

017922/EU XXIV.GP
Eingelangt am 14/09/09

DE

DE

DE



KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Brüssel, den 14.9.2009
KOM(2009) 472 endgültig

**MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT, DAS EUROPÄISCHE
PARLAMENT UND DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND
SOZIALAUSSCHUSS**

**über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum
März 2007 bis März 2009 und einen Vorschlag für einen überarbeiteten
Verhaltenskodex für die wirksame Durchführung des Schiedsübereinkommens
(90/436/EWG vom 23. Juli 1990)**

{SEK(2009) 1168}

{SEK(2009) 1169}

**MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT, DAS EUROPÄISCHE
PARLAMENT UND DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND
SOZIALAUSSCHUSS**

**über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum
März 2007 bis März 2009 und einen Vorschlag für einen überarbeiteten
Verhaltenskodex für die wirksame Durchführung des Schiedsübereinkommens
(90/436/EWG vom 23. Juli 1990)**

INHALTSVERZEICHNIS

1.	Zielsetzung und Hintergrund.....	3
2.	Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums von März 2007 bis März 2009.....	4
2.1.	Schlussfolgerungen des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums zu den Strafbzuschlägen und Verrechnungspreisen	4
2.2.	Schlussfolgerungen des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums zu der Auslegung einiger Bestimmungen des Schiedsübereinkommens.....	6
3.	Das Schiedsübereinkommen und damit verbundene Fragen	10
4.	Derzeitiges und künftiges Arbeitsprogramm des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums	11
5.	Schlussfolgerungen der Kommission.....	11
	ANHANG.....	13
	ENTWURF EINES ÜBERARBEITETEN VERHALTENSKODEXES FÜR DIE WIRKSAME DURCHFÜHRUNG DES ÜBEREINKOMMENS ÜBER DIE BESEITIGUNG DER DOPPELBESTEUERUNG IM FALLE VON GEWINNBERICHTIGUNGEN ZWISCHEN VERBUNDENEN UNTERNEHMEN	13

1. ZIELSETZUNG UND HINTERGRUND

1. Verrechnungspreise sind die Preise, zu denen ein Unternehmen einem verbundenen Unternehmen körperliche oder nichtkörperliche Gegenstände überträgt oder Dienstleistungen erbringt. Ein grundlegendes Prinzip zu Steuerzwecken ist, dass sich die an solche Geschäftsvorgänge geknüpften Konditionen nicht von denen unterscheiden sollten, die für nicht verbundene Unternehmen gelten würden. Dieses Prinzip wird als „Fremdvergleichsgrundsatz“ bezeichnet und wird, wenngleich nicht universell angewandt, so doch international anerkannt. Es ist in Artikel 9 des OECD-Musterabkommens im Bereich der Steuern verankert. Die OECD hat Leitlinien¹ für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes festgelegt, um die Verrechnungspreise verbundener Unternehmen bewerten zu können.
2. Innerhalb der Europäischen Union (EU) werden der Fremdvergleichsgrundsatz und die entsprechenden OECD-Leitlinien von allen Mitgliedstaaten anerkannt und angewendet. Allerdings können Auslegung und Anwendung der OECD-Leitlinien von Land zu Land unterschiedlich sein. Unterschiedliche Auslegungen können zu Rechtsunsicherheit für die Steuerpflichtigen führen und sich auch auf das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarktes auswirken, indem Gewinne zweimal besteuert werden – Doppelbesteuerung.
3. Die rasche und wirksame Beseitigung jeglicher Doppelbesteuerung, die eine Folge von Verrechnungspreiskorrekturen oder abweichenden Auslegungen der OECD-Leitlinien ist, stellt für den Binnenmarkt ein wichtiges Thema dar. Deshalb schlossen alle Mitgliedstaaten 1990 ein „Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen“ (das „Schiedsübereinkommen“²).
4. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum (EU Joint Transfer Pricing Forum - JTPF), eine Sachverständigengruppe, wurde von der Kommission im Oktober 2002 eingesetzt, und zwar im Anschluss an eine Mitteilung der Kommission aus dem Jahre 2001³. Das Mandat des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums besteht darin, pragmatische Lösungen für Probleme zu finden, die sich bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ergeben, und die Beseitigung jeglicher Doppelbesteuerung sicherzustellen.
5. Die Kommission hat in drei Mitteilungen über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums Bericht erstattet. Die erste Mitteilung⁴ enthielt einen Verhaltenskodex⁵ für das Schiedsübereinkommen, mit dem eine wirksamere Durchführung des Schiedsübereinkommens gewährleistet werden sollte. Im Rahmen

¹ „Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations“.

² ABl. L 225 vom 20.8.1990 – Übereinkommen 90/436/EWG.

³ Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss: „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse - Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU“ KOM(2001) 582 endg. vom 23.10.2001.

⁴ ABl. C 122 vom 30.4.2004, S. 45.

⁵ ABl. C 176 vom 28.7.2006, S. 8.

der zweiten Mitteilung⁶ wurde ein Verhaltenskodex⁷ zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der EU (die „EU-Verrechnungspreisdokumentation“, EU Transfer Pricing Documentation, EU-TPD) vorgelegt. Mit dem EU-TPD-Verhaltenskodex sollte ein kohärenter Ansatz sichergestellt werden; dabei wurde die Art der Dokumentation festgelegt, die die Mitgliedstaaten für die Zwecke ihrer eigenen Verrechnungspreisvorschriften verlangen und akzeptieren sollten. Die dritte Mitteilung⁸ enthielt Leitlinien für Vorabvereinbarungen über die Verrechnungspreisgestaltung (Advance Pricing Agreements - APAs) in der EU. APAs gelten als wirksames Instrument zur Streitvermeidung, da sie im voraus Gewissheit über die angewandte Verrechnungspreismethode bieten.

6. In der vorliegenden vierten Mitteilung wird über die Arbeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums in den vergangenen zwei Jahren Bericht erstattet; der Anhang enthält einen überarbeiteten Verhaltenskodex für das Schiedsübereinkommen. Eine Kontrolle der Anwendung des bestehenden Verhaltenskodexes zeigte, dass die in dem Verhaltenskodex für die Streitbeilegung vorgesehene Dreijahresfrist nur schwer einzuhalten war und dass weitere Arbeiten notwendig waren, um die Streitbeilegung innerhalb der Dreijahresfrist zu erleichtern. Aus diesem Grund werden einige Änderungen vorgeschlagen, mit denen spezifische Bestimmungen des Schiedsübereinkommens geklärt werden.

2. TÄTIGKEIT DES GEMEINSAMEN EU-VERRECHNUNGSPREISFORUMS VON MÄRZ 2007 BIS MÄRZ 2009

7. In diesem Zeitraum veröffentlichte das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum zwei Berichte: Der erste Bericht über Strafzuschläge und Verrechnungspreise wurde einstimmig angenommen, während gegen den zweiten Bericht über die Auslegung einiger Bestimmungen des Schiedsübereinkommens einige Vorbehalte zum Thema Unterkapitalisierung angemeldet wurden. Diese Berichte werden zusammen mit dieser Mitteilung als Arbeitsunterlagen veröffentlicht. Die Empfehlungen des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums, die in dem Bericht des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums über die Auslegung einiger Bestimmungen des Schiedsübereinkommens enthalten sind, wurden im überarbeiteten Verhaltenskodex für das Schiedsübereinkommen im Anhang dieser Mitteilung berücksichtigt.

2.1. Schlussfolgerungen des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums zu den Strafzuschlägen und Verrechnungspreisen

8. Das Thema Strafzuschläge wurde im ersten Arbeitsprogramm des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums als wichtiges Anliegen multinationaler Unternehmen anerkannt. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum befasste sich mit diesem Thema bei zwei Gelegenheiten: als ein Forummitglied, Professor Maisto, eine Studie über die Handhabung von Strafzuschlägen in den EU-Mitgliedstaaten durchführte und als das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum die EU-TFD-Pflichten erörterte.

⁶ ABl. C 49 vom 28.2.2006, S. 23.

⁷ ABl. C 176 vom 28.7.2006, S. 1.

⁸ KOM(2007) 71 endg. vom 28.2.2007.

9. Diese Arbeiten bestätigten, dass es in den EU-Mitgliedstaaten Vorschriften gibt, mit denen sichergestellt werden soll, dass die Steuerpflichtigen die nationalen Steuervorschriften einhalten. Diese Vorschriften können je nach Mitgliedstaat sehr unterschiedlich sein. Im Bereich der Verrechnungspreise werden die Strafzuschläge in der Regel wegen Nichterfüllung der EU-TFD-Pflichten, wegen unkooperativen Verhaltens des Steuerpflichtigen und wegen Unterbewertung der Gewinne verhängt.
10. Die Strafzuschläge können daher die Form einer finanziellen Abschreckung haben, beispielsweise Belegung mit einem Zuschlag oder einer Nachsteuer wegen zu wenig gezahlter Steuer zusätzlich zur Steuerdifferenz, oder auch andere Formen wie die Umkehr der Beweislast annehmen, wenn ein Steuerpflichtiger nicht in gutem Glauben gehandelt hat.
11. Strafzuschläge sind von Zinsen für eine verspätete Steuerzahlung zu unterscheiden, die zum Ausgleich des Zeitwerts des Geldes verlangt werden.
12. Was die Strafzuschläge im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisdokumentation angeht, war das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum der Ansicht, dass das Thema bereits im Verhaltenskodex für die Verrechnungspreisdokumentation geregelt ist, der folgende Empfehlungen enthält:

„Die Mitgliedstaaten sollten keine Strafzuschläge wegen Nichterfüllung der Dokumentationspflichten verhängen, wenn Steuerpflichtige in gutem Glauben, vernünftiger Weise und vertretbarer Zeit die Erfordernisse der im Anhang beschriebenen standardisierten und kohärenten Dokumentation oder die innerstaatlichen Dokumentationsanforderungen erfüllen und die fremdüblichen Preise ordnungsgemäß anhand ihrer Dokumentation ermitteln.

...

Steuerpflichtige vermeiden Strafzuschläge wegen mangelnder Mitwirkung, wenn sie für die EU-Verrechnungspreisdokumentation optiert haben und auf ausdrückliche Anforderung oder während einer Steuerprüfung in angemessener Weise und vertretbarer Zeit zusätzlich zur EU-Verrechnungspreisdokumentation weitere Informationen und Unterlagen (vgl. Nummer 18) vorlegen.“

13. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum merkte an, dass die Wechselwirkung zwischen Verrechnungspreisen und Strafzuschlägen eine Angelegenheit ist, die sich mit Hilfe bestehender Strafzuschlagsregelungen in den EU-Mitgliedstaaten regeln lässt, da die Strafzuschläge unter innerstaatliches Recht fallen und die Mitgliedstaaten im Allgemeinen keine separaten Strafzuschlagsregelungen für Verrechnungspreiskorrekturen anwenden.
14. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum einigte sich auf drei weitere Schlussfolgerungen:
 - (a) Für Strafzuschläge im Zusammenhang mit Verrechnungspreiskorrekturen stellt das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum fest, dass es sich bei den Verrechnungspreisen nicht um eine exakte Wissenschaft handelt; gewöhnlich gibt es mehrere Möglichkeiten, einen fremdvergleichskonformen Preis zu ermitteln. Daher ist es nicht zweckmäßig, wenn die Steuerverwaltungen ohne

Berücksichtigung der jeweiligen Sachverhalte automatisch einen Strafzuschlag verhängen, nur weil sich ein Verrechnungspreis als falsch herausstellt.

- (b) In Bezug auf die Aufhebung oder Herabsetzung von Strafzuschlägen in Fällen, die Gegenstand eines Verständigungsverfahrens nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder eines Verfahrens nach dem Schiedsübereinkommen waren, wurde festgestellt, dass Strafzuschläge in der Praxis meistens herabgesetzt oder aufgehoben werden, wenn eine ursprüngliche Einigung zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung nach unten korrigiert wurde oder wenn sich die Steuerverwaltungen im Rahmen des Verständigungsverfahrens (MAP) oder des Verfahrens nach dem Schiedsübereinkommen darauf geeinigt haben, die Verrechnungspreiskorrektur zu verringern. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum hielt es für angemessen, nochmals darauf hinzuweisen, dass der Strafzuschlag proportional zu einer Korrektur nach unten herabgesetzt werden sollte. Dadurch würde der Strafzuschlag an den endgültigen und akzeptierten Verrechnungspreis angeglichen. Allerdings gelte dies nicht zwangsläufig auch für strafrechtliche Sanktionen oder bei den empfindlich zu bestrafenden Verstößen gegen steuerliche Vorschriften gemäß dem Schiedsübereinkommen.
- (c) Das Schiedsübereinkommen und die Möglichkeit, die Inanspruchnahme des Schiedsübereinkommens im Fall eines empfindlich zu bestrafenden Verstoßes zu verweigern, sollten nach Ansicht des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums in dem Bericht über das Schiedsübereinkommen (siehe Ziffer 2.2 Absatz 17) aufgegriffen werden.

2.2. Schlussfolgerungen des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums zu der Auslegung einiger Bestimmungen des Schiedsübereinkommens

- 15. Das Ziel des ersten Verhaltenskodexes bestand darin, eine wirksamere und einheitlichere Anwendung des Schiedsübereinkommens in allen Mitgliedstaaten sicherzustellen sowie Verfahren einzuführen, die ein reibungsloses und fristgerechtes Durchlaufen der verschiedenen Phasen des Schiedsübereinkommens ermöglichen. Der Verhaltenskodex enthielt auch eine Empfehlung an die EU-Mitgliedstaaten zum Zahlungsaufschub während eines grenzübergreifenden Streitbeilegungsverfahrens.
- 16. Aufgrund der praktischen Erfahrungen seit Annahme des Verhaltenskodexes im Jahr 2004 waren die Mitglieder des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums der Ansicht, dass es von Nutzen wäre, einen gemeinsamen Standpunkt zur Auslegung einiger Bestimmungen zu erarbeiten. Besondere Themen waren: empfindlich zu bestrafende Verstöße, der Anwendungsbereich des Schiedsübereinkommens (Dreieckskonstellationen und Unterkapitalisierung), von Steuerverwaltungen geforderte/gewährte Zinsen, wenn ein Fall im Rahmen des Schiedsübereinkommens behandelt wird, das Funktionieren des Schiedsübereinkommens (Bestimmungen über die Frist für die Einsetzung des Beratenden Ausschusses, Kriterien für die Feststellung der Unabhängigkeit der fünf unabhängigen Personen), der Zeitpunkt, ab dem ein Fall im Rahmen des Schiedsübereinkommens behandelt werden kann, sowie die Wechselwirkung zwischen dem Schiedsübereinkommen und innerstaatlichen Gerichtsverfahren.

17. Das Thema der empfindlich zu bestrafenden Verstöße gegen steuerliche Vorschriften gemäß Artikel 8 Absatz 1 des Schiedsübereinkommens, wonach die Inanspruchnahme des Schiedsübereinkommens abgelehnt werden kann, wenn der Steuerpflichtige einen empfindlich zu bestrafenden Verstoß begangen hat, wurde ebenfalls im Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforum erörtert. Dieser Artikel wird durch einseitige Erklärungen der Mitgliedstaaten ergänzt, aus denen hervorgeht, was sie unter einem empfindlich zu bestrafenden Verstoß verstehen. Einige Mitgliedstaaten räumen jetzt ein, dass in ihren einseitigen Erklärungen einige Verstöße aufgeführt sind, die nicht als schwerwiegend angesehen werden sollten. Außerdem haben die Steuerverwaltungen seit 1995 weitere Erfahrungen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisstreitigkeiten gesammelt und haben in der Praxis die Inanspruchnahme des Schiedsübereinkommens nur in sehr wenigen Fällen verweigert. Daher kam das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum zu dem Schluss, dass eine Zuwiderhandlung nur in Ausnahmefällen, etwa bei Betrug, als empfindlich zu bestrafender Verstoß eingestuft werden sollte, und forderte die Mitgliedstaaten auf, dieser Schlussfolgerung in ihren einseitigen Erklärungen Rechnung zu tragen.
18. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum prüfte, inwieweit Fälle von „Unterkapitalisierung“ in den Anwendungsbereich des Schiedsübereinkommens fallen. Es wurde einhellig bestätigt, dass Korrekturen des Zinssatzes für Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen zum Anwendungsbereich gehören. Unterschiedlicher Auffassung hingegen waren die Vertreter der Steuerverwaltungen bei der Frage, ob auch Korrekturen des Darlehensbetrags dazu gehören, was wiederum zu umfassenderen Themen wie die allgemeine Kreditaufnahmekapazität führt. Dies ist besonders heikel, wenn die unterkapitalisierungsbedingten Gewinnkorrekturen eher auf die Anwendung der Vorschriften zur Missbrauchbekämpfung der EU-Mitgliedstaaten als auf ihre Fremdvergleichsregeln zurückzuführen sind, was sich in der Zahl der Vorbehalte im Zusammenhang mit den Missbrauchbekämpfungsvorschriften äußert, die gegen die Empfehlung des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums angemeldet wurden.
19. Die weitaus meisten Mitgliedstaaten gelangten zu dem Schluss, dass das Schiedsübereinkommen Unterkapitalisierungsfälle umfasst, da ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass „die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind“. Folglich fallen Berichtigungen in Bezug auf vereinbarte oder auferlegte Bedingungen im Zusammenhang mit Zinssätzen, dem Darlehensbetrag und der Kreditaufnahmekapazität unter das Schiedsübereinkommen. Nur sehr wenige Mitgliedstaaten stimmten dieser Schlussfolgerung nicht zu, und zwar mit der Begründung, dass die Vorschriften zur Bekämpfung von Missbrauch und die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf ein Finanzgeschäft unterschiedliche Konzepte darstellen und dass Berichtigungen im Zusammenhang mit dem Darlehensbetrag und der Kreditaufnahmekapazität somit nicht in den Anwendungsbereich des Schiedsübereinkommens fallen.
20. Die Kommission ist aufgrund des Wortlauts des Schiedsübereinkommens der Ansicht, dass Artikel 4 Absatz 1 allgemein genug gefasst ist, um alle Aspekte der Regeln zur Unterkapitalisierung zu erfassen, ganz gleich ob sie den Zinssatz oder den Darlehensbetrag betreffen, da sich letztlich alle Aspekte auf die Gewinne der verbundenen Unternehmen auswirken.

21. Auch der Europäische Gerichtshof (EuGH) weist in Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die verschiedenen Aspekte der Unterkapitalisierungsregeln hin⁹. Im Zusammenhang mit dem spezifischen Aspekt der Berichtigungen in grenzüberschreitenden Fällen, die ganz oder teilweise auf die Anwendung innerstaatlicher Vorschriften zur Bekämpfung von Missbrauch zurückzuführen sind, kommt die Kommission auf der Grundlage der jüngsten EuGH-Rechtsprechung und wie bereits in ihrer Mitteilung über Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung¹⁰ dargelegt zu dem Schluss, dass solche Berichtigungen geschäftlichen Vorgängen vorbehalten sein sollten, die ganz oder teilweise eine rein künstliche Konstruktion darstellen. Außerdem sollte die Regel nur der Festsetzung des richtigen Preises für den geschäftlichen Vorgang dienen.
22. Da das Schiedsübereinkommen Korrekturen im Zusammenhang mit der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes regelt, sollte es keinen Grund geben, die Inanspruchnahme des Schiedsübereinkommens unter den vorstehend genannten Bedingungen zu untersagen. Daher ruft die Kommission die Steuerverwaltungen auf, sich dieser Auslegung anzuschließen, damit die Vorteile des Schiedsübereinkommens möglichst umfassend genutzt werden können.
23. Das Forum prüfte die Anwendung des bestehenden Schiedsübereinkommens und des dazu gehörenden Verhaltenskodexes in Doppelbesteuerungsfällen, in denen mehr als zwei europäische Partner an einem Geschäftsvorgang beteiligt sind. Für die Prüfung dieser Frage musste eine gemeinsame Definition der Art des in Rede stehenden Falls gefunden werden; Folgendes wurde vereinbart: *Eine Dreieckskonstellation liegt dann vor, wenn zwei Mitgliedstaaten im Rahmen eines Verständigungsverfahrens die Doppelbesteuerung in einem Verrechnungspreisfall unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht gänzlich vermeiden können, weil ein verbundenes Unternehmen – wie in dem Schiedsübereinkommen definiert - in einem dritten Mitgliedstaat, das von beiden zuständigen Behörden in der EU (mittels einer Vergleichbarkeitsanalyse einschließlich einer Funktionsanalyse und aufgrund sonstiger mit dem Fall zusammenhängender Sachverhaltselemente) ermittelt wurde, durch Ausübung erheblichen Einflusses bei einer Kette von betroffenen Geschäftsvorfällen oder kaufmännischen/finanziellen Beziehungen zu einem dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entsprechenden Ergebnis beigetragen hat, und wenn dies vom Steuerpflichtigen, der die Doppelbesteuerung erleidet und die Anwendung des Verständigungsverfahrens beantragt hat, als solches anerkannt wird.*
24. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum einigte sich darauf, dass Verrechnungspreisstreitigkeiten in Dreieckskonstellationen, an denen ausschließlich zuständige Behörden in der EU beteiligt sind, in den Anwendungsbereich des Schiedsübereinkommens fallen. Das Forum prüfte außerdem, welche praktischen Orientierungshilfen entwickelt werden könnten, um die Beilegung solcher Streitigkeiten zu erleichtern.
25. Unter Berücksichtigung des im ersten Verhaltenskodex empfohlenen Zahlungsaufschubs während des Verständigungsverfahrens prüfte das Gemeinsame EU-

⁹ Siehe insbesondere *Rechtssache C-524/04 vom 13.3.2007, Thin Cap GL*, Randnummer 81.

¹⁰ ABl. C 106 vom 26.4.2008, S. 13.

Verrechnungspreisforum die Möglichkeit, die Verzinsung während des Verfahrens auszusetzen. Alle Steuerverwaltungen waren sich darin einig, dass ein Steuerpflichtiger keine Nachteile dadurch erleiden sollte, dass während der Dauer des Verständigungsverfahrens bezüglich der Zinsen und Rückzahlungen unterschiedliche Ansätze verfolgt werden. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum empfahl daher, dass die Mitgliedstaaten wie folgt verfahren: 1) Freigabe der Steuererhebung und Rückzahlung ohne Zinsen oder 2) Freigabe der Steuererhebung und Rückzahlung mit Zinsen oder 3) Einzelfallentscheidung über Erhebung bzw. Rückzahlung von Zinsen (möglicherweise im Laufe des Verständigungsverfahrens). Ausgehend von diesen drei Optionen können die zuständigen Behörden nach Erörterung und Auswahl des am besten geeigneten Ansatzes vermeiden, dass der Steuerpflichtige dadurch Nachteile erleidet, dass während der Verhandlungen im Rahmen des Verständigungsverfahrens bezüglich der Zinsen unterschiedliche Ansätze verfolgt werden. Die Kommission befürwortet die Annahme der oben beschriebenen Vorgehensweise.

26. Gemäß dem Schiedsübereinkommen sollten Streitigkeiten innerhalb eines Zeitrahmens von drei Jahren beigelegt werden. Aus den statistischen Angaben¹¹ ging eindeutig hervor, dass die Dreijahresfrist in viel zu vielen Fällen überschritten wird. Als großer Nachteil des Schiedsübereinkommens wurde das Fehlen einer genauen Frist für die Einsetzung eines Beratenden Ausschusses in Artikel 7 Absatz 1 genannt. Zur Lösung dieses Problems hat das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum vereinbart, dass ein Beratender Ausschuss spätestens sechs Monate nach Ende der ersten Phase des im Schiedsübereinkommen vorgesehenen Verfahrens, wie in Artikel 7 des Schiedsübereinkommens festgelegt, eingesetzt werden sollte.
27. Eine weitere zu Verzögerungen führende Schwierigkeit besteht darin, sich darauf zu einigen, ob eine unabhängige Person, die Mitglied eines Beratenden Ausschusses werden soll, tatsächlich unabhängig ist. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum kam überein, dass die Verwendung einer Standarderklärung nützlich wäre. Für den Ausschuss ausgewählte unabhängige Personen sollen eine Erklärung unterzeichnen müssen, in der sie ihre Nominierung annehmen und ihre Unabhängigkeit in dem in Rede stehenden Fall bestätigen. Außerdem vereinbarte das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum, dass die unabhängigen Personen keine Angehörigen oder Gebietsansässige des Staates zu sein brauchen, der sie ernennt, jedoch Angehörige eines Vertragsstaates und im in Artikel 16 definierten Geltungsgebiet des Schiedsübereinkommens ansässig sein müssen.
28. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum klärte für den Fall des Beitritts eines Landes zum Schiedsübereinkommen auch den Zeitpunkt, ab dem ein Fall unter das Schiedsübereinkommen fällt. Es legte fest, dass ein Fall als unter das Schiedsübereinkommen fallend zu betrachten ist, wenn der Antrag innerhalb des Zeitraums nach Artikel 6 des Schiedsübereinkommens, aber nach dem Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Beitritts eines neuen Mitgliedstaats zum Schiedsübereinkommen eingereicht wird, selbst wenn sich die Berichtigung auf frühere Steuerjahre bezieht.

¹¹ Siehe Arbeitsunterlage.

29. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum erläuterte Artikel 7 des Schiedsübereinkommens und die Wechselwirkung zwischen Verständigungsverfahren und gerichtlichen Rechtsbehelfen. Jeder Mitgliedstaat legte zur Darstellung der Situation in seinem Land diesbezügliche Informationen vor. Weitere Angaben sind Anhang VIII des Berichts des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums über die Auslegung einiger Bestimmungen des Schiedsübereinkommens zu entnehmen.

3. DAS SCHIEDSÜBEREINKOMMEN UND DAMIT VERBUNDENE FRAGEN

30. Zum Stand der Ratifizierung des Übereinkommens über den Beitritt neuer Mitgliedstaaten zum Schiedsübereinkommen¹² ist zu bemerken, dass der Ratifizierungsprozess im Jahr 2009 abgeschlossen wurde.
31. Am 23. Juni 2008 nahm der Rat einen Beschluss¹³ an, mit dem der Anwendungsbereich des Schiedsübereinkommens auf Bulgarien und Rumänien erweitert wurde. Der Beschluss trat am 1. Juli 2008 in Kraft.
32. Derzeit sind die Steuerpflichtigen in nahezu allen Mitgliedstaaten bei künftigen Geschäftsvorgängen vom Schiedsübereinkommen gedeckt. Weitere Informationen finden sich auf der Webseite des Rates¹⁴.
33. Die Mitgliedstaaten haben auch über die Umsetzung der Empfehlung zum Zahlungsaufschub, die in dem 2007 angenommenen Verhaltenskodex enthalten war, Bericht erstattet. Bis Ende März 2009 hatten alle Mitgliedstaaten bestätigt, dass ein Zahlungsaufschub möglich ist oder sein wird. Weitere Angaben sind Anhang IX des Berichts des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums über die Auslegung einiger Bestimmungen des Schiedsübereinkommens zu entnehmen. Dieses Thema muss auch in Zukunft aufgegriffen werden, um zu prüfen, wie es in der Praxis umgesetzt wird.
34. Die jährliche Kontrolle, bei der die Zahl der im Rahmen des EU-Schiedsübereinkommens anhängigen Fälle geprüft wird, zeigte, dass die Zahl der verrechnungspreisbedingten Doppelbesteuerungsfälle, die seit langem auf eine Lösung warten, rückläufig ist. Nach Ansicht der Kommission ist dies ein wichtiger Schritt vorwärts.
35. Aus der Tabelle geht auch hervor, dass die Zahl der neuen Verrechnungspreisfälle nach wie vor steigt, sodass für die Beseitigung der Doppelbesteuerung in diesen Fällen nach wie vor mehr Ressourcen erforderlich sind.

¹² ABl. C 160 vom 30.6.2005, S. 1.

¹³ ABl. C 174 vom 3.7.2008, S. 1.

¹⁴

http://www.consilium.europa.eu/cms3_Applications/applications/Accords/details.asp?cmsid=297&id=2004119&lang=en&doclang=en.

4. DERZEITIGES UND KÜNFTIGES ARBEITSPROGRAMM DES GEMEINSAMEN EU-VERRECHNUNGSPREISFORUMS

36. Das im Jahr 2007 vereinbarte Arbeitsprogramm umfasst folgende Themen: konzerninterne Dienstleistungen, kleine und mittlere Unternehmen, Kostenumlageverträge und Überwachung der angenommenen Instrumente. Im Jahr 2008 begann das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum mit einer Prüfung des Themas konzerninterne Dienstleistungen.
37. Das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum wird die Überwachung fortsetzen und die Umsetzung des Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation sowie der Leitlinien für APAs prüfen. Beabsichtigt wird, dass die Mitgliedstaaten und die Vertreter der Wirtschaft über die Umsetzung der verschiedenen Instrumente und die dabei aufgetretenen praktischen Probleme Bericht erstatten. Der nächste Überwachungszyklus wird den Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation betreffen; die Arbeiten werden 2009 aufgenommen.
38. Im Zusammenhang mit dem Schiedsübereinkommen nimmt die Kommission zur Kenntnis, dass weitere Erörterungen zu folgenden Themen notwendig sind: die Möglichkeit der Einrichtung eines ständigen und unabhängigen Sekretariats und die Wechselwirkung zwischen dem Schiedsübereinkommen und Artikel 25 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens.

5. SCHLUSSFOLGERUNGEN DER KOMMISSION

39. Im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum März 2007 bis März 2009 dankt die Kommission den Forummitgliedern für ihre konstruktiven Beiträge zu pragmatischen Empfehlungen zur Lösung der aufgeworfenen Fragen.
40. Mit seiner Berichterstattung über Strafzuschläge und das Schiedsübereinkommen kommt das Gemeinsame EU-Verrechnungspreisforum einer seiner Hauptaufgaben nach und erleichtert die bessere Umsetzung des Schiedsübereinkommens. Die Kommission nimmt auch von der Bedeutung der Anhänge Kenntnis, die den Berichten des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums beigelegt sind und nützliche Hintergrundinformationen enthalten.
41. Die Kommission trägt die Schlussfolgerungen und Empfehlungen des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums, die in seinen Berichten über Strafzuschläge und Verrechnungspreise sowie über die Auslegung einiger Bestimmungen des Schiedsübereinkommens dargelegt sind, in vollem Umfang mit. Sie hat den als Anhang beigelegten Vorschlag für einen überarbeiteten Verhaltenskodex für das Schiedsübereinkommen auf der Grundlage dieser Arbeiten erstellt.
42. Die Kommission ist der Ansicht, dass die in dem Vorschlag für einen überarbeiteten Verhaltenskodex enthaltenen Empfehlungen – sobald sie von den Mitgliedstaaten angenommen sind – die Wirksamkeit des Instruments erhöhen werden und zu einer rascheren Beilegung von Verrechnungspreisstreitigkeiten führen dürften.
43. Die Kommission ersucht den Rat, dem Vorschlag für einen überarbeiteten Verhaltenskodex für das Schiedsübereinkommen zuzustimmen, und fordert die

Mitgliedstaaten auf, die neuen Empfehlungen umgehend in ihre innerstaatlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften umzusetzen. Außerdem fordert sie die Mitgliedstaaten auf, ausreichende Ressourcen für die Beilegung von Verrechnungspreisstreitigkeiten bereitzustellen, sodass sie rasch abgeschlossen werden können.

44. Die Kommission nimmt zur Kenntnis, dass der Verhaltenskodex für das Schiedsübereinkommen ein Überwachungsverfahren umfasst, das zu Empfehlungen für eine Verbesserung des Schiedsübereinkommens führte. Sie ist der Ansicht, dass der Anstieg der Zahl der neuen Fälle, die nach dem im Schiedsübereinkommen vorgesehenen Verfahren behandelt werden, zu einem Rückgang der Doppelbesteuerung im Binnenmarkt beiträgt und ein Zeichen dafür ist, dass die Steuerpflichtigen der Wirksamkeit des Verfahrens größeres Vertrauen entgegenbringen.
45. Allerdings räumt die Kommission ein, dass Revisionen und Aktualisierungen des Kodexes aufgrund künftiger Erfahrungen notwendig werden können; sie wird das Funktionieren des Schiedsübereinkommens nach wie vor überwachen und alle erforderlichen Verbesserungen vorschlagen, wobei sie insbesondere auf Tendenzen bei der Lösung der Fälle und auf internationale Entwicklungen bei der Streitbeilegung im Wege der Schlichtung achten wird.
46. Zu Streitigkeiten im Zusammenhang mit einer Unterkapitalisierung vertritt die Kommission die Auffassung, dass das Schiedsübereinkommen alle Aspekte von Unterkapitalisierungskorrekturen abdeckt, da das Schiedsübereinkommen auf Gewinne aus kaufmännischen und finanziellen Beziehungen verweist, jedoch nicht zwischen diesen verschiedenen Arten von Gewinnen differenziert. Während die Kommission den Wert der Vereinbarung anerkennt, Zinsen unter das Schiedsübereinkommen fallen zu lassen, führen unterschiedliche Auslegungen der Frage, ob Darlehensbeträge zum Schiedsübereinkommen gehören oder nicht, zu erhöhtem Befolgungsaufwand und möglicher Doppelbesteuerung. Die Mitgliedstaaten werden daher aufgefordert, in Erwägung zu ziehen, im Zusammenhang mit den vorgenannten Aspekten von Unterkapitalisierungsstreitigkeiten die Inanspruchnahme des Schiedsübereinkommens zu gewähren, damit Doppelbesteuerung beseitigt werden kann.
47. Die Mitgliedstaaten werden auch aufgefordert, ihre einseitigen Erklärungen zur Definition des Begriffs „empfindlich zu bestrafender Verstoß“ zu ändern, um den Anwendungsbereich einzugrenzen und die Empfehlung des Forums, dass ein empfindlich zu bestrafender Verstoß nur in Ausnahmefällen, etwa bei Betrug, vorliegt, besser umzusetzen.
48. Die Mitgliedstaaten werden aufgefordert, der Kommission alle zwei Jahre über die Maßnahmen, die sie getroffen haben, um diesen überarbeiteten Verhaltenskodex umzusetzen, und über seine praktische Anwendung Bericht zu erstatten. Die Kommission wird den Verhaltenskodex auf der Grundlage dieser Berichte in regelmäßigen Abständen überprüfen.

ANHANG

ENTWURF EINES ÜBERARBEITETEN VERHALTENSKODEXES FÜR DIE WIRKSAME DURCHFÜHRUNG DES ÜBEREINKOMMENS ÜBER DIE BESEITIGUNG DER DOPPELBESTEUERUNG IM FALLE VON GEWINNBERICHTIGUNGEN ZWISCHEN VERBUNDENEN UNTERNEHMEN

DER RAT DER EUROPÄISCHEN UNION UND DIE IM RAT VEREINIGTEN VERTRETER DER REGIERUNGEN DER MITGLIEDSTAATEN –

GESTÜTZT AUF das Übereinkommen vom 23. Juli 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (das „Schiedsübereinkommen“),

IN ANERKENNUNG der Tatsache, dass Mitgliedstaaten und Steuerpflichtige genauere Regeln brauchen, um das genannte Übereinkommen wirksam durchzuführen,

IN KENNTNIS der Mitteilung der Kommission vom XXX über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums von März 2007 bis März 2009, die sich auf die Berichte des JTPF über Strafzuschläge und Verrechnungspreise sowie über die Auslegung einiger Bestimmungen des Schiedsübereinkommens stützt,

UNTER HINWEIS DARAUF, dass der Verhaltenskodex eine politische Verpflichtung darstellt und somit die Rechte und Pflichten der Mitgliedstaaten sowie die jeweiligen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft, wie sie sich aus dem EG-Vertrag ergeben, nicht berührt,

IN ANERKENNUNG der Tatsache, dass die Anwendung dieses Verhaltenskodexes Lösungen auf globalerer Ebene nicht behindern sollte,

UNTER BILLIGUNG der Schlussfolgerungen des JTPF-Berichts zu Strafzuschlägen
—

NEHMEN FOLGENDEN ÜBERARBEITETEN VERHALTENSKODEX AN:

Unbeschadet der jeweiligen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft betrifft dieser überarbeitete Verhaltenskodex die Durchführung des Schiedsübereinkommens und bestimmte damit verbundene Aspekte der Verständigungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten.

1. Anwendungsbereich des Schiedsübereinkommens

1.1 Dreieckskonstellationen bei EU-Verrechnungspreisfällen

a) Für die Zwecke dieses Kodexes liegt eine EU-Dreieckskonstellation vor, wenn zwei zuständige Behörden in der EU die Doppelbesteuerung in einem Verrechnungspreisfall in der ersten Phase des im Schiedsübereinkommen vorgesehenen Verfahrens unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht gänzlich

vermeiden können, weil ein verbundenes Unternehmen in (einem) anderen Mitgliedstaat(en), das von beiden zuständigen Behörden in der EU ermittelt wurde (wobei eine Vergleichbarkeitsanalyse einschließlich einer Funktionsanalyse sowie sonstige mit dem Fall verbundene Sachverhaltselemente der Beweisführung zugrunde lagen), durch Ausübung erheblichen Einflusses bei einer Kette von betroffenen Geschäftsvorfällen oder kaufmännischen/finanziellen Beziehungen zu einem dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entsprechenden Ergebnis beigetragen hat, und wenn dies vom Steuerpflichtigen, der die Doppelbesteuerung erleidet und die Anwendung der Bestimmungen des Schiedsübereinkommens beantragt hat, als solches anerkannt wird.

b) Der Anwendungsbereich des Schiedsübereinkommens erstreckt sich auf sämtliche EU-Geschäftsvorfälle im Rahmen von Dreieckskonstellationen zwischen Mitgliedstaaten.

1.2 Unterkapitalisierung

Das Schiedsübereinkommen verweist eindeutig auf die Gewinne aus kaufmännischen und finanziellen Beziehungen, differenziert jedoch nicht zwischen diesen verschiedenen Arten von Gewinnen. Gewinnberichtigungen, die sich aus finanziellen Beziehungen, einschließlich Darlehen und Darlehenskonditionen, ergeben und nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erfolgen, sind daher als unter das Schiedsübereinkommen fallend anzusehen.

2. Zulässigkeit

Auf der Grundlage von Artikel 18 Schiedsübereinkommen wird den Mitgliedstaaten empfohlen, einen Fall als unter das Schiedsübereinkommen fallend zu betrachten, wenn der Antrag fristgerecht nach dem Wirksamwerden des Beitritts neuer Mitgliedstaaten zum Schiedsübereinkommen eingereicht wird, selbst wenn sich die Berichtigung auf frühere Steuerjahre bezieht.

3. Empfindlich zu bestrafende Verstöße

Da Artikel 8 Absatz 1 vorsieht, dass die Inanspruchnahme des Schiedsübereinkommens bei der Feststellung eines empfindlich zu bestrafenden Verstoßes gegen steuerliche Vorschriften abgelehnt werden kann, wird den Mitgliedstaaten in Anbetracht der seit 1995 gewonnenen praktischen Erfahrungen empfohlen, ihre einseitigen Erklärungen im Anhang zum Schiedsübereinkommen zu präzisieren oder zu überarbeiten, um besser zum Ausdruck zu bringen, dass ein empfindlich zu bestrafender Verstoß nur in Ausnahmefällen, etwa bei Betrug, vorliegt.

4. Beginn der Dreijahresfrist (Frist für die Antragstellung nach Artikel 6 Absatz 1 Schiedsübereinkommen)

Die Dreijahresfrist beginnt mit dem Datum der ersten Mitteilung der Maßnahme, die eine Doppelbesteuerung im Sinne von Artikel 1, z. B. infolge einer Verrechnungspreiskorrektur, herbeiführt oder herbeiführen könnte.

Den Mitgliedstaaten wird empfohlen, in Verrechnungspreisfällen diese Definition auch für die Dreijahresfrist anzuwenden, die die Doppelbesteuerungsabkommen

zwischen den Mitgliedstaaten auf der Grundlage von Artikel 25 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen vorsehen.

5. Beginn der Zweijahresfrist (Artikel 7 Absatz 1 Schiedsübereinkommen)

- i) Für die Zwecke von Artikel 7 Absatz 1 Schiedsübereinkommen gilt ein Fall dann als gemäß Artikel 6 Absatz 1 unterbreitet, wenn der Steuerpflichtige Folgendes übermittelt:
 - a) Name, Anschrift, Steuernummer usw. des antragstellenden Unternehmens des Vertragsstaats sowie der anderen Parteien der betroffenen Geschäftsvorfälle;
 - b) detaillierte Angaben zu den für den Fall relevanten Tatsachen und Umständen (Einzelheiten über die Beziehungen zwischen dem Unternehmen und den anderen an den betroffenen Geschäftsvorfällen beteiligten Parteien);
 - c) Angaben zu den betroffenen Besteuerungszeiträumen;
 - d) Kopien der Steuerbescheide, des Steuerprüfungsberichts oder gleichwertiger Dokumente, die zu der mutmaßlichen Doppelbesteuerung geführt haben;
 - e) detaillierte Angaben zu etwaigen Verwaltungs- und Gerichtsverfahren, die das Unternehmen oder die anderen an den betroffenen Geschäftsvorfällen beteiligten Parteien eingeleitet haben, sowie zu etwaigen den Fall betreffenden Gerichtsentscheidungen;
 - f) eine Darlegung seitens des Unternehmens, inwiefern seiner Ansicht nach die in Artikel 4 Schiedsübereinkommen festgelegten Grundsätze nicht beachtet wurden;
 - g) eine Zusage des Unternehmens, dass es so vollständig und rasch wie möglich alle vernünftigen und angemessenen Nachfragen einer zuständigen Behörde beantworten und den zuständigen Behörden Unterlagen zur Verfügung stellen wird; und
 - h) jede spezifische Zusatzinformation, die die zuständige Behörde innerhalb von zwei Monaten nach Eingang des Antrags des Steuerpflichtigen anfordert.
- ii) Der Zweijahreszeitraum beginnt an dem späteren der beiden folgenden Zeitpunkte:
 - a) Datum des Steuerbescheids, d. h. der endgültigen Entscheidung der Steuerverwaltung über den zusätzlichen Gewinn, oder einer gleichwertigen Maßnahme;
 - b) Datum des Eingangs des Antrags sowie der Mindestinformationen gemäß Nummer 5 Ziffer i bei der zuständigen Behörde.

6. Verständigungsverfahren nach dem Schiedsübereinkommen

6.1 Allgemeine Bestimmungen

- a) Wie von der OECD befürwortet, wird der Fremdvergleichsgrundsatz angewandt, und zwar ungeachtet der unmittelbaren steuerlichen Folgen für jeden einzelnen Vertragsstaat.
- b) Die Fälle werden so rasch gelöst wie angesichts der Komplexität des jeweiligen Falles möglich.
- c) Jedes Mittel, das geeignet ist, so rasch wie möglich Einvernehmen herbeizuführen, z. B. auch persönliche Treffen, wird erwogen; gegebenenfalls wird das Unternehmen aufgefordert, seiner zuständigen Behörde seinen Standpunkt darzulegen.
- d) Gemäß diesem Verhaltenskodex sollte innerhalb von zwei Jahren ab dem Datum, an dem der Fall einer der zuständigen Behörden zum ersten Mal gemäß Nummer 5 Ziffer ii unterbreitet wurde, Einvernehmen erzielt werden. Allerdings wird anerkannt, dass es unter bestimmten Umständen (z. B. bei unmittelbar bevorstehender Lösung eines Falles, besonders komplexen Geschäftsvorfällen oder Dreieckskonstellationen) angebracht sein kann, Artikel 7 Absatz 4 (Abweichungen von den Fristen) anzuwenden und eine kurze Fristverlängerung zu vereinbaren.
- e) Das Verständigungsverfahren sollte weder dem Antragsteller noch anderen an dem Fall beteiligten Personen unangemessene oder übermäßige Befolgungskosten verursachen.

6.2 Dreieckskonstellationen bei EU-Verrechnungspreisfällen

- a) Sobald die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten übereingekommen sind, dass in einem Fall eine EU-Dreieckskonstellations vorliegt, sollten sie die andere(n) zuständige(n) Behörde(n) in der EU unverzüglich auffordern, als Beobachter oder aktiv Beteiligte an den Verfahren und Verhandlungen teilzunehmen und gemeinsam zu entscheiden, wie vorgegangen werden soll. Dementsprechend sollten sämtliche Informationen beispielsweise im Wege des Informationsaustauschs an die andere(n) zuständige(n) Behörde(n) in der EU weitergegeben werden. Die andere(n) zuständige(n) Behörde(n) sollte(n) aufgefordert werden zu bestätigen, dass „ihr“ Steuerpflichtiger tatsächlich oder möglicherweise beteiligt ist.
- b) Die zuständigen Behörden, die bei EU-Dreieckskonstellationen an der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen des Schiedsübereinkommens beteiligt sind, können auf folgende Weise vorgehen:
 1. Die zuständigen Behörden können sich für einen multilateralen Ansatz entscheiden (sofortige und uneingeschränkte Beteiligung aller betroffenen zuständigen Behörden); oder
 2. die zuständigen Behörden können sich für die Einleitung eines bilateralen Verfahrens entscheiden, an dem die beiden zuständigen Behörden

beteiligt sind, die (mittels Vergleichbarkeitsanalyse einschließlich Funktionsanalyse und sonstiger mit dem Fall zusammenhängender Sachverhaltselemente) das verbundene Unternehmen ermittelt haben, das durch Ausübung erheblichen Einflusses bei einer Kette von betroffenen Geschäftsvorfällen oder kaufmännischen/finanziellen Beziehungen zu einem dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entsprechenden Ergebnis beigetragen hat, und sollten die andere(n) zuständige(n) Behörde(n) in der EU auffordern, als Beobachter an den Verhandlungen im Rahmen des Verständigungsverfahrens teilzunehmen; oder

3. die zuständigen Behörden können sich für die Einleitung mehrerer parallel laufender bilateraler Verfahren entscheiden und sollten die andere(n) zuständige(n) EU-Behörde(n) auffordern, als Beobachter an den jeweiligen Verhandlungen im Rahmen des Verständigungsverfahrens teilzunehmen.

Den Mitgliedstaaten wird empfohlen, derartige Doppelbesteuerungsfälle im multilateralen Verfahren zu lösen. Allerdings sollte dies stets von allen zuständigen Behörden einvernehmlich je nach Sachlage und Umstände im Einzelfall beschlossen werden. Ist ein multilateraler Ansatz unmöglich und werden zwei (oder mehr) parallel laufende bilaterale Verfahren eingeleitet, sollten alle betroffenen zuständigen Behörden entweder als Vertragsstaaten im Rahmen des ursprünglichen Antrags unter dem Schiedsübereinkommen oder als Beobachter an der ersten Phase des im Schiedsübereinkommen vorgesehenen Verfahrens beteiligt werden.

- c) Je nach Fortgang der Verhandlungen und den vorgelegten Beweisen kann ein Beobachter den Status eines aktiven Teilnehmers erhalten. Will/wollen die andere(n) zuständige(n) Behörde(n) an der zweiten Phase (Schlichtung) teilnehmen, muss/müssen sie aktive(r) Teilnehmer werden.

Behält/behalten die andere(n) zuständige(n) Behörde(n) in der EU während der gesamten Verhandlungen lediglich Beobachterstatus, hat dies keinerlei Auswirkungen auf die Anwendung der Bestimmungen des Schiedsübereinkommens (z.B. Termin- und Verfahrensfragen).

Die Teilnahme als Beobachter bindet die andere(n) zuständige(n) Behörde(n) nicht an das abschließende Ergebnis des im Schiedsübereinkommen vorgesehenen Verfahrens.

Jeder Informationsaustausch im Rahmen des Verfahrens muss den üblichen rechtlichen und administrativen Anforderungen und Verfahren entsprechen.

- d) Der/die Steuerpflichtige(n) sollte(n) der/den betroffenen Steuerverwaltung(en) so früh wie möglich mitteilen, dass (eine) andere Partei(en) in (einem) anderen Mitgliedstaat(en) an dem Fall beteiligt sein könnte(n). Auf diese Mitteilung sollte die Übermittlung aller einschlägigen Fakten und Belege zeitnah folgen. Ein derartiges Vorgehen wird die Lösung von Doppelbesteuerungsfällen nicht nur beschleunigen, sondern auch dafür sorgen, dass sie nicht an unterschiedlichen Verfahrensfristen in den Mitgliedstaaten scheitert.

6.3 Praktische Durchführung des Verfahrens und Transparenz

- a) Um übersetzungsbedingte Kosten und Verzögerungen zu minimieren, sollte das Verständigungsverfahren und insbesondere der Austausch von Stellungnahmen entweder in einer gemeinsamen Arbeitssprache oder in einer Weise durchgeführt werden, die die gleiche Wirkung hat, sofern die zuständigen Behörden sich diesbezüglich bilateral (oder multilateral) einigen können.
- b) Das Unternehmen, das das Verständigungsverfahren beantragt, wird von der zuständigen Behörde, bei der es den Antrag eingereicht hat, während des Verfahrens über alle das Unternehmen betreffenden wesentlichen Entwicklungen unterrichtet.
- c) Die Vertraulichkeit von nach einem bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen oder dem Recht eines Vertragsstaats geschützten personenbezogenen Angaben wird gewahrt.
- d) Die zuständige Behörde bestätigt den Eingang des Antrags eines Steuerpflichtigen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens innerhalb eines Monats und unterrichtet gleichzeitig die zuständigen Behörden der anderen an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten durch Übermittlung einer Kopie des Antrags des Steuerpflichtigen.
- e) Ist die zuständige Behörde der Ansicht, dass das Unternehmen nicht die zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens notwendigen Mindestinformationen gemäß Nummer 5 Ziffer i übermittelt hat, fordert sie das Unternehmen innerhalb von zwei Monaten nach Eingang des Antrags zur Übermittlung der benötigten spezifischen Zusatzinformationen auf.
- f) Die Vertragsstaaten sagen zu, dass die zuständige Behörde dem antragstellenden Unternehmen in folgender Weise antworten wird:
 - i) Bezweifelt die zuständige Behörde, dass Gewinne des Unternehmens den Gewinnen eines Unternehmens eines anderen Vertragsstaates zugerechnet werden oder wahrscheinlich zugerechnet werden, setzt sie das Unternehmen von ihren Zweifeln in Kenntnis und fordert es zur Übermittlung etwaiger weiterer Erläuterungen auf.
 - ii) Hält die zuständige Behörde den Antrag für begründet und kann sie selbst eine zufriedenstellende Lösung herbeiführen, unterrichtet sie das Unternehmen entsprechend und nimmt so rasch wie möglich selbst die gerechtfertigten Korrekturen bzw. Abzüge vor.
 - iii) Hält die zuständige Behörde den Antrag für begründet, ist jedoch selbst nicht in der Lage, eine zufriedenstellende Lösung herbeizuführen, teilt sie dem Unternehmen mit, dass sie sich bemühen wird, den Fall im Wege der Verständigung mit der zuständigen Behörde jedes anderen betroffenen Vertragsstaats zu lösen.
- g) Erachtet eine zuständige Behörde einen Fall als begründet, sollte sie ein Verständigungsverfahren einleiten, indem sie die zuständige Behörde des/der

anderen Vertragsstaates/Vertragsstaaten über ihre Entscheidung unterrichtet und die Informationen gemäß Nummer 5 Ziffer i dieses Verhaltenskodexes in Kopie beifügt. Gleichzeitig setzt sie die Person, die ein Verfahren nach dem Schiedsübereinkommen beantragt hat, davon in Kenntnis, dass sie ein Verständigungsverfahren eingeleitet hat. Die das Verständigungsverfahren einleitende zuständige Behörde teilt außerdem der zuständigen Behörde des/der anderen Vertragsstaates/Vertragsstaaten und dem Antragsteller auf der Grundlage der ihr vorliegenden Informationen mit, ob ihr der Fall innerhalb der Frist gemäß Artikel 6 Absatz 1 Schiedsübereinkommen unterbreitet wurde und wann die Zweijahresfrist gemäß Artikel 7 Absatz 1 Schiedsübereinkommen beginnt.

6.4 Austausch von Stellungnahmen

- a) Die Vertragsstaaten sagen zu, dass nach Einleitung eines Verständigungsverfahrens die zuständige Behörde des Staates, in dem die Steuerfestsetzung, d. h. die endgültige Feststellung des Gewinns durch die Steuerverwaltung, oder eine gleichwertige Maßnahme erfolgt oder geplant ist, welche eine Korrektur enthält, die eine Doppelbesteuerung im Sinne von Artikel 1 Schiedsübereinkommen herbeiführt oder herbeiführen könnte, der zuständigen Behörde der anderen an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten eine Stellungnahme übermittelt, die Folgendes enthält:
 - i) Darlegung des Sachverhalts durch den Antragsteller;
 - ii) Beurteilung des Sachverhalts durch die Behörde, z. B. warum ihrer Ansicht nach eine Doppelbesteuerung erfolgt ist oder erfolgen könnte;
 - iii) Vorschlag zur Beseitigung der Doppelbesteuerung samt umfassender Erläuterung des Lösungsvorschlags.
- b) Die Stellungnahme umfasst eine vollständige Begründung der Steuerfestsetzung bzw. der Korrekturen sowie Unterlagen von grundsätzlicher Bedeutung für den Standpunkt der zuständigen Behörde und eine Liste aller weiteren bei der Korrektur verwendeten Dokumente.
- c) Die Stellungnahme wird den zuständigen Behörden der anderen an dem Fall beteiligten Vertragsstaaten so rasch wie angesichts der Komplexität des jeweiligen Falles möglich, spätestens jedoch vier Monate nach dem späteren der folgenden Zeitpunkte, übermittelt:
 - i) Datum des Steuerbescheids, d. h. der endgültigen Entscheidung der Steuerverwaltung über den zusätzlichen Gewinn, oder einer gleichwertigen Maßnahme;
 - ii) Datum des Eingangs des Antrags sowie der Mindestinformationen gemäß Nummer 5 Ziffer i bei der zuständigen Behörde.
- d) Die Vertragsstaaten sagen zu, dass die zuständige Behörde eines Landes, in dem keine Steuerfestsetzung oder gleichwertige Maßnahme erfolgt oder geplant ist, die, z. B. infolge einer Verrechnungspreiskorrektur, eine Doppelbesteuerung im Sinne des Artikels 1 Schiedsübereinkommen

herbeiführt oder herbeiführen könnte, nach Eingang einer Stellungnahme von einer anderen zuständigen Behörde so rasch wie angesichts der Komplexität des jeweiligen Falles möglich, spätestens jedoch sechs Monate nach Eingang der Stellungnahme, auf diese Stellungnahme antwortet.

- e) Die Antwort sollte in folgender Weise erfolgen:
- i) Ist die zuständige Behörde der Auffassung, dass eine Doppelbesteuerung vorliegt oder droht, und stimmt sie mit der in der Stellungnahme vorgeschlagenen Lösung überein, teilt sie dies der/den anderen zuständigen Behörde(n) mit und nimmt die entsprechenden Korrekturen oder Abzüge so rasch wie möglich vor.
 - ii) Ist die zuständige Behörde nicht der Auffassung, dass eine Doppelbesteuerung vorliegt oder droht, oder stimmt sie nicht mit der in der Stellungnahme vorgeschlagenen Lösung überein, übermittelt sie der/den anderen zuständigen Behörde(n) eine Stellungnahme, in der sie ihre Gründe darlegt und unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles einen unverbindlichen Zeitplan für dessen Behandlung vorschlägt. Sie schlägt zugleich gegebenenfalls einen Termin für ein persönliches Treffen vor, das spätestens 18 Monate nach dem späteren der folgenden Zeitpunkte stattfinden sollte:
 - aa) Datum des Steuerbescheids, d. h. der endgültigen Entscheidung der Steuerverwaltung über den zusätzlichen Gewinn, oder einer gleichwertigen Maßnahme;
 - bb) Datum des Eingangs des Antrags sowie der Mindestinformationen gemäß Nummer 5 Ziffer i bei der zuständigen Behörde.
- f) Die Vertragsstaaten treffen überdies alle geeigneten Maßnahmen, um alle Verfahren wo immer möglich zu beschleunigen. In diesem Zusammenhang sollten die Vertragsstaaten regelmäßig, mindestens aber einmal pro Jahr, persönliche Treffen ihrer zuständigen Behörden organisieren, bei denen diese die anhängigen Verständigungsverfahren erörtern können (vorausgesetzt, die Anzahl der Fälle rechtfertigt solche regelmäßigen Treffen).

6.5 Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mitgliedstaaten

Den Mitgliedstaaten wird empfohlen, in Verrechnungspreisfällen die Bestimmungen der Nummern 1 bis 3 auch für die Verständigungsverfahren gemäß Artikel 25 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen anzuwenden, der in den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten umgesetzt ist.

7. Ablauf der zweiten Phase nach dem Schiedsübereinkommen

7.1 Liste der unabhängigen Personen

- a) Die Vertragsstaaten verpflichten sich, dem Generalsekretariat des Rates der Europäischen Union unverzüglich die Namen der fünf unabhängigen Personen mitzuteilen, die als Mitglied des Beratenden Ausschusses gemäß Artikel 7

Absatz 1 Schiedsübereinkommen in Betracht kommen, und jede etwaige Änderung der Liste in gleicher Weise mitzuteilen.

- b) Die Vertragsstaaten übermitteln dem Generalsekretariat des Rates der Europäischen Union die Namen der von ihnen benannten unabhängigen Personen zusammen mit einem Lebenslauf der betreffenden Personen, aus dem u. a. hervorgeht, über welche Erfahrung diese Personen in den Bereichen Recht, Steuern und vor allem Verrechnungspreise verfügen.
- c) Die Vertragsstaaten können auf ihrer Liste auch angeben, welche dieser unabhängigen Personen die Anforderungen für die Funktion des Vorsitzenden erfüllen.
- d) Das Generalsekretariat des Rates fordert die Vertragsstaaten jedes Jahr auf, die Namen der von ihnen benannten unabhängigen Personen zu bestätigen und/oder die Namen der sie ersetzenden Personen zu übermitteln.
- e) Die vollständige Liste aller unabhängigen Personen wird auf der Website des Rates veröffentlicht.
- f) Die unabhängigen Personen müssen weder Staatsangehörige des Staates sein, der sie ernennt, noch müssen sie dort ihren Wohnsitz haben, sie müssen jedoch Staatsangehörige eines Vertragsstaates sein und ihren Wohnsitz im Geltungsgebiet des Schiedsübereinkommens haben.
- g) Den zuständigen Behörden wird empfohlen, eine vereinbarte Einverständniserklärung und eine Erklärung aufzusetzen, in der die ausgewählten unabhängigen Personen ihre Unabhängigkeit im betreffenden Fall versichern, und diese Erklärungen von den ausgewählten unabhängigen Personen unterzeichnen zu lassen.

7.2 Einsetzung des Beratenden Ausschusses

- a) Sofern die betroffenen Vertragsstaaten nichts anderes vereinbaren, ergreift der Vertragsstaat des ersten Steuerbescheids, d. h. der endgültigen Entscheidung der Steuerverwaltung über den zusätzlichen Gewinn, oder einer gleichwertigen Maßnahme, die eine Doppelbesteuerung im Sinne von Artikel 1 Schiedsübereinkommen herbeiführt oder herbeiführen kann, die Initiative zur Einsetzung des Beratenden Ausschusses und organisiert dessen Sitzungen in Absprache mit dem/den anderen Vertragsstaat(en).
- b) Die zuständigen Behörden sollten den Beratenden Ausschuss spätestens 6 Monate nach Ablauf der in Artikel 7 Schiedsübereinkommen genannten Frist einsetzen. Kommt eine zuständige Behörde dem nicht nach, kann eine andere beteiligte zuständige Behörde die Initiative ergreifen.
- c) Der Beratende Ausschuss besteht in der Regel aus zwei unabhängigen Personen sowie dem Vorsitzenden und den Vertretern der zuständigen Behörden. Im Falle von Dreieckskonstellationen, bei denen der Beratende Ausschuss nach dem multilateralen Ansatz einzusetzen ist, tragen die Vertragsstaaten den Anforderungen des Artikels 11 Absatz 2 Schiedsübereinkommen Rechnung und führen gegebenenfalls zusätzliche

Geschäftsordnungsbestimmungen ein, um sicherzustellen, dass der Beratende Ausschuss einschließlich seines Vorsitzenden Stellungnahmen mit einfacher Mehrheit beschließen kann.

- d) Der Beratende Ausschuss wird durch ein Sekretariat unterstützt, das von dem Vertragsstaat gestellt wird, der die Einsetzung des Beratenden Ausschusses veranlasst hat, sofern die betroffenen Vertragsstaaten nichts anderes vereinbaren. Aus Gründen der Unabhängigkeit ist dieses Sekretariat dem Vorsitzenden des Beratenden Ausschusses unterstellt. Die Mitglieder des Sekretariats unterliegen den Geheimhaltungsvorschriften des Artikels 9 Absatz 6 Schiedsübereinkommen.
- e) Der Ort, an dem der Beratende Ausschuss zusammentritt, und der Ort, an dem er seine Stellungnahme abzugeben hat, können von den zuständigen Behörden der beteiligten Vertragsstaaten im Voraus festgelegt werden.
- f) Die Vertragsstaaten übermitteln dem Beratenden Ausschuss vor seiner ersten Sitzung alle sachdienlichen Unterlagen und Informationen und vor allem sämtliche Dokumente, Berichte, Korrespondenz und Schlussfolgerungen aus dem Verständigungsverfahren.

7.3 Tätigkeit des Beratenden Ausschusses

- a) Ein Fall gilt an dem Tag als dem Beratenden Ausschuss unterbreitet, an dem der Vorsitzende bestätigt, dass die Ausschussmitglieder alle sachdienlichen Unterlagen und Informationen gemäß Nummer 7 Absatz 2 Buchstabe f erhalten haben.
- b) Das Verfahren vor dem Beratenden Ausschuss wird in der/ den Amtssprache(n) der beteiligten Vertragsstaaten geführt, sofern die zuständigen Behörden unter Berücksichtigung der Wünsche des Beratenden Ausschusses nicht etwas anderes vereinbaren.
- c) Der Beratende Ausschuss kann verlangen, dass die Partei, die eine Erklärung oder ein Dokument vorlegt, für eine Übersetzung in die Amtssprache(n) des Verfahrens sorgt.
- d) Unbeschadet des Artikels 10 Schiedsübereinkommen kann der Beratende Ausschuss die Vertragsstaaten und insbesondere den Vertragsstaat des ersten Steuerbescheids, d. h. der endgültigen Entscheidung der Steuerverwaltung über den zusätzlichen Gewinn, oder einer gleichwertigen Maßnahme, welche eine Doppelbesteuerung im Sinne von Artikel 1 Schiedsübereinkommen herbeigeführt hat oder herbeiführen könnte, vor den Beratenden Ausschuss laden.
- e) Als Kosten des Verfahrens des Beratenden Ausschusses, die zu gleichen Teilen von den beteiligten Vertragsstaaten getragen werden, gelten die Verwaltungskosten des Beratenden Ausschusses sowie die Honorare und Auslagen der unabhängigen Personen.
- f) Sofern die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten nichts anderes vereinbaren,

- i) erfolgt die Kostenerstattung für die unabhängigen Personen innerhalb der Grenzen der üblichen Erstattungen für hochrangige Beamte des Vertragsstaates, der die Einsetzung des Beratenden Ausschusses veranlasst hat;
 - ii) beträgt das Honorar für eine unabhängige Person 1 000 EUR pro Sitzungstag des Beratenden Ausschusses; der Vorsitzende erhält ein Honorar, das 10 % über dem der anderen unabhängigen Personen liegt.
- g) Die tatsächliche Erstattung der Kosten des Verfahrens des Beratenden Ausschusses erfolgt durch den Vertragsstaat, der die Einsetzung des Beratenden Ausschusses veranlasst hat, sofern die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten nichts anderes beschließen.

7.4 Stellungnahme des Beratenden Ausschusses

Die Vertragsstaaten erwarten, dass die Stellungnahme Folgendes enthält:

- a) die Namen der Mitglieder des Beratenden Ausschusses;
- b) den Antrag, der Folgendes beinhaltet:
 - Namen und Anschriften der beteiligten Unternehmen,
 - die beteiligten zuständigen Behörden,
 - eine Beschreibung des dem streitigen Fall zu Grunde liegenden Sachverhalts;
 - die eindeutig formulierte Streitfrage;
- c) eine kurze Zusammenfassung des Verfahrens;
- d) die Argumente und Methoden, auf die sich die Entscheidung in der Stellungnahme stützt;
- e) die Stellungnahme;
- f) den Ort, an dem die Stellungnahme abgegeben wurde;
- g) den Zeitpunkt, zu dem die Stellungnahme abgegeben wurde;
- h) die Unterschriften der Mitglieder des Beratenden Ausschusses.

Die Entscheidung der zuständigen Behörden und die Stellungnahme des Beratenden Ausschusses werden wie folgt bekannt gegeben:

- i) Sobald die Entscheidung ergangen ist, übersendet die zuständige Behörde, der der Fall unterbreitet wurde, jedem beteiligten Unternehmen eine Kopie der Entscheidung der zuständigen Behörden und eine Kopie der Stellungnahme des Beratenden Ausschusses.

- ii) Stimmen die zuständigen Behörden der beteiligten Vertragsstaaten einer Veröffentlichung der Entscheidung und der Stellungnahme zu, so erfolgt diese Veröffentlichung erst, wenn beide beteiligten Unternehmen der zuständigen Behörde, der der Fall unterbreitet wurde, schriftlich mitgeteilt haben, dass sie keine Einwände gegen die Veröffentlichung der Entscheidung und der Stellungnahme haben. Sofern die beteiligten Unternehmen einverstanden sind, können die zuständigen Behörden der beteiligten Vertragsstaaten auch vereinbaren, die Entscheidung und die Stellungnahme ohne Nennung der Namen der beteiligten Unternehmen zu veröffentlichen, wobei auch alle weiteren Angaben, die eine Identifizierung der beteiligten Unternehmen ermöglichen könnten, gelöscht werden.
- iii) Die Stellungnahme des Beratenden Ausschusses wird in drei (bzw. bei Dreieckskonstellationen entsprechend mehr) Urschriften ausgefertigt, wovon je eine den zuständigen Behörden der beteiligten Vertragsstaaten und eine dem Generalsekretariat des Rates zur Archivierung übermittelt wird. Besteht Einvernehmen über die Veröffentlichung der Stellungnahme, so wird sie in der/den Originalsprache(n) auf der Website der Kommission veröffentlicht.

8. Erhebung von Steuern und Zinsen während des grenzübergreifenden Streitbeilegungsverfahrens

- a) Den Mitgliedstaaten wird empfohlen, alle notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, damit den Unternehmen, die an den grenzübergreifenden Streitbeilegungsverfahren des Schiedsübereinkommens beteiligt sind, während dieser Verfahren unter denselben Bedingungen Zahlungsaufschub gewährt werden kann wie in innerstaatlichen Verwaltungs- und Gerichtsverfahren, auch wenn dies in manchen Mitgliedstaaten eine Änderung der Rechtsvorschriften erforderlich machen kann. Den Mitgliedstaaten wird weiter empfohlen, diese Maßnahmen auch auf die grenzübergreifenden Streitbeilegungsverfahren nach den Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten auszudehnen.
- b) Da der Steuerpflichtige während der Verhandlungen im Rahmen des Verständigungsverfahrens keine Nachteile dadurch erleiden sollte, dass während der Dauer des Verständigungsverfahrens bei Zinsen und Rückzahlungen unterschiedliche Ansätze verfolgt werden, wird den Mitgliedstaaten empfohlen, auf folgende Weise vorzugehen:
 - Freigabe der Steuererhebung und Rückzahlung ohne Zinsen oder
 - Freigabe der Steuererhebung und Rückzahlung mit Zinsen oder
 - Einzelfallentscheidung über Erhebung bzw. Rückzahlung von Zinsen (möglicherweise im Laufe des Verständigungsverfahrens).

9. Beitritt neuer EU-Mitgliedstaaten zum Schiedsübereinkommen

Die Mitgliedstaaten werden sich bemühen, das Übereinkommen über den Beitritt der neuen EU-Mitgliedstaaten zum Schiedsübereinkommen so rasch wie möglich, in

jedem Fall jedoch spätestens zwei Jahre nach deren EU-Beitritt, zu unterzeichnen und zu ratifizieren.

10. Schlussbestimmungen

Um die ausgewogene und wirksame Anwendung dieses Verhaltenskodexes zu gewährleisten, werden die Mitgliedstaaten aufgefordert, der Kommission alle zwei Jahre über seine praktische Anwendung zu berichten. Auf der Grundlage der Berichte der Mitgliedstaaten wird die Kommission dem Rat Bericht erstatten und gegebenenfalls eine Überprüfung des Verhaltenskodex vorschlagen.