

- Es ist damit zu rechnen, dass die Klarstellung in Art. 25 Abs. 5 OECD-MA für den Beginn des Fristlaufs zur Einleitung eines Schiedsverfahrens in Abhängigkeit von der Übermittlung aller von der zuständigen Behörde geforderten Informationen an die zuständigen Behörden übernommen werden wird (→ Rn. 18, 533f.).
- Gleiches gilt für das Erfordernis einer schriftlichen Beantragung des Schiedsverfahrens (→ Rn. 18, 537).
- Weil Deutschland iRd Umsetzung des MLI die Austragung von Schiedsverfahren standardmäßig den final offer-Ansatz notifiziert hat, liegt es uE nahe, dass Deutschland – wie es nunmehr auch der OECD-Musterkommentar empfiehlt – Schiedsklauseln vorzugsweise nach diesem Format in seine DBA aufnehmen wird (→ Rn. 18, 575ff.).

Abzuwarten bleibt, welche abkommenspolitische Linie Deutschland in Zukunft genau verfolgen wird.

Die Finanzverwaltung geht bisher im Falle fehlender abkommensrechtlicher Spezialregelungen zu dem Rangverhältnis weiterhin von einem Nebeneinander aller drei Rechtsgrundlagen aus (→ Rn. 48ff.) und nur bezogen auf die Schiedsklauseln nach Art. 18ff. MLI mit Griechenland, Malta, Spanien und Ungarn von einer grds. Subsidiarität der Art. 18ff. MLI gegenüber dem EU-DBA-SBG und der EU-Schiedskonvention (im Einzelnen → Rn. 19).²²⁷ Entsprechendes wird auch aus Art. 15 EU-Schiedskonvention abgeleitet. Das bleibt auch grds. für das EU-DBA-SBG trotz des Charakters als sekundäres Unionsrecht nach § 4 Abs. 4 EU-DBA-SBG so. Jüngste Gesetzesmaßnahmen deuten allerdings für DBA auf eine dahingehende Änderung der Abkommenspolitik hin, dass auch für DBA mit anderen EU-Mitgliedstaaten nur noch der Anwendungsbereich des EU-DBA-SBG bzw. der EU-Schiedskonvention eröffnet sein soll. So zeigt sich am Beispiel des DBA mit Luxemburg, dass die frühere verbindliche Schiedsklausel in Art. 24 Abs. 5 DBA-Luxemburg ersatzlos gestrichen wurde. Soweit also ein Streitbeilegungsverfahren mit obligatorischem Mechanismus zwischen Deutschland und Luxemburg eingeleitet werden soll, ist zu empfehlen, ausschließlich eine Streitbeilegungsbeschwerde auf Grundlage von § 4 EU-DBA-SBG oder ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach Art. 6 EU-Schiedskonvention zu stellen (im Einzelnen → Rn. 11).

IV. Deutsche Verwaltungsvorschriften

Mit einem gesonderten **Merkblatt des BMF** veröffentlicht die deutsche Finanzverwaltung seit etwa 30 Jahren Anwendungsregelungen zur Einleitung, zur Durchführung und zum Abschluss internationaler Verständigungs- und Schiedsverfahren und aktualisiert diese regelmäßig.²²⁸ Am 27.8.2021 wurde eine vollständig überarbeitete Fassung als „neues Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Merkblatt)“ bekannt gegeben und im Bundessteuerblatt veröffentlicht.²²⁹ Das neue Merkblatt ersetzt die Vorgängerfassung vom 9.10.2018 vollständig.²³⁰ Die Fassung aus 2021 wurde zunächst mit Datum vom 21.2.2024 geringfügig und zuletzt mit Datum vom 24.9.2025²³¹ noch einmal punktuell überarbeitet.

Die grundlegende Aktualisierung war insbesondere deshalb geboten, weil Rechtsgrundlagen für Verständigungs- und Schiedsverfahren auch für den deutschen Rechtsraum in den letzten zehn Jahren als Reaktion auf Reformmaßnahmen auf Ebene der OECD und der Europäischen Union zu überarbeiten waren.²³² Innerhalb der EU war die EU-SBLR mit Ablauf des 30.6.2019 durch die

²²⁷ S. BMF 24.9.2025, Merkblatt SBV, Rn. 10, 38, 102, 114 und 154.

²²⁸ Zu den früheren Fassungen siehe BMF 9.10.2018, BStBl. I 2018, 1122; 13.7.2006, BStBl. I 2006, 461; 1.7.1997, BStBl. I 1997, 717; 1.4.1993, BStBl. I 1993, 332.

²²⁹ Vgl. BMF 27.8.2021, BStBl. I 2021, 1495.

²³⁰ Vgl. BMF 21.2.2024, BStBl. I 2024, 254, Rn. 195.

²³¹ BMF 24.9.2025, BStBl. I 2025, 1738.

²³² Vgl. im Einzelnen Strotkemper, in frauen@fgs (Hrsg.), Vielfalt in der steuerzentrierten Rechtsberatung, Jüngste Entwicklungen zur Streitbeilegung von Doppelbesteuerungskonflikten: Einordnung aus steuerverfahrensrechtlicher Perspektive, 165 ff.

EU-Mitgliedstaaten umzusetzen.²³³ Bezogen auf die OECD betreffen die Änderungen die Mindeststandards und Empfehlungen zum Verständigungsverfahren sowie das MLI und dessen Teil VI für obligatorische Schiedsverfahren jeweils als Ergebnisse der Aktionspunkte 14 und 15 des BEPS-Projekts der OECD/G20.²³⁴ Mit der jüngsten Aktualisierung aus dem Jahr 2025 wird dem Inkrafttreten des MLI und der Schiedsklauseln im Verhältnis zu Griechenland, Malta, Spanien und Ungarn Rechnung getragen. Hier war eine Klarstellung dazu notwendig, ob der erklärte Vorbehalt Deutschlands, dass Schiedsverfahren nach Art. 18 ff. MLI nachrangig gegenüber jenen nach §§ 17 ff. EU-DBA-SBG und Art. 7 ff. EU-Schiedskonvention sind. Das BMF hat sich nun ausdrücklich dahingehend positioniert, dass Art. 18 ff. MLI keine Anwendung finden, soweit der Anwendungsbereich der anderen Rechtsgrundlagen eröffnet zu (im Einzelnen und zu bestehenden offenen Fragen → Rn. 19).

Bezogen auf die deutsche Verwaltungspraxis der vergangenen Jahre sind deutliche Tendenzen und Bemühungen zur Verbesserung der Verfahrensabläufe und der Erhöhung der Rechtssicherheit zu erkennen. Dies zeigt sich daran, dass die Finanzverwaltung das Merkblatt SBV vollständig überarbeitet hat und den Rechtsanwendern nunmehr mehr Informationen zur erfolgreichen Verfahrensbeschreitung an die Hand gibt.

- 47 Das Merkblatt gibt in den zwei allgemeinen Teilen „A. Allgemeines“ und „B. Allgemeine Ausführungen zu Verständigungsverfahren“ allgemeine Verfahrensgrundsätze, die für alle Rechtsgrundlagen zur Durchführung von Streitbeilegungsverfahren gelten. Daran schließen sich unterschiedliche, die Streitbeilegungsverfahren nach den einzelnen Rechtsgrundlagen betreffende Abschnitte an („C. Streitbeilegungsverfahren nach einem DBA“, „D. Streitbeilegungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention“ und „E. Streitbeilegungsverfahren nach dem EU-DBA-SBG). In dem abschließenden Teil „F. Anwendungsregelung und Veröffentlichung“ folgen schließlich Regelungen zur Anwendung, zum Inkrafttreten und zur Veröffentlichung.

Neu hinzugekommen ist zudem eine **Anlage**, die eine „Übersicht über Schiedsklauseln in deutschen DBA und ggf. vorhandene Verständigungsvereinbarungen über die Anwendung des Schiedsverfahrens“ zur Verfügung stellt.²³⁵ Die in dem Merkblatt getroffenen Regelungen gelten ausschließlich für Verständigungsverfahren, die auf Antrag von betroffenen Personen gestellt werden, und nicht für abstrakte Verständigungs- oder Konsultationsverfahren.²³⁶

V. Verhältnis der Rechtsgrundlagen untereinander

1. DBA und MLI

- 48 Der Anwendungsbereich des Art. 25 Abs. 1 OECD-MA ist eröffnet für Maßnahmen eines oder beider Vertragsstaaten, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führen oder führen werden, wenn die davon betroffene Person innerhalb von drei Jahren nach dem ersten Bekanntwerden der betreffenden Maßnahme(n) bei der zuständigen Behörde eines der Vertragsstaaten bzw. für deutsche DBA bei der jeweiligen zuständigen Behörde des Ansässigkeitsstaats einen Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens stellt. Schiedsverfahren können indessen grds. nur auf Antrag bzw. in Ausnahmen vAw eingeleitet werden, wenn zuvor das Verständigungsverfahren innerhalb der Einigungsfrist nicht erfolgreich beendet wurde. Antragsteller können sowohl Gesellschaften als auch natürliche Personen sein und die Streitigkeit kann Gewinn- oder Überschusseinkünfte betreffen.

²³³ ABl. EU v. 14.10.2017, L 265/1.

²³⁴ OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen, Aktionspunkt 14 – Abschlussbericht 2015, Rn. 9 ff. (Punkt I. A.), abrufbar unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264190122-de>, sowie das aus Aktionspunkt 15 zwischenzeitlich hervorgegangene MLI.

²³⁵ Vgl. BMF 24.9.2025, Merkblatt SBV, Rn. 110 iVm Anlage mit Stand vom 1.7.2025.

²³⁶ S. auch Mössner/Lampert/Liebchen, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 6. Aufl. 2023, Rn. 13.156.

Die Frage des Rangverhältnisses zwischen Streitbeilegungsklauseln nach DBA und der EU-Schiedskonvention bzw. dem EU-DBA-SBG stellt sich für deutsche DBA, wenn zudem auch der persönliche und sachliche Anwendungsbereich der EU-Schiedskonvention und/oder des EU-DBA-SBG gegeben ist.

Die Frage des **Rangverhältnisses** zwischen DBA und der EU-Schiedskonvention 49 wird nur relevant, wenn Unternehmen in persönlicher Hinsicht betroffen sind und es in sachlicher Hinsicht darum geht, wie ihre Gewinneinkünfte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zwischenstaatlich abzugrenzen sind. Denn der Anwendungsbereich der EU-Schiedskonvention erfasst allein Streitbeilegungsverfahren zur Lösung grenzüberschreitender Besteuerungskonflikte, die die zutreffende Einkunftsabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zwischen verbundenen Unternehmen sowie zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im Verhältnis von Signatarstaaten der EU-Schiedskonvention zum Gegenstand haben.²³⁷ Hier liegt also ein sachlich und persönlich begrenzter Anwendungsbereich vor. Nur insoweit stellen sich Konkurrenzfragen zu Streitbeilegungsverfahren nach DBA oder dem EU-DBA-SBG.

Soweit hingegen zudem zwischen den Vertragsstaaten die Auslegung von Begrifflichkeiten des DBA streitig ist, zB die Frage, ob überhaupt eine Betriebsstätte iSd Art. 5 OECD-MA vorliegt, können entsprechende Konflikte nicht auf Grundlage der EU-Schiedskonvention ausgetragen werden. In solchen Fällen muss entweder der gesamte Konflikt auf Grundlage von DBA oder des EU-DBA-SBG geführt werden oder die Auslegungsfrage ist in einem Streitbeilegungsverfahren nach DBA oder dem EU-DBA-SBG zu führen und das den Anwendungsbereich der EU-Schiedskonvention betreffende Verfahren darf erst nach Abschluss dieses Verfahrens geführt werden. Es empfiehlt sich in dieser zweiten Variante daher, beide Anträge zeitgleich zu stellen, aber das Verfahren auf Grundlage der EU-Schiedskonvention zunächst ruhend zu stellen.²³⁸

Demgegenüber stellen sich **Konkurrenzfragen** zwischen Streitbeilegungsverfahren 50 nach DBA und dem EU-DBA-SBG stets, sofern der Verfahrensgegenstand mehrere EU-Mitgliedstaaten betrifft. Denn bezogen auf das EU-DBA-SBG ist der persönliche und sachliche Anwendungsbereich des EU-DBA-SBG grds. immer auch eröffnet, wenn der Anwendungsbereich von Streitbeilegungsverfahren nach DBA gegeben ist, soweit eine Streitigkeit zwischen EU-Mitgliedstaaten besteht. Dies kann also neben Gewinneinkünften auch Überschusseinkünfte betreffen, von denen jeweils natürliche Personen oder Gesellschaften betroffen sind. Denn auf der Grundlage von § 4 Abs. 1 EU-DBA-SBG setzen Streitbeilegungsverfahren nach dem EU-DBA-SBG eine Streitfrage voraus, die sich aus einem (Steuer-)Abkommen zwischen EU-Mitgliedstaaten ergibt. Dies kann eine Streitfrage hinsichtlich einer dem DBA oder der EU-Schiedskonvention nicht entsprechenden Besteuerung sein. Daneben kommen sonstige Auslegungs- oder Anwendungsfragen, die sich aus diesen Steuerabkommen ergeben, in Betracht. Mit EU-Mitgliedstaaten verfügt Deutschland zunächst über DBA mit Streitbeilegungsklauseln. Zudem ist insoweit das EU-DBA-SBG anwendbar (zu Besonderheiten im Verhältnis zu Luxemburg → Rn. 11, 45, 60). Hier kann der Steuerpflichtige bei der Antragstellung entscheiden, welche Rechtsgrundlage er wählt. Vorbehaltlich der Besonderheit des Nachrangs der Art. 18 ff. MLI im Verhältnis zu Griechenland, Malta, Spanien und Ungarn gegenüber dem EU-DBA-SBG (→ Rn. 19), besteht hier kein Vorrang einer Rechtsgrundlage.

Sofern mit einem EU-Mitgliedsstaat ein DBA mit einer (obligatorischen) Schiedsklausel 51 besteht,²³⁹ wird die Frage nach dem Rangverhältnis zwischen den Schiedsverfahren nach der EU-Schiedskonvention, nach dem EU-DBA-SBG und demjenigen nach DBA daher besonders relevant. Verfügt das DBA über keine obligatorische Schiedsklausel, ist aber der Anwendungsbereich der EU-Schiedskonvention und/oder des EU-DBA-SBG gegeben,

²³⁷ Vgl. Art. 6 Abs. 1 iVm Art. 4 EU-Schiedskonvention.

²³⁸ S. zu einem Praxisfall etwa Strotkemper/Andree IWB 2021, 778 (781).

²³⁹ Art. 25 Abs. 5 DBA-Österreich; Art. 41 Abs. 5 DBA-Schweden; Art. 26 Abs. 5 DBA-Großbritannien, Art. 25 Abs. 5 DBA-Niederlande, Art. 24 Abs. 5 DBA-Luxemburg, Art. 25 Abs. 5 DBA-Frankreich.

sollte grds. einem dieser beiden Verfahren mit streitbeendigendem Charakter der Vorzug gegeben werden. Die Auswahlentscheidung zwischen der EU-Schiedskonvention und dem EU-DBA-SBG bedarf hingegen differenzierterer Erwägungen (im Einzelnen → Rn. 57).

- 52 Keine **Kollisionsfrage** stellt sich, wenn ein Besteuerungskonflikt mit einem Drittstaat vorliegt. Insoweit steht allein der Streitbeilegungsmechanismus des konkreten DBA zur Lösung des grenzüberschreitenden Besteuerungskonflikts zur Verfügung.

In der deutschen Abkommenspraxis betrifft dies die Beziehungen Deutschlands mit wichtigen Industriestaaten aller anderen Kontinente (zB China, Indien, Japan, Russland, Türkei, USA etc.), aber auch im europäischen Raum, wie etwa Großbritannien und Nordirland (nach dem Brexit ab 2021), Liechtenstein, Norwegen, der Schweiz etc.

Positiv fällt insoweit auf, dass davon die DBA mit Großbritannien und Nordirland, Japan, Liechtenstein, der Schweiz und den USA über eine obligatorische Schiedsklausel verfügen. Aus abkommenspolitischer Perspektive besteht jedoch weiterhin die Notwendigkeit, entsprechende, zwingend streitvermeidende Klauseln etwa in die DBA mit China, Indien, Russland und der Türkei aufzunehmen.

2. EU-Schiedskonvention

- 53 Ein **Konkurrenzverhältnis** der EU-Schiedskonvention zu den anderen Rechtsgrundlagen besteht nur im überschneidenden sachlichen Anwendungsbereich für Verrechnungspreiskorrekturen und die Gewinnabgrenzung innerhalb grenzüberschreitender Einheitsunternehmen. Ihrer Rechtsnatur nach sind die EU-Schiedskonvention – als multilateraler – und die DBA – als jeweils bilaterale – jeweils völkerrechtliche Verträge, die durch Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG in innerstaatliches Recht umgesetzt und in den Rang eines innerstaatlichen Bundesgesetzes überführt werden.²⁴⁰

Sie stehen jeweils als völkerrechtliche Verträge auf derselben Hierarchieebene und damit gleichrangig nebeneinander. Demnach wird betroffenen Steuerpflichtigen nach allgemeiner Meinung ein Recht zur Wahl der Rechtsgrundlage zur Durchführung des Verfahrens eingeräumt.

Es kommen zwar grds. die für eine Normenkollision auf derselben Rangebene geltenden Auflösungsgrundsätze von *lex specialis* und *lex posterior* zur Anwendung. Demgemäß würden die jeweiligen zeitlich jüngeren DBA-rechtlichen Regelungen zum Schiedsverfahren diejenigen nach der EU-Schiedskonvention jedenfalls dann verdrängen, wenn erstere als *lex specialis* anzusehen wären und letzteren *lex generalis*-Charakter zukäme (*lex specialis* prior derogat *legi generali* posteriori; *lex generalis* posterior non derogat *legi speciali* priori).²⁴¹ Allerdings verengt sich in diesem Fall einer etwaigen Normenkollision die anstehende Beurteilung letztlich auf die Entscheidung eines Spezialitätsverhältnisses zwischen den Regelungsgegenständen der kollidierenden Normen. Dieses besteht zwischen den jeweiligen Regelungen zum Schiedsverfahren nicht und lässt sich insbesondere auch nicht an dem auf Verrechnungspreiskorrekturen und die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte innerhalb grenzüberschreitender Einheitsunternehmen beschränkten sachlichen Anwendungsbereich der EU-Schiedskonvention festmachen.²⁴² Zudem ist mehr als fraglich, ob sich die Normenkollision letztlich bezogen auf den jeweiligen Fremdvergleichsmaßstab darstellt oder aber – wie hier vertreten – bezogen auf die (verfahrensrechtlichen) Regelungsgegenstände Verständigungs- und Schiedsverfahren.

²⁴⁰ Vgl. BVerfG 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307; 4.5.2011 – 2 BvR 2365/09, 740/10, 2333/08, 1152/10, 571/10, BVerfGE 128, 326; 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, IStR 2016, 191.

²⁴¹ So mwN zum Streitstand Mössner/Lampert/Liebchen, *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 6. Aufl. 2023, Rn. 13.153; a.A. Peters/Haverkamp, BB 2011, 1305, die darauf verweisen, dass aus Art. 30 WÜRV die Geltung dieser allgemeinen Rechtsgrundsätze nicht zu entnehmen sei. Richtigerweise ist die Auflösung einer etwaigen Normenkollision allerdings nach innerstaatlichem Recht zu entscheiden, weil die jeweiligen völkerrechtlichen Verpflichtungen nach Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG in innerstaatliches Recht umgesetzt wurden.

²⁴² Vgl. zur Normenkollision zwischen dem Fremdvergleichsgrundsatz nach der Art. 9 OECD-MA entsprechenden Bestimmung des jeweiligen DBA und demjenigen nach Art. 4 EU-Schiedskonvention sowie deren Auflösung aber auch Kempf/Gelsdorf IStR 2012, 329 (333 ff.).

Die ganz überwiegende Meinung im Schrifttum geht aufgrund der Regelung des Art. 15 EU-Schiedskonvention, wonach weitergehende Verpflichtungen unberührt bleiben, deshalb von einem Nebeneinander der Verständigungs- und Schiedsverfahren nach DBA und der EU-Schiedskonvention aus.²⁴³ Ebenso wenig trifft die Vorgabe des OECD-Musterkommentars, wonach die Vertragsstaaten die Verfahren koordinieren sollen,²⁴⁴ weder eine Vorranganordnung, noch wäre diese Rechtsquelle – wegen der fehlenden Rechtsverbindlichkeit des OECD-MK als *reines soft law* – für eine solche Regelung geeignet. Stattdessen wird auch OECD-seitig von einem Wahlrecht des Steuerpflichtigen ausgegangen.²⁴⁵ Etwas anderes gilt nur dann, wenn ein individuelles DBA in Anlehnung an Art. 24 Abs. 5 Buchst. d DE-VG – soweit der Anwendungsbereich der EU-Schiedskonvention reicht – ein entsprechendes Vorrangverhältnis der Verfahren nach der EU-Schiedskonvention gegenüber den Art. 25 OECD-MA nachgebildeten Verfahren in seinen Abkommensverhandlungen mit EU-Mitgliedstaaten zugrunde legt.²⁴⁶ Gleiches gilt unter Zugrundelegung des durch Deutschland erklärten Vorbehalts zu Art. 28 Abs. 2 MLI zum MLI, wonach die künftige Anwendung der Art. 18 ff. MLI im Verhältnis zu Griechenland, Malta, Spanien und Ungarn dazu führt, dass die EU-Schiedskonvention und das EU-DBA-SBG bis auf wenige Ausnahmefälle für Steuerjahre vor 2018 per se vorrangig zu DBA anzuwenden sind. Zwischen der EU-Schiedskonvention und dem EU-DBA-SBG besteht wiederum kein Vorrangverhältnis, wenn beide Anwendungsbereiche eröffnet sind (im Einzelnen → Rn. 19).

3. EU-DBA-Streitbeilegungsgesetz

Obwohl dem EU-DBA-SBG der Rechtscharakter von Unionsrecht und deshalb gegen- 54
über einfachem nationalem Recht grds. Vorrang zukommt²⁴⁷, stellt § 4 Abs. 4 EU-DBA-SBG klar, dass das EU-DBA-SBG als zusätzliche alternative Rechtsgrundlage neben die schon bestehenden Rechtsgrundlagen für Streitbeilegungsverfahren treten soll. Insofern bleibt es im Grundsatz auch insoweit bei dem beschriebenen Wahlrecht. Damit können betroffene Personen auch nach dem Inkrafttreten des EU-DBA-SBG weiterhin frei wählen, auf welcher Grundlage sie die Einleitung eines Streitbeilegungsverfahrens beantragen wollen, nur im Verhältnis zu Art. 18 ff. MLI besteht ein genereller Vorrang zu Gunsten des EU-DBA-SBG und der EU-Schiedskonvention (→ Rn. 19).²⁴⁸

Besondere Beachtung verdienen in diesem Zusammenhang die normativen Vorgaben des § 4 Abs. 4 EU-DBA-SBG:

- Wurde zunächst ein Verständigungs- oder Streitbeilegungsverfahren nach DBA oder der EU-Schiedskonvention unter deutscher Beteiligung beantragt, ordnen § 4 Abs. 4 S. 1 und 2 EU-DBA-SBG an, dass dieses zuvor beantragte bzw. schon eingeleitete Verfahren vAw zu beenden ist, sobald eine Streitbeilegungsbeschwerde, deren Streitfrage einen Zusammenhang zu dem laufenden Streitbeilegungsverfahren aufweist, bei einer der zuständigen Behörden eingeht.
- Zudem stellt § 4 Abs. 4 S. 3 EU-DBA-SBG klar, dass nach einer vorangehenden Streitbeilegungsbeschwerde nach § 4 EU-DBA-SBG der Zugang zu anderen Streitbeilegungsverfahren nach DBA oder der EU-Schiedskonvention, die im Zusammenhang

²⁴³ Zum Streitstand Mössner/Lampert/Liebchen, *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, 6. Aufl. 2023, Rn. 13.153.

²⁴⁴ S. Tz. 67 zu Art. 25 OECD-MK 2025.

²⁴⁵ Dazu Vogel/Lehner/Ismer/Piotrowski, DBA, 7. Aufl. 2017, Art. 25 OECD-MA Rn. 358.

²⁴⁶ So auch ausdrücklich Vogel/Lehner/Ismer/Piotrowski, DBA, 7. Aufl. 2017, Art. 25 OECD-MA Rn. 358. Ein entsprechendes Vorrangverhältnis kommt in Art. 24 Abs. 5 Buchst. d Verhandlungsgrundlage zu deutschen DBA zum Ausdruck. Vgl. Wassermeyer/Krabbe, Art. 6 EU-SchÜ Rn. 6.

²⁴⁷ Vgl. Art. 4 Abs. 3 EUV und Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG. Zu im Zusammenhang mit dem unionsrechtlichen Subsidiaritätsprinzip aufkommenden kompetenzrechtlichen Bedenken, auch durch den Wegfall der früheren primärrechtlichen Rechtsgrundlagen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Bereich der direkten Steuern (Art. 220 EWGV; Art. 293 EG) durch den Vertrag von Amsterdam siehe mwN Lehner IStR 2019, 277 (283).

²⁴⁸ So wurde schon immer Art. 15 EU-Schiedskonvention verstanden. Dies entsprach auch schon der früheren Auffassung der deutschen Finanzverwaltung. Vgl. BMF 9.10.2018, BStBl. I 2018, 1122 Tz. 2.1.1. und 11.1.1.

mit der Streitfrage stehen, stets präkludiert ist. Nachgelagerte Anträge auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach DBA oder EU-Schiedskonvention gelten daher automatisch als unzulässig. Soweit der zeitliche Anwendungsbereich allerdings nicht gegeben ist, wendet die deutsche Finanzverwaltung die in § 4 Abs. 4 S. 3 EU-DBA-SBG angeordnete Rechtsfolge nicht an.²⁴⁹ § 4 Abs. 4 S. 3 EU-DBA-SBG regelt entsprechend nicht auch ausdrücklich für Folge-Streitbeilegungsbeschwerden für denselben Streitgegenstand. Unseres Erachtens könnte auch eine erneute Antragstellung nach derselben Rechtsgrundlage mangels Rechtsschutzbedürfnis ebenfalls ausgeschlossen sein (→ Rn. 33).²⁵⁰

- Wird der Antrag auf Einleitung des Streitbeilegungsverfahrens neben dem EU-DBA-SBG auch auf eine andere Rechtsgrundlage gestützt, führt das BZSt das Verfahren stets – ohne weitere Nachfrage durch das BZSt – auf Grundlage des EU-DBA-SBG.²⁵¹

Ausdrücklich klarzustellen ist, dass es nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 4 EU-DBA-SBG zu keinem Zeitpunkt darauf ankommt, ob der Zugang zum EU-DBA-SBG tatsächlich besteht, dh allein der förmliche Zugang der Streitbeilegungsbeschwerde bei einer der zuständigen Behörden bewirkt – ohne weitere Prüfung – grds. die Beendigung der anderen Verfahren. Es ist deshalb zur Wahrung des Rechtsschutzes in zwischenstaatlichen steuerlichen Streitbeilegungsverfahren von erheblicher Bedeutung, im Vorfeld der Antragstellung genau zu prüfen, ob die **Voraussetzungen für ein Verfahren** auf Grundlage des EU-DBA-SBG tatsächlich gegeben sind und/oder ob eventuell auch nach anderen Rechtsgrundlagen eingeleitete Verfahren gleichermaßen zielführend sind.²⁵² Die Einreichung einer nicht zulässigen Streitbeilegungsbeschwerde sollte daher vermieden werden. Hierzu stellt sich die Frage, ob solche Zugangserschwernisse die Verpflichtungen aus dem Mindeststandard zu Aktionspunkt 14 uU unterlaufen (→ Rn. 8, 19). Soweit der zeitliche Anwendungsbereich nicht gegeben ist, wendet die Finanzverwaltung § 4 Abs. 4 S. 3 EU-DBA-SBG nicht an (→ Rn. 99, 437).

Praxishinweis: Sonderfall Luxemburgs

Das vorstehende Konkurrenzverhältnis trifft grds. auch zwischen dem DBA mit Luxemburg und dem EU-DBA-SBG auf. Hier ist aber zu beachten, dass die Schiedsklausel (früher Art. 24 Abs. 5 DBA-Luxemburg) mWz 1.1.2024 gestrichen wurde. Um auch weiterhin von einer verfahrensbeendenden Wirkung zu profitieren, ist betroffenen Steuerpflichtigen zu empfehlen, den Antrag auf Verfahrenseinleitung auf Grundlage des EU-DBA-SBG zu stellen (und nicht länger nach Art. 24 Abs. 1 DBA-Luxemburg) (→ Rn. 11, 50, 60, 431 ff.).

4. Deutsche Verwaltungspraxis

- 55 Wenn der Anwendungsbereich der drei zur Verfügung stehenden Rechtsgrundlagen für die Durchführung von Verständigungs- und Schiedsverfahren eröffnet ist, geht die deutsche Finanzverwaltung grds. spätestens seit der Neufassung des Merkblatts SBV in 2021 ausdrücklich von einem Wahlrecht aus und verlangt, dass betroffene Personen die bevorzugte Rechtsgrundlage in dem Antrag bezeichnen.²⁵³ Das Wahlrecht besteht damit nicht uneingeschränkt, wenn der Anwendungsbereich einer Rechtsgrundlage sachlich oder zeitlich nicht eröffnet ist. Daneben geht die deutsche Finanzverwaltung von einem Anwendungsvorrang der §§ 17 ff. EU-DBA-SBG bzw. von Art. 7 ff. EU-Schiedskonvention aus, soweit auch der Anwendungsbereich für Schiedsverfahren nach DBA iVm Art. 18 ff.

²⁴⁹ Vgl. BMF 24.9.2025, Merkblatt SBV, Rn. 11 aE, 146f.

²⁵⁰ S. zu einem vergleichbaren Fall FG Köln 4.7.2018 – 2 K 2679/17, EFG 2018, 1745.

²⁵¹ Vgl. BMF 24.9.2025, Merkblatt SBV, Rn. 11.

²⁵² Vgl. mwN Flüchter ISR 2020, 56 (62f); Bühl IWB 2019, 756 (757).

²⁵³ Vgl. BMF 24.9.2025, Merkblatt SBV, Rn. 38, 102, 114, 154.

MLI eröffnet ist. Dies betrifft Schiedsverfahren mit Griechenland, Malta, Spanien und Ungarn (und künftig auch Italien).

Nach der bisherigen Verwaltungspraxis sollte der Antragsteller zwar in seinem Antrag deutlich machen, auf welche Streitbeilegungsklausel er sich konkret beruft,²⁵⁴ eine konkrete Auswahlentscheidung wurde dem Antragsteller allerdings nicht abverlangt.

Im Zweifel wurde meist von einem Verfahren nach der EU-Schiedskonvention ausgegangen, wobei auch in Art. 24 Abs. 5 Buchst. d DE-VG das deutsche Interesse zum Ausdruck kommt,²⁵⁵ seinen Abkommensverhandlungen mit EU-Mitgliedstaaten ein entsprechendes Vorrangverhältnis zugrunde zu legen.²⁵⁶

Zugleich stellt die Verwaltung erstmals ausdrücklich klar, dass ein nach einer Rechtsgrundlage gestellter Antrag auf Verfahrenseinleitung weitere auf andere Rechtsgrundlagen gestützte Anträge präkludiert.²⁵⁷ 56

Hierin ist aus Praxissicht eine klare Verschärfung zu sehen, über die auch die finanzgerichtliche Rechtsprechung so noch nicht entschieden hat. Das FG Köln konnte die Frage der Präklusion in seinem Urteil vom 4.7.2018 noch offenlassen.²⁵⁸ Denn in dem zugrunde liegenden Fall fehlte der Klage auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens auf Grundlage von Art. 6 EU-Schiedskonvention bereits das Rechtsschutzbedürfnis. Denn zuvor war bereits eine zwischenstaatliche Verständigungsvereinbarung nach Art. 25 DBA Frankreich ausgearbeitet worden und die betroffene Person hatte die Zustimmung dazu nebst entsprechender Rechtsmittelverzichte und Rücknahmen nicht erklärt.

Sofern gleichzeitig die Einleitung eines Verständigungsverfahrens auf der Grundlage verschiedener Streitbeilegungsklauseln beantragt wird, soll das **BZSt als zuständige Behörde** den Antragsteller nunmehr unter Fristsetzung auffordern, die gewünschte Rechtsgrundlage zu benennen.²⁵⁹ Soweit es in der Praxis früher zT verbreitet war, den Antrag primär auf die EU-Schiedskonvention und hilfsweise auf die MAP-Klausel nach DBA zu stützen, scheint der Wortlaut nunmehr auch in diesen Fällen eine eindeutige Auswahlentscheidung zu verlangen. Erforderlichenfalls soll nach pflichtgemäßem Ermessen zu Gunsten des Antragstellers durch das BZSt entschieden werden. 57

Dass das Merkblatt nunmehr eine entsprechende **Auswahlentscheidung** verlangt, ist in der Sache zu unterstützen. Sich ergebende Folgefragen, nach welchem Zeitraum die zuständige Behörde die Entscheidung des Steuerpflichtigen ersetzen kann und nach welchen Kriterien der unbestimmte Rechtsbegriff „zu Gunsten“ des Antragstellers durch die Verwaltung auszulegen ist, hat die Verwaltung aber weiterhin noch nicht geklärt.

- Weil die Erfahrungen der zuständigen Behörden im Hinblick auf Erklärungen Steuerpflichtiger zur Annahme einer nach § 175a AO in deutsches Recht umzusetzenden Verständigungs- oder Schiedslösung gezeigt haben, dass ohne Fristsetzung vielfach ein Schwebezustand entsteht²⁶⁰, würde auch die Aufforderung zur Benennung der Rechtsgrundlage unter Fristsetzung zur Verfahrensbeschleunigung beitragen.
- Soweit Anträge nach einer von mehreren in Betracht kommenden Rechtsgrundlagen unbegründet sind oder über ein geringeres Rechtsschutzniveau verfügen (zB verfristet, beschränkter sachlicher oder zeitlicher Anwendungsbereich, fehlende Disponibilität von obligatorischen das Verständigungsverfahren ergänzenden Mechanismen etc.), liegen

²⁵⁴ Vgl. BMF 9.10.2018, BStBl. I 2018, 1122 Tz. 2.1 und 11.1.1.

²⁵⁵ Vgl. Wassermeyer/Krabbe, Art. 6 EU-SchÜ Rn. 6.

²⁵⁶ S. im Einzelnen Mössner/Lampert/Liebchen, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 6. Aufl. 2023, Rn. 13.153.

²⁵⁷ S. BMF 24.9.2025, Merkblatt SBV, Rn. 9.

²⁵⁸ S. FG Köln 4.7.2018 – 2 K 2679/17, EFG 2018, 1745. S. dazu Bühl/Retzer IWB 2018, 939 ff.; Kahlenberg/Weiss/Strotkemper, Steuerrecht Aktuell 1/2019, 115 ff.

²⁵⁹ S. BMF 24.9.2025, Merkblatt SBV, Rn. 10.

²⁶⁰ Insoweit sahen die tradierten Rechtsgrundlagen bislang für Verständigungs- und Schiedsverfahren keine Frist vor, was zu schwebenden und unbeendeten Verfahren führte. S. dazu etwa Strotkemper, Spannungsverhältnis zwischen Schiedsverfahren und einem Internationalen Steuergerichtshof, 2017, 198.

die Kriterien für die durch das BZSt erforderlichenfalls zu treffende Auswahlentscheidung auf der Hand.

- Werden jedoch Anträge unterstellt, die nach allen in Frage stehenden Rechtsgrundlagen (jeweils mit obligatorischen Mechanismen) begründet wären, bleibt völlig offen, nach welchen Kriterien aus Verwaltungssicht „zu Gunsten“ des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist. Es ist fraglich, ob die Verwaltung im Einzelfall vollständig überschauen kann, was tatsächlich günstiger ist. Denn eine Günstigerprüfung im konkreten Einzelfall müsste zahlreiche Gesichtspunkte abwägen: (i) kürzere oder längere Verständigungshöchstdauern; (ii) wie werden Unterschiede in Bezug auf Anlaufhemmungen für diese Frist bewertet; (iii) wie wirken sich höhere Aufwände für die Anträge des Steuerpflichtigen (Sprache, Vervielfältigungen) bzw. die Disponibilität von Anhörungsrechten bzw. -pflichten aus; (iv) wie wirken sich Ausschlüsse vom Verfahren aus; (v) wie ist mit Abweichungsmöglichkeiten von Schiedsentscheidungen durch die zuständigen Behörden umzugehen; und (vi) wie wirken sich mögliche Steuerpflichtige treffende Kostenrisiken aus?
- In Zweifelsfällen empfiehlt es sich uE den Antrag auf zwei Rechtsgrundlagen zu stützen, ohne – auch nicht nach Aufforderung des BZSt iSd Rn. 10 des Merkblatts – eine Präferenzentscheidung zu treffen. Denn die Verwaltung behandelt Anträge auf Durchführung eines Schiedsverfahrens nach DBA iVm Art. 18 ff. MLI mit Griechenland, Malta, Spanien und Ungarn als unzulässig, wenn gleichzeitig der Anwendungsbereich von Schiedsverfahren nach §§ 17 ff. EU-DBA-SBG bzw. Art. 7 ff. EU-Schiedskonvention erfüllt ist. Dass die Verwaltung dieses Vorrangverhältnis generell und nicht nur auf Einzelfallbasis anordnet, folgt aus der einseitigen Notifikation Deutschlands zu Art. 28 Abs. 2 Buchst. a MLI und ist in der Sache vertretbar. Wir haben allerdings bereits aufgezeigt (dazu schon → Rn. 19), dass es in der Praxis in Ausnahmefällen der Anwendungsbereich des DBA iVm Art. 18 ff. MLI gegeben ist bzw. dies in Sonderfällen gut vertretbar sein kann – etwa wegen nicht eröffneter zeitlicher oder sachlicher Anwendungsbereiche des EU-DBA-SBG oder der EU-Schiedskonvention sowie im Fall der Begehr eines multilateralen Streitbeilegungsverfahrens, an dem nicht ausschließlich EU-Mitgliedstaaten beteiligt sind. Um bei Wahl des DBA/MLI als Rechtsgrundlage für das Streitbeilegungsverfahren hier nicht Gefahr zu laufen, – zu Unrecht – durch einen zurückgewiesenen Antrag auf Verfahrenseinleitung (wegen falscher Rechtsgrundlage) eine Präklusion der anderen Rechtsgrundlage iSd Rn. 9 des Merkblatts Streitbeilegungsverfahren zu riskieren, empfiehlt sich im Verhältnis zu DBA/MLI und der EU-Schiedskonvention für Gewinnaufteilungskonflikte beide Rechtsgrundlagen zu nennen und auf Aufforderung des BZSt keine Auswahlentscheidung zu treffen. Wegen der aus § 4 Abs. 4 EU-DBA-SBG abzuleitenden Vorrangwirkung des EU-DBA-SBG, die auch Rn. 11 des Merkblatts Streitbeilegungsverfahren bestätigt, ist das im Verhältnis DBA/MLI und EU-DBA-SBG differenzierter und vorsichtiger zu betrachten. Denn ist der zeitliche oder sachliche Anwendungsbereich des EU-DBA-SBG nicht eröffnet ist, würde aus Rn. 10, 11, 147 des Merkblatts Streitbeilegungsverfahren folgen, dass der Antrag nach DBA/SBG zulässig ist, wenn zunächst beide Rechtsgrundlagen benannt wurden. Werden die Anträge auf alternative Rechtsgrundlagen gestützt, ist aber iE das EU-DBA-SBG anzuwenden, führen § 4 Abs. 4 EU-DBA-SBG und Rn. 11 Merkblatt Streitbeilegungsverfahren dazu, dass der Antrag nach DBA/MLI oder EU-Schiedskonvention präkludiert ist und das Verfahren auf Grundlage des EU-DBA-SBG geführt wird. Damit der Antrag dann zulässig ist, wenn er nach EU-DBA-SBG geführt wird, sollte der Antrag von vornherein unter Beachtung der strenger formellen Anforderungen des EU-DBA-SBG für Streitbeilegungsbeschwerden gestellt werden. Das Vorgehender alternativen Bezeichnung von zwei oder drei Rechtsgrundlagen könnte unter Berufung auf den Mindeststandard zu Aktionspunkt 14, der Zugang zu dem Verfahren gewährleisten soll begründet werden (dazu schon → Rn. 8, 19). Auch könnte sich ergänzend dazu auf grundgesetzlich nicht hinnehmbare unbestimmte Rechtsbegriffe