. nicht einzelfallbezogener Weise regeln<sup>113</sup> und möglichst zeitnah zum Inkrafttreten der Schiedsklausel des DBA abgeschlossen werden.<sup>114</sup>

Die Abkommensbestimmung betreffend das Schiedsverfahren regelt in Analogie zum Vorschlag des Fiskalkomitees der OECD die Form, welche die Vereinbarung über die Durchführungsmodalitäten anzunehmen hat.<sup>115</sup> Gebräuchlich ist eine im völkerrechtlichen Vertrag vereinbarte Delegation der entsprechenden Kompetenz an die gemäss DBA-Vorschrift zuständigen Behörden der Vertragsstaaten,<sup>116, 117</sup> welche auf dieser Grundlage eine bilaterale Verständigungsvereinbarung über die im Schiedsverfahren zur Anwendung gelangenden Verfahrens- und Organisationsbestimmungen treffen.

Es gibt weitere formelle Möglichkeiten zur Regelung des doppelbesteuerungsrechtlichen Schiedsverfahrens, insbesondere den Austausch von Noten zwischen den Vertragsstaaten<sup>118</sup> oder den Abschluss eines Protokolls.<sup>119</sup> Ein Notenaustausch stellt aus schweizerischer Sicht einen völkerrechtlichen Vertrag dar, dessen Genehmigung gemäss den verfassungsrechtlichen Vorgaben entweder in der Kompetenz des Bundesrats oder der Bundesver-

sammlung liegt.<sup>120</sup> Es darf davon ausgegangen werden, dass ein Notenaustausch über die Durchführungsmodalitäten der Schiedsgerichtsbarkeit im Rahmen eines bestimmten DBA in der Genehmigungskompetenz des Bundesrates liegt. Dies ist vergleichend daraus ersichtlich, dass der Notenaustausch im vorliegenden Zusammenhang die Alternative zu einer einfachen Verständigungsvereinbarung bildet, deren Genehmigung die Bundesversammlung mittels Zustimmung zum DBA sogar an eine dem Bundesrat untergeordnete Verwaltungsinstanz, nämlich die zuständige Behörde gemäss DBA-Vorschrift, delegiert.<sup>121</sup>

Materiell bildet die im Anhang zum Kommentar zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA vorgeschlagene Mustervereinbarung<sup>122</sup> eine gute Basis für jene Vereinbarungen, welche die Schweiz zur Umsetzung der neu in die DBA aufgenommenen Schiedsklauseln mit den entsprechenden Partnerstaaten treffen wird. Die zuständigen Organe der Vertragsstaaten sind in der Ausgestaltung ihrer bilateralen Durchführungsvereinbarung aber selbstverständlich frei und können vom Text der Mustervereinbarung im gegenseitigen Einvernehmen nach Belieben abweichen.<sup>123</sup> Sie sind so auch in der Lage, den vorherrschenden Anschauungen, der Praxis und dem Recht in jedem der Vertragsstaaten bei der Ausgestaltung des Schiedsverfahrens im Rahmen des Möglichen Rechnung zu tragen. Der vorliegende Beitrag handelt die besonders interessierenden Aspekte der Mustervereinbarung in den Abschn. 4.2.1 - 4.2.13 ab. Dort wird auch auf einige mögliche Alternativen zu den Vorschlägen der OECD eingegangen.

Einige weitere potenziell relevante Punkte werden in der Mustervereinbarung und in der Schiedsklausel des OECD-Musterabkommens ausdrücklich offen gelassen oder nicht bzw. nicht abschliessend behandelt. Dazu gehören etwa:

- die Frage der Parteistellung der betroffenen steuerpflichtigen Personen im Schiedsverfahren;
- die Festlegung der Entschädigungsansätze für die Schiedsrichter;
- die Bestimmung des Orts und der Sprache des Schiedsgerichts;
- der Einfluss der allgemein auf internationale Schiedsverfahren Anwendung findenden innerstaatlichen

113 Vgl. MADELEINE SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, S. 122 ff.

114 Vgl. die Ausführungen in Abschn. 4.2.

115 Art. 25 Abs. 5 OECD-MA in der Fassung von 2008; vgl. die Ausführungen in Abschn. 2.1.

116 Die Definition der zuständigen Behörden findet sich idR in Art. 3 der DBA (vgl. auch Art. 3 Abs. 1 Bst. f OECD-MA). Alle durch die Schweiz abgeschlossenen DBA bezeichnen den Direktor der ESTV oder seinen bevollmächtigten Vertreter als zuständige Behörde auf schweizerischer Seite. Auf Grund der ihm durch den Direktor erteilten generellen Vollmacht übt der Chef der Abt. für Internationales der ESTV die Funktion der zuständigen Behörde für die Schweiz aus.

117 Die Zuweisung der Kompetenz zum Erlass der Durchführungsmodalitäten an die zuständigen Behörden wird durch das Fiskalkomitee der OECD empfohlen, vgl. Art. 25 Abs. 5 OECD-MA in der Fassung von 2008. Eine entsprechende Kompetenzdelegation nimmt die neue Schiedsklausel im totalrevidierten DBA der Schweiz mit Südafrika vor, und Gleiches gilt für die im Rahmen der DBA-Revision mit Frankreich paraphierte Schiedsklausel.

118 Einen Notenwechsel sieht die Schiedsklausel des totalrevidierten DBA mit den Niederlanden vor (paraphiert).

119 S. auch Tz 85 des OECD-Kommentars zu Art. 25 OECD-MA.

120 Vgl. Umsetzung von Schengen/Dublin auf Kurs. Aussprache des Bundesrates – Übernahme der Weiterentwicklung des Schengenbesitzstandes – Medienmitteilung des EJPD (vom 20.2.2008), [www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/dokumentation/mi/2008/2008-02-200.html](http://www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/dokumentation/mi/2008/2008-02-200.html).

121 Vgl. Fn 113.

122 Vgl. Fn 64 und die Ausführungen in Abschn. 4.2.

123 So auch ausdrücklich der Ingress zur OECD-Mustervereinbarung im Anhang zum OECD-Kommentar zu Art. 25 Abs. 5 OECD-MA. Vgl. auch Abschn. 4.2

Organisations- und Verfahrensbestimmungen am Ort des Schiedsgerichts;

- die Frage der Anwendbarkeit des Übereinkommens über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche.<sup>124</sup> Dies betrifft die Umsetzung des DBA-Schiedsentscheids durch die Vertragsstaaten (i) bei der Einigung auf eine Lösung im Rahmen des Verständigungsverfahrens und (ii) beim einzelstaatlichen Vollzug der Verständigungslösung.

Art. 25 OECD-MA, der zugehörige Kommentar und die Mustervereinbarung enthalten keine ausdrücklichen Angaben zur Frage, wer die Parteien des Verständigungsverfahrens und des DBA-Schiedsverfahrens sind. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten gelten jedenfalls als Verfahrensparteien. Die Stellung der betroffenen steuerpflichtigen Person im Schiedsverfahren entspricht gemäss Mustervereinbarung<sup>125</sup> in etwa jener im Verständigungsverfahren: Der Steuerpflichtige kann seine Position in einer schriftlichen Eingabe dem Schiedsgericht darlegen und mit Einverständnis des Schiedsgerichts auch mündlich vortragen. Den betroffenen steuerpflichtigen Personen kommt hingegen im Verständigungsverfahren<sup>126</sup> und auf der Grundlage der OECD-Mustervereinbarung sinngemäss auch im Schiedsverfahren keine Parteistellung zu. Eine gegenteilige Betrachtungsweise würde dem Steuerpflichtigen im DBA-Schiedsverfahren eine parteiähnliche Stellung einräumen.<sup>127</sup> Um allfällige Zweifel soweit wie möglich auszuschliessen, könnte die bilaterale Ausführungsvereinbarung zum Schiedsverfahren im gegenseitigen Einverständnis die Parteistellung der steuerpflichtigen Personen ausdrücklich ausschliessen oder, mit entsprechenden rechtlichen Konsequenzen, festschreiben.

Die Höhe der Entschädigungsansätze für die Schiedsrichter ist in der Praxis ein wichtiger und kostenrelevanter Punkt.<sup>128</sup> Hier scheint es naheliegend, dass sich die Schweiz als Vertragsstaat unter anderem auch an den praktischen Erfahrungen orientiert, die andere Staaten im Rahmen von DBA-Schiedsverfahren, namentlich in der EU, bereits gesammelt haben.

Ort und Sprache des Schiedsgerichts werden in der OECD-Mustervereinbarung nicht behandelt und damit implizit einer Regelung in den Terms of Reference überlassen.

Die Vertragsstaaten haben sich darüber Rechenschaft abzugeben, dass mit der Bestimmung des Ortes des Schiedsgerichts u. U. auch Zuständigkeiten der lokalen Gerichtsbarkeit im Zusammenhang mit dem Schiedsverfahren begründet werden könnten. Die sich stellenden Fragen können beispielhaft für den Fall aufgezeigt werden, dass als Ort eines DBA-Schiedsverfahrens ein Standort in der Schweiz gilt. Bei dieser Ausgangslage wird am Ort des Schiedsgerichts in der Schweiz ergänzend auch ein potenzieller Gerichtsstand der staatlichen Gerichtsbarkeit begründet, und es stellt sich die Frage, ob auf das Schiedsverfahren grundsätzlich die schweizerischen Regeln über die internationale Schiedsgerichtsbarkeit anwendbar sind.<sup>129</sup> Ob dies zutrifft, ist anhand der Regeln des Kapitels des IPRG über die internationale Schiedsgerichtsbarkeit zu beurteilen. Wird der schweizerische Richter durch eine Partei des DBA-Schiedsverfahrens angerufen, entscheidet er zur Klärung der Anwendbarkeit der Bestimmungen des IPRG über die internationale Schiedsgerichtsbarkeit insbesondere, (i) ob die Spruchbehörde des DBA-Schiedsverfahrens im gesetzlichen Sinne ein Schiedsgericht mit Sitz in der Schweiz darstellt<sup>130</sup> und (ii) ob Gegenstand des Schiedsverfahrens ein vermögensrechtlicher Anspruch<sup>131, 132</sup> ist. Die Einwirkung des

129 Vgl. Art. 176 - 194 IPRG.

130 Vgl. Art. 176 Abs. 1 IPRG. Die Rechtsmittel und -behelfe des IPRG stehen nur für Entscheide von Schiedsgerichten zur Verfügung. Deren Schiedssprüchen kommt grundsätzlich dieselbe Bestandeskraft – insbesondere materielle Rechtskraft und Vollstreckbarkeit – zu wie den Entscheidungen der staatlichen Gerichte. Davon abzugrenzen sind Schiedsgutachten, welche die verbindliche Feststellung von Tatsachen oder Tatbestandskomplexen, die Klarstellung von Rechtsverhältnissen oder die Feststellung von Rechtsfragen zum Gegenstand haben. Entscheidend für die Abgrenzung ist, ob ein vollstreckungsfähiger Entscheid erfolgt; vgl. FELIX R. EHRT/DANIEL C. PFIFFNER, Art. 176 IPRG N 10 und 13.

131 Vgl. Art. 177 Abs. 1 IPRG. Die schweizerische Literatur scheint im Zusammenhang mit dem Prozessrecht von einem sehr weit gefassten Begriff der vermögensrechtlichen Ansprüche auszugehen, beschränkt aber die Erörterungen auf den Bereich des Zivilrechts; vgl. ROBERT BRINER, Art. 177 IPRG N 9 f. In Deutschland hält § 1030 Abs. 1 Zivilprozessordnung (ZPO) in vergleichbarer Weise fest, dass «jeder vermögensrechtliche Anspruch» Gegenstand einer Schiedsvereinbarung sein kann. Dort gilt, dass privatrechtliche wie auch öffentlichrechtliche Ansprüche von der Bestimmung erfasst werden und damit schiedsfähig im Sinne des Gesetzes sind, vgl. CHRISTOPH A. STUMPF, Alternative Streitbeilegung im Verwaltungsrecht, S. 58 f.

132 Interessant für die Frage der Abgrenzung zwischen einem Schiedsspruch und einem Schiedsgutachten könnte unter anderem ein Vergleich zwischen der Regelung der EU-Mitgliedstaaten (s. Fn 35) und jener von Art. 25 Abs. 5 OECD-MA sein. Gemäss Art. 7 Abs. 1 EU-Schiedsübereinkommen setzen die

124 Vgl. Fn 61.

125 Ziff. 11 der OECD-Mustervereinbarung.

126 Vgl. DANIEL LÜTHI, Das Verständigungsverfahren im Internationalen Steuerrecht der Schweiz, S. 432.

127 Möglicherweise in diese Richtung tendieren MARCUS DESAX/MARC VEIT, Revised Version of Tentative Terms of Reference. Sie weisen allerdings im Beitrag «Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal» auf S. 415 auch darauf hin, dass sich die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen im DBA-Schiedsverfahren von jener eines Klägers im Bereich der Handelsschiedsgerichtsbarkeit in verschiedener Hinsicht unterscheidet.

128 S. die Ausführungen in Abschn. 4.2.4.

innerstaatlichen Rechts am Ort des Schiedsgerichts wäre jedenfalls auf wichtige formelle Fragen des Schiedsverfahrens beschränkt. Dazu gehören etwa das für die Schiedsrichter geltende Unabhängigkeitserfordernis und die Ablehnung von Schiedsrichtern<sup>133</sup> oder die limitative Aufzählung der Anfechtungsgründe des im Übrigen endgültigen Entscheids des Schiedsgerichts.<sup>134</sup> Die prozeduralen Regeln werden durch die bilaterale Durchführungsvereinbarung zum DBA-Schiedsverfahren und die Terms of Reference bestimmt. Die Verfahrensbestimmungen des IPRG wären, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen für dessen Anwendung gegeben sind,<sup>135</sup> nur ergänzend heranzuziehen, wenn durch die Parteien vereinbarte spezielle Ausführungsbestimmungen für das Schiedsverfahren fehlen.<sup>136</sup> Durch eine geeignete Ausgestaltung der bilateralen Ausführungsbestimmungen dürften sich in aller Regel die Fälle, in denen das innerstaatliche Recht am Ort des Schiedsgerichtes auf das DBA-Schiedsverfahren einzuwirken vermag, auf ein Minimum reduzieren lassen.

Sofern die DBA-Schiedsbehörde ihren Sitz in der Schweiz hat und sich ihr Entscheid als Schiedsspruch iSv Art. 189 IPRG qualifizieren sollte, wäre für dessen Anfechtung ohne anderslautende Regelung in der Schiedsklausel oder den anwendbaren Durchführungsbestimmungen für das Schiedsverfahren<sup>137</sup> grundsätzlich Art. 190 Abs. 2 IPRG massgeblich. Dieser beschränkt die Anfechtungsmöglichkeiten auf grundlegende Verfahrensfehler. Die im Gesetz genannten Anfechtungsgründe sind abschliessend.<sup>138</sup> Grundsätzlich ist der Schiedsentscheid mit seiner Eröffnung endgültig.<sup>139</sup>

Ziff. 18 OECD-Mustervereinbarung befasst sich ihrerseits mit den Wirkungen eines DBA-Schiedsentscheids. Die Schiedssprüche sind grundsätzlich endgültig und

zwingend. Die Anfechtung des Schiedsentscheids vor einem Gericht in einem der Vertragsstaaten<sup>140</sup> soll aber möglich sein und die Durchsetzung des Schiedsentscheids soll verweigert werden, wenn die Vorschriften der DBA-Schiedsbestimmung oder einer Vollzugsbestimmung in den Terms of Reference oder der bilateralen Vollzugsvereinbarung verletzt werden.<sup>141</sup>

Marcus Desax und Marc Veit<sup>142</sup> äussern gewichtige Bedenken gegen diesen Inhalt von Ziff. 18 OECD-Mustervereinbarung. Die dort vorgesehenen weitläufigen Anfechtungsmöglichkeiten wegen Verletzung irgendwelcher Verfahrensbestimmungen der Terms of Reference oder der bilateralen Durchführungsvereinbarung würden den Gerichten in den Vertragsstaaten viel Spielraum verschaffen, um DBA-Schiedsentscheide aufzuheben. Dies sei mit dem Zweck der Schiedsgerichtsbarkeit schwer vereinbar und laufe der Natur des Verständigungsverfahrens, gegen dessen Ergebnisse kein Rechtsmittel gegeben ist, zuwider. Zu befürworten seien demgegenüber genau definierte gerichtliche Anfechtungsmöglichkeiten am Ort des Schiedsgerichts. Die Anfechtungsmöglichkeiten müssten sich ausschliesslich auf die folgenden Rügen beschränken: (i) das Schiedsgericht habe ihm nicht unterbreitete Fragen entschieden, (ii) das Schiedsgericht habe ihm vorgelegte Fragen nicht gelöst, (iii) der Anspruch der Parteien auf rechtliches Gehör sei verletzt, oder (iv) der Gleichbehandlungsgrundsatz sei missachtet worden.<sup>143</sup> Alle anderen gemäss dem Recht am Ort des Schiedsgerichts möglichen Anfechtungsgründe sollten hingegen in der bilateralen Durchführungsvereinbarung ausdrücklich ausgeschlossen werden.

Damit stünden die Voraussetzungen zur gerichtlichen Überprüfung von DBA-Schiedsentscheiden auch in einer gewissen Übereinstimmung mit den allgemein geltenden Regeln und Prinzipien der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit. Ein Schiedsspruch einer Schiedsbehörde mit Sitz in der Schweiz, der einen vollstreckungsfähigen Inhalt hat,<sup>144</sup> kann mit einer Vollstreckbarkeitsbescheinigung<sup>145</sup> versehen und in der Schweiz durchgesetzt werden.<sup>146</sup>

---

zuständigen Behörden einen Beratenden Ausschuss mit dem Auftrag ein, eine Stellungnahme zur Frage abzugeben, wie die Doppelbesteuerung beseitigt werden soll. Die zuständigen Behörden sind weiter dazu ermächtigt, einvernehmlich eine Entscheidung zu treffen, die von der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses abweicht (Art. 12 Abs. 1 EU-Schiedsübereinkommen). Demgegenüber ordnet Art. 25 Abs. 5 OECD-MA einen Schiedsentscheid (arbitration decision) an, der vom Zeitpunkt seiner Bekanntgabe an für beide Vertragsstaaten bindend ist.

133 Vgl. Art. 180 IPRG.

134 Vgl. Art. 190 IPRG. Einzige Beschwerdeinstanz ist in diesen Fällen das Bundesgericht, s. Art. 191 IPRG.

135 Vgl. dazu insbesondere die Fn 131 - 133.

136 Die Regelung der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit im IPRG wird vom Prinzip der Autonomie der Parteien beherrscht, die das Schiedsgerichtsverfahren selbst und autonom regeln können, vgl. DANIEL HOCHSTRASSER/MARC BLESSING, Einl. zum 12. Kapitel: Grundlagen der Internationalen Schiedsgerichtsbarkeit, N 200.

137 Vgl. STEPHEN V. BERTI/ANTON K. SCHNYDER, Art. 190 IPRG N 4.

138 Vgl. STEPHEN V. BERTI/ANTON K. SCHNYDER, Art. 190 IPRG N 24.

139 Art. 190 Abs. 1 IPRG.

---

140 Die vorstehenden Ausführungen beziehen sich demgegenüber auf Zuständigkeiten der staatlichen Gerichte am Ort des Schiedsgerichts.

141 Vgl. die Ausführungen in Abschn. 4.2.11.

142 MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, S. 428 f.

143 MARCUS DESAX/MARC VEIT, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, haben dazu einen ausformulierten Vorschlag in englischer Sprache vorgelegt (S. 429).

144 Vgl. Fn 131.

145 Vgl. Art. 193 Abs. 2 IPRG.

146 Die Vollstreckung richtet sich nach den Regeln des SchKG. Vgl. Solothurnische Gerichtspraxis (SOG) 2001 Nr. 9.

Ein mit vollstreckungsfähigem Inhalt versehener Schiedsspruch einer DBA-Schiedsbehörde mit Sitz im Ausland ist bei Vorliegen einer Art. 25 Abs. 5 OECD-MA nachgeformten Schiedsklausel nach staatsvertraglicher Vorschrift für die Schweiz verbindlich und muss umgesetzt werden. Die OECD-Mustervereinbarung sieht vor, dass dies in der Form einer Verständigungsvereinbarung geschieht.<sup>147</sup>

Die Frage, ob allenfalls das New Yorker Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche<sup>148</sup> auf Entscheidungen von DBA-Schiedsgerichten mit Sitz im Ausland Anwendung finden kann, wird im neuen OECD-Kommentar nicht angesprochen.<sup>149</sup>

## 6 Zusammenfassung

Das Update 2008 zum OECD-Musterabkommen sieht im neuen Abs. 5 von Art. 25 die Möglichkeit einer schiedsgerichtlichen Regelung von Doppelbesteuerungskonflikten vor, sofern sich die zuständigen Steuerbehörden beider Staaten innerhalb von 2 Jahren nicht über die Beseitigung einer eingetretenen Doppelbesteuerung einigen können. Zudem wird das Verständigungsverfahren durch Ergänzungen im Kommentar zu Art. 25 OECD-MA sowie die Publikation eines Handbuchs mit Best Practices hinsichtlich der Anwendung ganz erheblich verbessert.

Die vorgeschlagenen Verbesserungen beseitigen eine aus der Sicht der Steuerpflichtigen stossende Schwachstelle der Streitbeilegung in den DBA. Unter dem bisherigen Verständigungsverfahren bestand für die Steuerbehörden beider Vertragsstaaten nämlich kein Zwang, zu einer Einigung zu kommen. Sie sollten sich lediglich «bemühen», drohende oder bereits eingetretene Besteuerungskonflikte im Sinne des DBA zu lösen.

Mit dem Abschluss der Arbeiten der OECD an diesem wichtigen Projekt wird ein langjähriges Begehren der internationalen Wirtschaft erfüllt. Während die Verbesserungen beim Verständigungsverfahren ihre Wirkungen sofort entfalten dürften, muss die in Abs. 5 von Art. 25 OECD-MA vorgesehene Schiedsklausel von den Staaten idR in die bestehenden oder neu abzuschliessenden DBA aufgenommen werden.

Entgegen den Anregungen aus Schiedsgerichtskreisen und seitens eines Teils der Wirtschaft hat die OECD kein

eigenständiges Schiedsverfahren für DBA-Streitigkeiten vorgeschlagen. Die dem Steuerpflichtigen neu eröffnete Möglichkeit, eine schiedsgerichtliche Regelung für ungelöste Doppelbesteuerungskonflikte zu verlangen, wurde vielmehr als ein integraler Teil des bisherigen Verständigungsverfahrens gemäss Art. 25 OECD-MA ausgestaltet. Die gewählte Lösung hat Vor- und Nachteile. Sie dürfte aber die Wahrscheinlichkeit, dass die Staaten die obligatorische Schiedsgerichtsbarkeit in ihre DBA aufnehmen, erheblich verbessern.

Auch bezüglich der Verfahrensbestimmungen hat sich die OECD über weite Strecken von der Überlegung leiten lassen, dass die Staaten im innenpolitisch sensiblen Steuerbereich möglichst wenig von ihren bisherigen Hoheitsrechten aufgeben müssen. Die beiden Steuerbehörden sollen bis zum Schluss die Möglichkeit haben, ein laufendes Schiedsverfahren zu beenden, indem sie selbst eine Lösung finden.

Zudem sollen die beiden Vertragsstaaten bzw. zuständigen Steuerbehörden hinsichtlich der Ausgestaltung der Verfahrensbestimmungen freie Hand haben. Der revidierte Kommentar zum Art. 25 OECD-MA enthält jedoch eine ausformulierte Mustervereinbarung für die Ausgestaltung der Verfahrensbestimmungen, über den im Rahmen der Vorbereitungsarbeiten in der OECD intensiv diskutiert worden ist. Diese Mustervereinbarung kann von den zuständigen Behörden übernommen werden. Eine entsprechende Einigung sollte möglichst bereits mit dem Inkrafttreten des DBA erfolgen.

Insgesamt erscheint die von der OECD vorgeschlagene Lösung aus der Sicht der betroffenen Steuerbehörden und der internationalen Wirtschaft als sachgerecht und praktikabel. Die Erfahrungen mit dem Schiedsübereinkommen der EU-Mitgliedstaaten haben zudem gezeigt, dass eine obligatorische Schiedsklausel wesentlich dazu beitragen kann, dass zwischen den zuständigen Steuerbehörden auf dem Wege des herkömmlichen Verständigungsverfahrens bereits innerhalb der gesetzten Frist von 2 Jahren eine Einigung erzielt werden kann.

Die Schweiz kann dem erwähnten, seit 1995 in Kraft stehenden EU-Schiedsübereinkommen zur Beseitigung von Verrechnungspreiskonflikten nicht beitreten. Aus der Sicht der international tätigen schweizerischen Unternehmen besteht deshalb ein grosses Interesse, dass unser Land die von der OECD vorgeschlagene Schiedslösung in die bestehenden und künftigen DBA aufnimmt. Klauseln mit einer obligatorischen Schiedsgerichtsbarkeit sind bereits in die kürzlich revidierten DBA mit Frankreich, den Niederlanden und Südafrika aufgenommen worden. Für die ESTV als zuständige Behörde gilt es nun, sich vertiefte Gedanken über die anwendbaren Verfahrensbestimmungen zu machen und sodann mit den zu-

147 Vgl. Ziff. 19 OECD Sample Agreement.

148 Fn 61. Vgl. auch Art. 194 IPRG.

149 Vgl. die Ausführungen in Abschn. 3.6 am Schluss.

ständigen Behörden der betroffenen Vertragsstaaten eine Einigung zu suchen. Die Regelungen mit den einzelnen Staaten müssen den Bedürfnissen unseres Landes entsprechen und sollten zudem möglichst einheitlich ausgestaltet werden. Es ist aufgrund unserer Beurteilung vertretbar, dass die Schweiz dabei die Verfahrensbestimmungen aus der von der OECD vorgeschlagenen Mustervereinbarung über weite Strecken übernimmt.

## Literatur

- BERTI STEPHEN V., in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommentar Internationales Privatrecht, 2. A., Basel 2007
- BERTI STEPHEN V./SCHNYDER ANTON K., in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommentar Internationales Privatrecht, 2. A., Basel 2007
- BRINER ROBERT, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommentar Internationales Privatrecht, 2. A., Basel 2007
- COUZIN ROBERT, Arbitration in Tax Treaties, Tax Planning International Review 2002, S. 12 ff.
- DESAX MARCUS/VEIT MARC, Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal, Arbitration International 23 (2007), S. 405 ff.
- EHRAT FELIX R./PFIFFNER DANIEL C., in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommentar Internationales Privatrecht, 2. A., Basel 2007
- HINNEKENS LUC, Different Interpretations of the European Tax Arbitration Convention, EC Tax Review 1998, S. 247 ff.
- The European Tax Arbitration Convention. Time to Make the Best of It, European Taxation 1998, S. 447 ff.
- HOCHSTRASSER DANIEL/BLESSING MARC, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Anton K. Schnyder (Hrsg.), Basler Kommentar Internationales Privatrecht, 2. A., Basel 2007
- LÜTHI DANIEL, Das Verständigungsverfahren im Internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern 1993, S. 425 ff.
- PARK WILLIAM W., Income Tax Treaty Arbitration, Tax Management International Journal 31 (2002), S. 219 ff.
- PARK WILLIAM W./TILLINGHAST DAVID R., Income Tax Arbitration. Prepared under the auspices of the International Fiscal Association, Amersfoort 2004
- SCHELPE DIRK, The Arbitration Convention: Its Origin, Its Opportunities and Its Weaknesses, EC Tax Review 1995, S. 68 ff.
- SCHMID ALFONS, Schlichtung von internationalen Transferpreiskonflikten, ST 2002, S. 1159 ff.
- SIMONEK MADELEINE, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, ASA 73 (2004/05), S. 97 ff.
- STUMPF CHRISTOPH A., Alternative Streitbeilegung im Verwaltungsrecht. Schiedsgerichtsverfahren – Schiedsgutachten – Mediation – Schlichtung, Jus Publicum, Bd. 149, Tübingen 2006
- TILLINGHAST DAVID R., Issues in the Implementation of the Arbitration of Disputes Arising under Income Tax Treaties, BIFD 2002, S. 90 ff.
- ZÜGER MARIO, Arbitration under Tax Treaties. Improving Legal Protection in International Tax Law, IBFD Academic Council's Doctoral Series, Amsterdam 2001

## Tagungsunterlagen

DESAX MARCUS/VEIT MARC, Revised Version of Tentative Terms of Reference, Fallstudie, Fachveranstaltung der IFA Swiss Branch/Schweizerische Vereinigung für Steuerrecht, 12.6.2008, Zürich

## Berichte

Arbitration in International Tax Matters – ICC Policy Statement, Paris 3.5.2000, [www.iccwbo.org/policy/taxation](http://www.iccwbo.org/policy/taxation) – Policy Statements, Rules & Codes

Arbitration in International Tax Matters, Bilateral Convention Article – ICC Policy Statement, Paris 6.2.2002, [www.iccwbo.org/policy/taxation](http://www.iccwbo.org/policy/taxation) – Policy Statements, Rules & Codes

Code of conduct for the effective implementation of the EU Arbitration Convention – EU Joint Transfer Pricing Forum, EC Communication, COM (2004) 297 final, 23.4.2004

Convention on the Settlement of Investment Disputes between States and Nationals of other States; <http://icsid.worldbank.org/ICSID/Index.jsp> – Documents – Official Documents

- Dispute resolution – Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, [www.un.org/esa/desa/](http://www.un.org/esa/desa/) – Financing for Development Office – Tax Cooperation Committee – Meetings – Third Session of Committee of Experts – Dispute resolution
- Dispute resolution/arbitration in tax treaty disputes – Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, [www.un.org/esa/desa/](http://www.un.org/esa/desa/) – Financing for Development Office – Tax Cooperation Committee – Meetings – Second Session of Committee of Experts – Dispute resolution/arbitration in tax treaty disputes
- IFA-Vorschlag Memorandum of Understanding, in: William W. Park/ David R. Tillinghast, *Income Tax Arbitration*, Appendix I, S. 93 ff.
- Improving the Process for Resolving International Tax Disputes – OECD CTPA Report, Version released for public comment on 27.7.2004, Paris 2004, [www.oecd.org/document](http://www.oecd.org/document) – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Dispute Resolution – Publications & Documents – Reports
- Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes – OECD CTPA, Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30.1.2007, Paris 2007, [www.oecd.org/document](http://www.oecd.org/document) – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Dispute Resolution – Publications & Documents – Reports
- Improving the Resolution of Tax Treaty Disputes – OECD CTPA, Report adopted by the Committee on Fiscal Affairs on 30.1.2007, [www.oecd.org/document](http://www.oecd.org/document) – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Dispute Resolution – Publications & Documents – Reports
- Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) – OECD CTPA, February 2007 Version, Paris 2007, [www.oecd.org/document](http://www.oecd.org/document) – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Publications & Documents – Manuals, Sources and Methods
- Mitteilungen zu den Entwicklungen auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts (vom 2.6.2008) – ESTV, [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) – Dokumentation – Publikationen – Internationales Steuerrecht – Kreis schreiben/Mitteilungen
- Mutual Agreement Procedure in Transfer Pricing: Practical Experiences of Multinational Enterprises – BIAC Comments on OECD questionnaire, Paris 31.10.2003, [www.biac.org/statements/tax/Final\\_Rev\\_10-31-03\\_BIAC\\_MAP\\_Disc\\_Draft.pdf](http://www.biac.org/statements/tax/Final_Rev_10-31-03_BIAC_MAP_Disc_Draft.pdf)
- OECD Discussion Draft on Improving the Process for Resolving International Tax Disputes – BIAC Comments, Paris 25.10.2004, [www.biac.org](http://www.biac.org) – Policy Work – Policy Statements – Tax
- OECD Sample Mutual Agreement on Arbitration, Annex to revised OECD Commentaries to Article 25, Paris 2008 (Committee on Fiscal Affairs, Draft Contents of the 2008 Update to the Model Tax Convention (21.4. - 31.5.2008), [www.oecd.org/document](http://www.oecd.org/document) – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Tax Treaties – Publications & Documents – Reports)
- OECD-Komm., Commentaries on the Articles of the Model Convention, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 15.7.2005*, Paris 2005, S. 49 ff.; *Update 2008*: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Draft Contents of the 2008 Update to the Model Tax Convention (21.4. - 31.5.2008), [www.oecd.org/document](http://www.oecd.org/document) – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Tax Treaties – Publications & Documents – Reports
- OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD, Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Stand 15.7.2005*, Paris 2005, S. 21 ff.; *Update 2008*: OECD, Committee on Fiscal Affairs, Draft Contents of the 2008 Update to the Model Tax Convention (21.4. - 31.5.2008), [www.oecd.org/document](http://www.oecd.org/document) – OECD Departments, Directorates, Centres and Agencies – OECD Secretariat/Centre for Tax Policy and Administration – Tax Treaties – Publications & Documents – Reports
- Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes – BIAC Comments, Paris 5.5.2006 (nicht publ.)
- Proposals for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes, Public Discussion Draft – OECD CTPA, Paris 1.2.2006, <http://www.oecd.org/dataoecd/5/20/36054823.pdf>
- Report of the third Session – Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, [www.un.org/esa/desa/](http://www.un.org/esa/desa/) – Financing for Development Office – Tax Cooperation Committee – Meetings –

Third Session of Committee of Experts – Report on the third session

UNO-MA, UNO-Musterabkommen, United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries (Version von 2001), <http://www.un.org/esa/desa/> – Financing for Development Office – Tax Cooperation Committee Background Information – UN Model Convention

## Rechtsquellen

DBA D-A, Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 24.8.2000), BGBl 2002 II, S. 735

DBA-US, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen (vom 2.10.1996), SR 0.672.933.61

EU-Schiedsübereinkommen, Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (vom 23.7.1990), ABl L 225 vom 20.8.1990, S. 10

IPRG, BG über das Internationale Privatrecht (vom 18.12.1987), SR 291

Protokoll zum DBA USA-Deutschland (vom 1.6.2006), BGBl II, S. 1186

SchKG, BG über Schuldbetreibung und Konkurs (vom 11.4.1889), SR 281.1

Übereinkommen über die Anerkennung und Vollstreckung ausländischer Schiedssprüche (vom 10.6.1958), SR 0.277.12

WÜRV, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (vom 23.5.1969), SR 0.111