

Bindungswirkung von generellen Verständigungsverfahren aus deutscher, österreichischer und schweizerischer Sicht

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen/Prof. Dr. Georg Kofler/Prof. Dr. Madeleine Simonek*



Klaus-Dieter Drüen, Prof. Dr., Rechtsanwalt, Inhaber des Lehrstuhls für Deutsches, Europäisches und Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Ludwig-Maximilians-Universität München



Georg Kofler, Prof. Dr., LL.M., Professor am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik sowie am LIT Digital Transformation and Law Lab an der Johannes Kepler Universität Linz



Madeleine Simonek, Prof. Dr., Rechtsanwältin, dipl. Steuerexpertin, ordentliche Professorin für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich, Konsultantin bei Schellenberg Wittmer AG, Zürich

Generelle Verständigungsvereinbarungen iSv Art. 25 Abs. 3 OECD-MA dienen dazu, Schwierigkeiten oder Zweifel bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zu klären. Sie gelten als völkerrechtliche Verträge, die – aus völkerrechtlicher Sicht – für die Vertragsparteien bindend sind. Davon zu unterscheiden ist indessen die Frage, ob und für wen generelle Verständigungsvereinbarungen aus innerstaatlicher Sicht Bindungswirkungen entfalten können. In Deutschland binden generelle Verständigungsvereinbarungen bzw. Konsultationsvereinbarungen nach herrschender Meinung nur die vertragsschliessenden Staaten bzw. deren Behörden; den Gerichten steht hingegen eine vollumfängliche Prüfungscompetenz zu. In Österreich hängt eine allgemeine Bindungswirkung von generellen Verständigungsvereinbarungen entscheidend davon ab, ob

diese ordnungsgemäss im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurden. In der Schweiz ist eine allgemeine Bindungswirkung, die auch für das Bundesgericht gilt, für abkommenskonform abgeschlossene Verständigungsvereinbarungen nahezu unbestritten. Bei Verständigungsvereinbarungen, die den Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens sprengen, sind sich Lehre und Praxis hingegen uneinig.

Les accords généraux résultant de procédures amiables au sens de l'art. 25 al. 3 du Modèle de Convention OCDE servent à clarifier des difficultés ou des doutes dans l'interprétation des conventions en matière de double imposition. Ils sont considérés comme des traités de droit international qui, du point de vue du droit international public, lient les parties contractantes. Il faut toutefois distinguer la question de savoir si et pour qui les accords généraux résultant de procédures amiables peuvent produire des effets contraignants du point de vue du droit interne. En Allemagne, l'opinion dominante soutient que les accords généraux résultant de procédures amiables ou les accords de consultation ne lient que les États contractants respectivement leurs autorités ; les tribunaux, en revanche, ont le plein pouvoir de contrôle. En Autriche, l'effet contraignant d'accords généraux résultant de procédures amiables dépend de

* Der Beitrag ist im Rahmen des D-A-CH Steuerausschusses entstanden, in welchem Experten und Expertinnen der Bundessteuerberaterkammer Berlin, der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Wien, und der Expert-Suisse, Schweiz, international-steuerrechtliche Fragestellungen im Hinblick auf die drei Länder behandeln. Die Autoren und die Autorin danken Herrn Luca Belloni, BLaw, Assistent am Lehrstuhl Simonek an der Universität Zürich, für die tatkräftige Unterstützung und die Korrekturarbeiten.

leur publication en bonne et due forme dans le Journal officiel fédéral. En Suisse, un effet contraignant général, qui s'applique également au Tribunal fédéral, est presque incontesté pour les accords résultant de procé-

dures amiables conformes à la convention. Dans le cas d'accords qui dépassent le cadre d'une convention de double imposition, doctrine et pratique sont en revanche divisées.

Inhalt

1	Einleitung	203	5	Bindungswirkung von Verständigungsverfahren in Österreich	212
2	Völkerrechtliche Einordnung von generellen Verständigungsverfahren	204	6	Bindungswirkung von Verständigungsverfahren in der Schweiz	215
3	Verhältnis des Völkerrechts zum Landesrecht	205	6.1	Verständnis der abkommensrechtlichen Delegationsnorm	215
4	Bindungswirkung von Verständigungsverfahren in Deutschland	206	6.2	Bindungswirkung von kompetenzkonform abgeschlossenen Verständigungsverfahren	216
4.1	Innerstaatliche Bindung konkreter Verständigungsverfahren	206	6.3	Bindungswirkung von kompetenzwidrig abgeschlossenen Verständigungsverfahren	217
4.2	Bindungswirkung genereller Verständigungsverfahren?	206	7	Fazit	219
4.2.1	Streit über Bindungswirkung in Deutschland	206		Literatur	220
4.2.2	Neue Verordnungsermächtigung nach § 2 Abs. 2 AO-D n. F.	207		Rechtsquellen	224
4.2.3	Bindungswirkung für die Rechtsprechung?	207		Materialien	225
4.2.4	Verfassungsrechtliche Aspekte	208		Praxisanweisungen	226
4.2.5	Argumente für eine umfassende judikative Überprüfbarkeit der Abkommenskonformität	210			
4.2.6	Verordnungsermächtigung für Abkommensänderungen und -erweiterungen nach § 2 Abs. 3 AO-D	211			
4.2.7	Resümee zur Bindungswirkung aus deutscher Sicht	212			

1 Einleitung

Im Abkommensrecht regelt Art. 25 OECD-MA als verfahrensrechtliches Instrument verschiedene Arten von Verständigungsverfahren zur Bewältigung von Schwierigkeiten und Zweifeln bei der Auslegung und Anwendung des jeweiligen DBA und zur Konsensfindung.¹ Alle deutschen, österreichischen und schweizerischen DBA zu Steuern auf Einkommen und Vermögen enthalten entsprechende Verständigungsverfahrensklauseln, so auch die DBA unter den D-A-CH-Staaten. In allen drei DBA ist zudem ein Schiedsverfahren für den Fall vorgesehen, dass ein Verständigungsverfahren zu keiner Einigung führt, wobei die Schiedsklauseln aber in Bezug auf Gegenstand und Verfahren unterschiedlich gestaltet sind. Art. 25 Abs. 5 DBA-D-A verpflichtet die Vertragspartner – im Unterschied zu Art. 26 Abs. 5 und 6 DBA-D und Art. 25 Abs. 5 DBA-A – insbesondere dazu, im Rahmen

eines Schiedsverfahrens den EuGH anzurufen. Hierzu ist inzwischen eine erste Entscheidung ergangen.²

Art. 25 OECD-MA und die entsprechenden Artikel in den DBA von Deutschland, Österreich und der Schweiz ermöglichen verschiedene Unterformen von Verständigungsverfahren. Das antragsgebundene Verständigungsverfahren iES nach Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA dient als zwischenstaatliches Verwaltungsverfahren dem Schutz des Bürgers und der Bürgerin im Einzelfall. Die zuständigen Behörden bemühen sich darin, eine eingetretene oder drohende Doppelbesteuerung auf dem Verhandlungsweg zu beseitigen.³ Eine besondere Ausprägung des

1 LEHNER, Doppelbesteuerungsabkommen, 1638; DRÜEN, Verständigungs- und Schiedsverfahren, 505.

2 EuGH 12.9.2017, C-648/15, Republik Österreich/Bundesrepublik Deutschland, publiziert in: Deutsches Steuerrecht 2017, 1967.

3 Im Allgemeinen BOSS, Art. 25 OECD-MA N 21 ff.; ISMER, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive?, 366; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 535 ff. Einzelheiten zum Ablauf in Deutschland: BMF (deutsches Bundesministerium der Finanzen), Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9.10.2018, BStBl. I 2018, 1122; BECKER, Internationale Zusammenarbeit – Konsultation und Verständigung, 168; HAASE, Art. 25 OECD-MA

Verständigungsverfahren sind Vorabverständigungsverfahren in Verrechnungspreissachen (bilaterale APA-Verfahren).⁴ Das Konsultationsverfahren iSd Art. 25 Abs. 3 S. 1 OECD-MA dient der vorgängigen Vermeidung von Steuerstreitigkeiten⁵ oder wird im Anschluss an ein individuelles Verständigungsverfahren bei sich häufig wiederholenden Sachverhalten eingeleitet. Im Unterschied zum normalen, «konkreten» Verständigungsverfahren iSd dient das Konsultationsverfahren der Erzielung von «abstrakten Verständigungsvereinbarungen».⁶ In diesem Verfahren bemühen sich die Vertragsstaaten, losgelöst von einem konkreten Einzelfall, Schwierigkeiten und Zweifel bei der Auslegung und Anwendung des Abkommens einvernehmlich zu beseitigen.⁷ Die Vertragsstaaten sollen sich z. B. auf eine einheitliche Auslegung bestimmter im DBA verwendeter Begriffe verständigen oder die Verwendung bestimmter zwischenstaatlicher Formulare abklären.⁸

Dieser Beitrag konzentriert sich auf die generellen Verständigungsvereinbarungen.⁹ Für die drei Mitgliedstaaten des D-A-CH-Steuerausschusses werden die verfassungsrechtlichen und einfachrechtlichen Grundlagen sowie die praktischen Folgen einer abkommensrechtlichen Verständigungsvereinbarung aufgezeigt. Im Vordergrund steht dabei die Frage, inwiefern den im D-A-CH-Verhältnis abgeschlossenen generellen Verständigungsvereinbarungen eine Bindungswirkung für die Steuerbehörden, die steuerpflichtigen Personen und die Gerichte zukommt.

2 Völkerrechtliche Einordnung von generellen Verständigungsvereinbarungen

Jede der auf Grundlage von Art. 25 Abs. 3 OECD-MA zwischen den obersten Finanzbehörden der Vertragspartner «erzielte» Verständigung über Auslegungszweifel eines DBA bildet einen völkerrechtlichen Vertrag.¹⁰ Rechtsgrundlage für den Vertragsschluss sind die Art. 25 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Regelungen der DBA.¹¹ Diese beinhalten eine Kompetenzerteilung zum Abschluss genereller Verständigungsvereinbarungen durch die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten. In Deutschland und Österreich ist dies das jeweilige Bundesministerium der bzw. für Finanzen (nachfolgend BMF), in der Schweiz das Staatssekretariat für Internationale Finanzfragen (SIF).

Der Vertragsschluss beruht auf einem Kompromiss, ähnlich der tatsächlichen Verständigung im deutschen innerstaatlichen Besteuerungsverfahren.¹² Nach dem herrschenden Verständnis in den drei D-A-CH-Staaten ist eine Verständigungsvereinbarung völkerrechtlich verbindlich (*pacta sunt servanda*).¹³ Eine Nichterfüllung der Verpflichtung führt zu einer völkerrechtlichen Verantwortlichkeit des betreffenden Staates.¹⁴ Die völkerrechtliche Verbindlichkeit beschränkt sich grundsätzlich auf abkommenskonforme generelle Verständigungsvereinbarungen. Zu prüfen bleibt aber, inwieweit Art. 46 WVK für eine dem massgebenden DBA widersprechende Konsultationsvereinbarung von Bedeutung ist.¹⁵

N 12 ff.; zu Kritikpunkten JEHLIN/LÖCHERBACH, Tagungsbericht zum 18. Münchner Unternehmenssteuerforum, 1 ff.; zur Statistik und zu Entwicklungstendenzen STROTKEMPER, Aktuelle OECD-Statistik zu Verständigungsverfahren und Überlegungen zur Weiterentwicklung von Verständigungs- und Schiedsklauseln, 479 ff.; FLÜCHTER, Ein Mindeststandard für Verständigungsverfahren, peer reviews und die Aussicht auf mehr Schiedsklauseln, 943; DRÜEN, § 178a AO-D N 3. Zum Ablauf in der Schweiz und zu den Inhaltsanforderungen an einen Antrag SIF, Merkblatt Verständigungsverfahren vom Mai 2018.

4 BMF (deutsches Bundesministerium der Finanzen), Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9.10.2018, BStBl. I 2018, 1122; PUSCHER, Advance Pricing Agreements, 519 ff.; GREIL, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?, 51 ff.; vgl. DRÜEN, § 178a AO-D N 1; EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 91 ff.

5 BECKER, Internationale Zusammenarbeit – Konsultation und Verständigung, 168.

6 GLASER, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 102. Ausführlich PAPST/URTZ, Art. 25 OECD-MA N 139 ff.

7 Übersicht bei LEHNER, Art. 25 OECD-MA N 165.

8 Siehe BMF (deutsches Bundesministerium der Finanzen), Information zum Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Schiedsübereinkommen vom 31.3.2015, BMF-010221/0172-VI/8/2015, Ziff. B.1.

9 Oder häufig auch Konsultationsvereinbarungen genannt.

10 Für Deutschland: GLORIA, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 175 mwN. Für Österreich: PAPST/URTZ, Art. 25 OECD-MA N 148. Für die Schweiz: BOSS, Art. 25 OECD-MA N 112; DUSS/SALOM, Mutual Agreement Procedure in Switzerland, 7; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 537 f.; OBERSON, Précis de droit fiscal international, § 15 N 1083; SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, 118.

11 KRUSE, Gesetzmässigkeit der Verwaltung und Verfahrensordnungen, 519.

12 KRUSE, Gesetzmässigkeit der Verwaltung und Verfahrensordnungen, 519; SEER, Vor § 118 AO-D N 15 ff.; GLASER, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 109.

13 Art. 26 WVK.

14 GLORIA, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 180.

15 Dazu aus schweizerischer Sicht ausführlicher Abschn. 6.3 hinten.

3 Verhältnis des Völkerrechts zum Landesrecht

Die rechtlichen Folgen einer Verständigungsvereinbarung hängen auf innerstaatlicher Ebene vom jeweiligen Grundverständnis des betreffenden Staates zum Verhältnis zwischen nationalem Recht und Völkerrecht ab. Die beiden Hauptströmungen zum Verhältnis zwischen nationalem Recht und Völkerrecht sind der Monismus und der Dualismus. Beide Theorien sind, in gemässiger Form, in den D-A-CH-Staaten vertreten.

Deutschland folgt dem gemässigten Dualismus, wonach die Völkerrechtsordnung und die staatlichen Rechtsordnungen voneinander unabhängig bestehen.¹⁶ Art. 59 Abs. 2 GG-D ordnet grundsätzlich die Geltung völkerrechtlicher Verträge im Rang einfacher Bundesgesetze an, trifft aber keine Aussage über den Vollzug dieser Übernahme. Im Dualismus kann die Übernahme von Völkerrecht in innerstaatliches Recht nach der Vollzugstheorie oder nach der Transformationstheorie erfolgen. Nach der Transformationstheorie kann eine völkerrechtliche Norm in den innerstaatlichen Bereich nur aufgrund eines Transformationsakts gelten.¹⁷ Der Gesetzgeber schafft innerstaatliches Recht mit dem Inhalt der völkerrechtlichen Norm. Die dem Völkerrecht gleichlautende Norm hat ihren Geltungsgrund im staatlichen Recht; dementsprechend ist die Norm von den staatlichen Organen und Behörden zu beachten.¹⁸ Für die Vollzugstheorie bleibt es bei der völkerrechtlichen Natur des Vertrages; folglich muss dieser nach völkerrechtlichen Grundsätzen ausgelegt werden.¹⁹ Das deutsche Bundesverfassungsgericht bekennt sich nicht ausdrücklich zu einer der beiden Theorien; dogmatisch lassen sich die Inhalte seiner Rechtsprechung aber besser mit der Vollzugstheorie vereinbaren.²⁰

Österreich und die Schweiz folgen grundsätzlich dem Monismus. Dieser versteht die Völkerrechts- und staatliche Ordnung als Teile eines zusammenhängenden umfassenden Rechtssystems.²¹

Was die Rangordnung zwischen dem Landesrecht und Völkerrecht betrifft, folgt die Schweiz einem gemässigten Monismus, der dem Völkerrecht den Vorrang einräumt, aber anerkennt, dass Konflikte zwischen dem na-

tionalen und internationalen Recht bestehen können.²² In der Schweiz ist die monistische Konzeption nicht ausdrücklich in der BV verankert. Sie ergibt sich aber aus mehreren verfassungsrechtlichen Bestimmungen, namentlich aus Art. 189 Abs. 1 lit. c BV (Staatsvertragsbeschwerde) und Art. 190 BV (Bindung der rechtsanwendenden Behörden an das Völkerrecht).²³ Zudem verpflichtet Art. 5 Abs. 4 BV Bund und Kantone, das Völkerrecht zu beachten. Nach schweizerischem Verständnis bedürfen völkerrechtliche Verträge für ihre direkt-anwendbaren Bestimmungen keines innerstaatlichen Rechtsakts, um ihre Wirkung im Inland zu entfalten. Sie gelten automatisch, sobald die Schweiz völkerrechtlich wirksam verpflichtet ist, d. h. der völkerrechtliche Vertrag in Kraft getreten ist.²⁴

In Österreich gelten nach Art. 49 und 50 B-VG-A bzw. nach dem BGBIG-A kundgemachte Staatsverträge als Bestandteile des Bundesrechts. Der Rang des Völkerrechts im innerstaatlichen Recht ergibt sich sodann nach der Kundmachung im Bundesgesetzblatt (z. B. als vom Nationalrat genehmigter Staatsvertrag, als ohne eine solche Genehmigung abgeschlossener Staatsvertrag), also entweder im (einfachen) Gesetzes- oder im Verordnungsrang.²⁵ Nach diesem Rang ergibt sich weiters auch die derogatorische Kraft der völkerrechtlichen Normen gegenüber innerstaatlichem Recht und umgekehrt. So kann prinzipiell jeder Staatsvertrag im (einfachen) Gesetzes- oder Verordnungsrang durch eine spätere Norm gleicher oder höherer Stufe derogiert werden.²⁶

Die unterschiedlichen innerstaatlichen Grundsätze zur Umsetzung und Wirkungsweise von Völkerrecht im Landesrecht führen zu unterschiedlichen Ansätzen und punktuell zu divergierenden Qualifikationen und Rechtsfolgen von generellen Verständigungsvereinbarungen, auf die im Folgenden einzugehen ist.

16 GEIGER, Staatsrecht III, 14; SCHWEITZER/DEDERER, Staatsrecht III, 18.

17 STREINZ, Art. 59 GG-D N 60 und 63.

18 GEIGER, Staatsrecht III, 144.

19 BUTZER/HAAAS, Art. 59 GG-D N 97.

20 STREINZ, Art. 59 GG-D N 64 f.; SAUER, Staatsrecht III, 88 N 11.

21 Statt vieler: EPINEY, Art. 5 BV N 77.

22 Statt vieler: BAUMANN, Der Einfluss des Völkerrechts auf die Gewaltenteilung, 259 N 342; FASSBENDER, «Völkerrecht und Landesrecht», 436; TSCHUMI/SCHINDLER, Art. 5 BV N 66.

23 EPINEY, Art. 5 BV N 77; KÄLIN/EPINEY/CARONI/KÜNZLI, Völkerrecht, 111 ff.; RHINOW/SCHNEIDER/UEBERSAX, Schweizerisches Verfassungsrecht, N 3612 ff.

24 EPINEY, Art. 5 BV N 77; KÄLIN/EPINEY/CARONI/KÜNZLI, Völkerrecht, 110; TSCHUMI/SCHINDLER, Art. 5 BV N 66.

25 Ein Abschluss verfassungsändernder oder verfassungsergänzender – auch als «verfassungskoordiniert» bezeichneter – Staatsverträge ist seit der B-VG-A-Novelle BGBl. I Nr. 2/2008 nicht mehr möglich.

26 Siehe dazu und zum gleichsam anwendbaren Grundsatz der *lex specialis* KOFLER, Einleitung N 37 ff.

4 Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen in Deutschland²⁷

4.1 Innerstaatliche Bindung konkreter Verständigungsvereinbarungen

Innerstaatlich binden Verständigungsvereinbarungen i.e.S. nach Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA weder die Gerichte²⁸ noch die Steuerpflichtigen.²⁹ Sie sind nur den Steuerpflichtigen gegenüber verbindlich, in deren (persönlicher) Sache der Vertrag geschlossen worden ist, d. h. sie wirken nur *inter partes*.³⁰ Sofern, wie selten, die Verständigungsergebnisse unter Wahrung des Steuergeheimnisses bekanntgegeben werden,³¹ hat die in Form einer allgemeinen (norminterpretierenden) Verwaltungsvorschrift bekanntgegebene Verständigung keine Rechtsnormqualität.³²

4.2 Bindungswirkung genereller Verständigungsvereinbarungen?

Anders als die geklärte Rechtslage zur Bindungswirkung «klassischer» Verständigungsvereinbarungen i.S.d. Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA bedarf die Bindungswirkung der «abstrakten» Verständigungsvereinbarungen, d. h. der Konsultationsvereinbarungen – die auf Basis der Art. 25 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen des jeweiligen DBA geschlossen werden – genauerer Untersuchung. Zahlreiche deutsche Abkommen, wie auch die DBA unter den D-A-CH-Staaten, sehen eine Konsultationsvereinbarung vor.³³ Konsultationsvereinbarungen werden von der deutschen Finanzverwaltung mit dem anderen Staat insbesondere getroffen, wenn der zweifelhafte Sachverhalt verbreitet ist (z. B. Entlassungsabfindungen an Arbeitnehmer) und einzelne, aufwändige und zumeist langjährige Verständigungsverfahren (mit dem Ziel einer jeweils konkreten Verständigungsvereinbarung) weder im Interesse der Verwaltungen noch der Steuerpflichtigen lägen.³⁴ So werden im Verhältnis zwischen den D-A-CH-Staaten regelmässig generelle Verständigungsvereinbarungen abgeschlossen.

4.2.1 Streit über Bindungswirkung in Deutschland

In der deutschen Rechtsordnung war die innerstaatliche Bindungswirkung von Konsultationsvereinbarungen bis zur Einführung des § 2 Abs. 2 AO-D durch das JStG-D 2010 heftig umstritten.³⁵ Die Finanzverwaltung ging von einer Bindung der abschliessenden Verwaltungen und ihrer nachgeordneten Behörden³⁶ sowie der Gerichte³⁷ aus. Dagegen unterscheidet die herrschende Meinung zu Recht zwischen der Bindung gegenüber dem anderen Vertragsstaat,³⁸ der Bindung innerstaatlicher Rechtsanwendungsorgane und der Selbstbindung der die Vereinbarung abschliessenden und der ihnen nachgeordneten Behörden.³⁹ Der Bundesfinanzhof (nachfolgend BFH) verneinte in ständiger Rechtsprechung eine innerstaatliche strikte Bindungswirkung der Rechtsprechung an (nachträgliche) Verständigungsvereinbarungen⁴⁰ der beteiligten Finanzbehörden der Vertragsstaaten wegen des Gesetzesvorbehalts des Art. 20 Abs. 3 GG-D.⁴¹ Denn die im Bundessteuerblatt (nachfolgend BStBl.) veröffentlichte Auslegungsvereinbarung hat innerstaatlich nur den

27 Basierend auf DRÜEN, § 2 AO-D N 42a ff.

28 A. A. GLASER, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 137.

29 BFH 10.7.1996, I R 4/96, publiziert in: BStBl. II 1997, 17.

30 Zur verfahrensmässigen Umsetzung LOOSE, § 175a AO-D N 3 ff.; monographisch STIEWE, Die verfahrensrechtliche Umsetzung internationaler Verständigungsvereinbarungen (§ 175a AO), 1 ff.

31 Kritik zur restriktiven Praxis LEHNER, Art. 25 OECD-MA N 119.

32 Finanzgericht Schleswig-Holstein, EFG 1971, 580; allgemein DRÜEN, § 4 AO-D N 84.

33 Übersicht bei LEHNER, Art. 25 OECD-MA N 165.

34 SCHRÖDER, Die auslegende Konsultationsvereinbarung am Beispiel des Besteuerungsrechtes für Abfindungszahlungen, 49; für Beispiele vgl. GLASER, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 104 f.

35 BGBl. I 2010, 1792; dazu Deutscher Bundestag, Drucksache 17/2249, 86.

36 LEHNER, Art. 25 OECD-MA N 154; DRÜEN, § 4 AO-D N 80.

37 Deutscher Bundestag, Drucksache 17/2249, 86; vgl. BMF (deutsches Bundesministerium der Finanzen), Schreiben vom 13.4.2010, BStBl. I 2010, 353; ebenso SCHRÖDER, Die auslegende Konsultationsvereinbarung am Beispiel des Besteuerungsrechtes für Abfindungszahlungen, 50; GLASER, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 123 und 131; zuvor bereits GLORIA, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 191 f.

38 Zur umstrittenen völkerrechtlichen Qualifikation näher GLASER, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 111 ff.: völkerrechtlicher Vertrag, unverbindliche Abrede, spätere Übereinkunft der Vertragsparteien i.S.d. Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK oder «sekundäres Vertragsrecht»; für eine Übereinkunft JIROUSEK/LOUKOTA, Höchstgerichtliche DBA-Auslegung und die Wiener Vertragsrechtskonvention, 53 f.

39 LEHNER, Art. 25 OECD-MA N 154; MUSIL, § 2 AO-D N 313.

40 Im Unterschied zu verbindlichen Protokollvereinbarungen, vgl. BFH 15.9.2004, I R 67/03, publiziert in: Internationales Steuerrecht 2005, 65; ISMER, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive?, 366.

41 BFH 2.9.2009, I R 111/08/I R 90/08, publiziert in: BStBl. II 2010, 389 = BStBl. II 2010, 396 mwN; zuvor Finanzgericht München, EFG 2009, 228; Finanzgericht Saarland, EFG 2008, 1686; gl. A. EILERS, Art. 25 OECD-MA N 63; MENCK, Art. 25 OECD-MA N 94 f.; SCHAUMBURG/VON FREEDEN/HÄCK, Internationales Steuerrecht, 109 N 19; LEHNER, Grundlagen N 137 und Art. 25 OECD-MA N 154a; MÜLHAUSEN, Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht, 207; HERLINGHAUS, Besteuerung durch geändertes DBA ohne Zustimmungsgesetz unzulässig, 595 f.; LÜHN, FG Köln: Einkommensteuer: Besteuerungsrecht für Arbeitnehmerabfindungen nach DBA Belgien, 202; PORTNER, Besteuerung von Abfindungen auf der Grundlage der DBA mit Belgien und den Niederlanden, 586; MUSIL, § 2 AO-D N 316.

Rang einer Verwaltungsvorschrift.⁴² Dabei hatten bereits früher der BFH und einzelne seiner Mitglieder den Weg der Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen durch Rechtsverordnungen ins Spiel gebracht,⁴³ der bereits im letzten Jahrhundert erwogen worden,⁴⁴ vor Einführung des § 2 Abs. 2 AO-D im Jahr 2010 aber mangels einer hinreichenden Ermächtigungsgrundlage nicht gangbar war.⁴⁵

4.2.2 Neue Verordnungsermächtigung nach § 2 Abs. 2 AO-D n. F.

Mit Hilfe der Verordnungsermächtigung an das deutsche Bundesministerium der Finanzen (nachfolgend BMF) in § 2 Abs. 2 AO-D neue Fassung (nachfolgend n. F.) «zur Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen» sollte nach der Gesetzesbegründung als Reaktion auf die bisherige Rechtsprechung eine umfassende Bindungswirkung von Konsultationsvereinbarungen ermöglicht werden. Die Transformation in das nationale Recht soll danach im Wege einer Rechtsverordnung des BMF erfolgen, was die innerstaatliche Wirksamkeit einer Konsultationsvereinbarung nach Massgabe der verfassungsrechtlichen Vorgaben gewährleisten soll.⁴⁶ Nach Einschätzung des BMF verbleibe den Finanzgerichten gegenüber einer solchen durch Rechtsverordnung umgesetzten Auslegungsvereinbarung nur ein «eingeschränkter Prüfungsumfang». In formeller Hinsicht könnten die Gerichte nur prüfen, ob die Formerfordernisse bei der Veröffentlichung eingehalten und die Zuständigkeiten gewahrt wurden. In materieller Hinsicht sei die Überprüfung auf die Tatbestandsvoraussetzungen der Ermächtigungsgrundlage beschränkt, insbesondere darauf, ob tatsächlich Schwierigkeiten bei der Auslegung und Anwendung des Abkommens vorlägen. Unmöglich solle dagegen eine gerichtliche «Vollüberprüfung» durch «die Hintertür» sein.⁴⁷

4.2.3 Bindungswirkung für die Rechtsprechung?

Ob Gesetzgeber und das BMF das erklärte Ziel einer allgemeinen und umfassenden Bindungswirkung von Konsultationsvereinbarungen «auch für die Rechtsprechung»⁴⁸ erreicht haben, begegnet verschiedenen (verfassungsrechtlichen) Zweifeln.⁴⁹ Zunächst entspricht § 2 Abs. 2 S. 2 AO-D n. F. mit seiner Definition von Konsultationsvereinbarungen Art. 25 Abs. 3 S. 1 OECD-MA.⁵⁰ Verhandelt sind damit auszuräumende Rechts-, aber auch Sachverhaltsfragen und verwaltungstechnische Fragen.⁵¹ Unklar ist, ob darüber hinausgehende Themen Gegenstand von Konsultationsvereinbarungen sein können, weil § 2 Abs. 2 AO-D wie Art. 25 Abs. 3 S. 1 OECD-MA – anders als Art. 25 Abs. 3 S. 2 OECD-MA («wie eine Doppelbesteuerung [...] vermieden werden kann») – zum Ziel des Konsultationsverfahrens schweigt.⁵² Die Bundessteuerberaterkammer geht von der Unzulässigkeit einer Konsultationsvereinbarung zur Vermeidung einer «doppelten Nichtbesteuerung» iSv § 2 Abs. 2 S. 1 AO-D aus.⁵³ Allerdings treffen Vertragsstaaten Konsultationsvereinbarungen auch zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung und sogenannter weisser Einkünfte

42 LEHNER, Art. 25 OECD-MA N 166; GLASER, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 131 f.

43 So in der Voraufgabe noch LEHNER, Einleitung N 136: «der einzigverbleibende Weg, um Auslegungsvereinbarungen als innerstaatlich verbindlich zu betrachten, [wäre] anzunehmen, dass Bestimmungen von der Art des Art. 25 Abs. 3 OECD-MA, nachdem das Parlament ihnen zugestimmt hat, die zuständigen Behörden zum Erlass innerstaatlicher abgeleiteter Rechtsvorschriften [Rechtsverordnungen, regulations, arrêtes] ermächtigen».

44 TEICHNER, Die Verständigung – Ein Versuch zu ihrer rechtssystematischen Einordnung, 352 f.

45 MÜLHAUSEN, Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht, 104; GLORIA, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 186 f.; KRABBE, Seminar C: Verständigungsverfahren, 551; LEHNER, Art. 25 OECD-MA N 155a und 166.

46 So Deutscher Bundestag, Drucksache 17/2249, 86; zuvor bereits BMF (deutsches Bundesministerium der Finanzen), Schreiben vom 13.4.2010, BStBl. I 2010, 353.

47 ISMER, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive?, 370.

48 BMF (deutsches Bundesministerium der Finanzen), Schreiben vom 13.4.2010, BStBl. I 2010, 353.

49 BENECKE/SCHNITGER, Neuerungen im internationalen Steuerrecht durch das JStG 2010, 439; BRANDIS, Art. 1 DBA-D N 8; DISSARS, Gesetzliche Neuregelung der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, 27; GOSCH, Über das Nichtanwenden höchstrichterlicher Rechtsprechung – aufgezeigt am Beispiel der Spruchpraxis des I. Senats des BFH, 421; HUMMEL, Zur innerstaatlichen Bindungswirkung von auf Doppelbesteuerungsabkommen beruhenden Konsultationsvereinbarungen, 397; KOOPS/KOSSMANN, JStG: Änderungen im Bereich der Abgabenordnung, 41; MICKER, Änderungen des Internationalen Steuerrechts – Auswirkungen des JStG 2010, 67; NACKE, Das Jahressteuergesetz 2010 – Anmerkungen zum Regierungsentwurf, 1149; SCHÖNFELD/HÄCK, Systematik N 100; LEHNER, Grundlagen N 136; KUBAILE, Grenzen von Verständigungsverfahren am Beispiel Schweiz, 516; ANGER, Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen mittels Konsultationsvereinbarungsverordnungen?, 58; TSCHESCHE/LESKOVAR, Keine Änderung des Besteuerungsrechts für Abfindungszahlungen durch eine verordnete Konsultationsvereinbarung, 1111; positiv dagegen BISLE, Die neuen Amtshilfebestimmungen im DBA Schweiz, 495.

50 DRÜEN, § 2 AO-D N 43a.

51 LÜTHI, Art. 25 OECD-MA N 90 f.; LEHNER, Art. 25 OECD-MA N 153; SCHAUMBURG/VON FEEDEN/HÄCK, Internationales Steuerrecht, 108, N 19.

52 Gleichsetzend aber LÜTHI, Art. 25 OECD-MA N 85.

53 BStBK (deutsche Bundessteuerberaterkammer), Stellungnahme vom 26.4.2010 betr. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010, GZ IV A 2 – S 1910/10/10010-02, 8; kritisch LEHNER, Die Umsetzung von abkommensrechtlichen Konsultationsvereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Doppelbesteuerung durch Rechtsverordnungen, 739; HUMMEL, Zur innerstaatlichen Bindungswirkung von auf Doppelbesteuerungsabkommen beruhenden Konsultationsvereinbarungen, 403; für eine materielle Würdigung des DBA MUSIL, § 2 AO-D N 336.

auf der Basis von Art. 25 Abs. 3 S. 1 OECD-MA, was für DBA, die vorbehaltlos auf die virtuelle Doppelbesteuerung⁵⁴ abheben, «zweckändernd» wirkt⁵⁵. Auch wenn § 2 Abs. 2 S. 1 AO-D die Ziele der innerstaatlichen Umsetzung insoweit erweitert, legen derart motivierte Vereinbarungen nahe, spätestens im finanzgerichtlichen Verfahren genau zu prüfen, ob überhaupt «Schwierigkeiten und Zweifel bei der Auslegung und Anwendung des Abkommens» als Voraussetzung einer Konsultationsvereinbarung nach dem jeweiligen DBA gegeben sind.⁵⁶ Denn § 2 Abs. 2 S. 1 AO-D erweitert als allgemeines und unspezifisches Gesetz nicht im Wege eines sogenannten *Treaty Override*⁵⁷ die Voraussetzungen und Ziele sämtlicher Konsultationsklauseln der völkerrechtlichen Abkommen. Dient das (ältere) DBA allein der Vermeidung der Doppelbesteuerung, so geht die von § 2 Abs. 2 AO-D erfasste Umsetzungsermächtigung von Konsultationsvereinbarungen zur Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung ins Leere. Eine «ausbrechende», weil abkommensüberschreibende Konsultationsvereinbarung ist aber – wie bereits vor Einführung des § 2 Abs. 2 AO-D – gesetzeswidrig⁵⁸ und unwirksam⁵⁹. Die innerstaatliche Umsetzung von sogenannten Lückenschliessungsvereinbarungen nach Art. 25 Abs. 3 S. 2 OECD-MA als Teil der Rechts- und Abkommenspolitik⁶⁰ sind dem Gesetzgeber vorbehalten und nicht von der Definition und der Verordnungsermächtigung des § 2 Abs. 2 S. 2 AO-D umfasst.⁶¹

4.2.4 Verfassungsrechtliche Aspekte

Der Aspekt tauglicher Gegenstände von Konsultationsverhandlungen ist nur ein Punkt, der verfassungsrechtliche Fragen aufwirft. Die Zweifel an der Bestimmtheit und Wirksamkeit der Verordnungsermächtigung des § 2 Abs. 2 S. 1 AO-D greifen indes – entgegen der nicht entscheidungstragenden Einschätzung des BFH⁶² – nicht durch, sind aber mangels Vorlage an das Bundesverfas-

sungsgericht nicht endgültig ausgeräumt.⁶³ Ihnen ist Folgendes entgegenzuhalten: Eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung muss die verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 80 GG-D wahren;⁶⁴ insbesondere müssen gemäss Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG-D Inhalt, Zweck und Ausmass der erteilten Ermächtigung im Gesetz bestimmt werden. Inhalt der Verordnungsermächtigung des § 2 Abs. 2 AO-D ist die «Umsetzung» von Konsultationsvereinbarungen im Sinne einer «Allgemeinverbindlichkeit», der implizit durch das Ziel der Sicherung der Gleichmässigkeit der Besteuerung in § 2 Abs. 2 S. 1 AO-D benannt ist und explizit durch die erstrebte Bindungswirkung⁶⁵ hinreichend bestimmt ist. Dagegen kann die Angabe eines konkreten Inhalts der Vereinbarung nicht erwartet werden, weil er vom Rahmen des einzelnen DBA abhängt.⁶⁶ Die Zwecke sind in § 2 Abs. 2 AO-D mit der Sicherung der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung benannt.⁶⁷ Anhand dieser und des Zustimmungsgesetzes zum zugrunde liegenden DBA ist auch das Ausmass der Ermächtigung, nämlich der Verständigungsrahmen, mittelbar bestimmt.⁶⁸ Die bereits im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens erhobenen und vom BFH geteilten Zweifel⁶⁹ an der hinreichenden Bestimmtheit der Verordnungsermächtigung⁷⁰ lassen sich dadurch ausräumen,⁷¹ dass neben dem insoweit durchaus blankettartigen § 2 Abs. 2 AO-D auch das Zustimmungsgesetz zum jeweiligen DBA⁷² als konkreter Bezugspunkt und Er-

54 DRÜEN, § 2 AO-D N 33.

55 BFH 10.6.2015, I R 79/13, publiziert in: BStBl. II 2016, 326, N 21.

56 DRÜEN, § 2 AO-D N 43f.

57 DRÜEN, § 2 AO-D N 6b.

58 DRÜEN, § 2 AO-D N 43a.

59 BFH 10.6.2015, I R 79/13, publiziert in: BStBl. II 2016, 326, N 22; ROSER, Praktische Folgerungen aus dem «Treaty-Override-Beschluss» des BVerfG, 1048.

60 ISMER, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive?, 366.

61 BENECKE/SCHNITGER, Neuerungen im internationalen Steuerrecht durch das JStG 2010, 439; ähnlich MUSIL, § 2 AO-D N 311; a. A. OELLERICH, § 2 AO-D N 97; OELLERICH, Steuern – Aktuelle Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes in Fällen mit Bezug zur Schweiz, 747; EILERS, Art. 25 OECD-MA N 65.

62 BFH 10.6.2015, I R 79/13, publiziert in: BStBl. II 2016, 326; dazu LEHNER, Art. 15 DBA-Schweiz verbietet abweichende Konsultationsvereinbarungen, 790; KEMPERMANN, § 50d Abs. 8 EStG 2002 (idF des StÄndG 2003) wird durch ein zeitlich nachfolgendes DBA nicht verdrängt, 361 f.; HAGEMANN/KAHLENBERG/CLOER, BB-Rechtsprechungsreport Internationales Steuerrecht 2015/2016 (2. Teil), 600.

63 KUBAILE, Grenzen von Verständigungsvereinbarungen am Beispiel Schweiz, 516; SALZMANN, Kein Treaty Override durch Rechtsverordnungen auf Grundlage des § 2 Abs. 2 AO, 858.

64 Überblick DRÜEN, § 4 AO-D N 54 ff.

65 DRÜEN, § 2 AO-D N 43b.

66 Zutreffend Deutscher Bundestag, Drucksache 17/3549, 14.

67 DRÜEN, § 2 AO-D N 43c.

68 Kritisch GOSCH, Über das Nichtanwenden höchstrichterlicher Rechtsprechung – aufgezeigt am Beispiel der Spruchpraxis des I. Senats des BFH, 421; GOSCH, § 49 EStG-D N 72; a. A. NACKE, Das Jahressteuergesetz 2010 – Anmerkungen zum Regierungsentwurf, 1149; offenlassend BFH 10.6.2015, I R 79/13, publiziert in: BStBl. II 2016, 326, N 20.

69 BFH 10.6.2015, I R 79/13, publiziert in: BStBl. II 2016, 326, ohne Entscheidungsrelevanz.

70 Vgl. Deutscher Bundestag, Drucksache 17/3549, 14; BStBK (deutsche Bundessteuerberaterkammer), Stellungnahme vom 26.4.2010 betr. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010, GZ IV A 2 – S 1910/10/10010-02, 8.

71 A. A. LEHNER, Die Umsetzung von abkommensrechtlichen Konsultationsvereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Doppelnichtbesteuerung durch Rechtsverordnungen, 739; LEHNER, Art. 15 DBA-Schweiz verbietet abweichende Konsultationsvereinbarungen, 790; KUBAILE, Grenzen von Verständigungsvereinbarungen am Beispiel Schweiz, 516.

72 DRÜEN, § 2 AO-D N 28 f.

mächtigungsgrundlage herangezogen wird.⁷³ Als Rechtsgrundlage in der Verordnung ist nach Art. 80 Abs. 1 S. 3 GG-D demnach neben § 2 Abs. 2 AO-D auch das Zustimmungsgesetz mit der jeweiligen DBA-Klausel zum Verständigungsverfahren anzugeben,⁷⁴ das in seinem Rahmen Konsultationsvereinbarungen antizipiert und akzeptiert.⁷⁵ Die von § 2 Abs. 2 S. 1 AO-D vorgesehene Zustimmungspflicht des Bundesrates schliesslich steht im Einklang mit Art. 80 Abs. 2 GG-D. Folglich sind Konsultationsvereinbarungsverordnungen auf Grundlage von § 2 Abs. 2 AO-D u. E. verfassungsrechtlich zulässig.⁷⁶

Dennoch führen Konsultationsvereinbarungsverordnungen nicht zu der erstrebten allgemeinen Bindungswirkung gegenüber den Gerichten⁷⁷ und dem zugleich vom Gesetzgeber gewünschten administrativen «Letztauslegungrecht» über DBA.⁷⁸ Zwar betonen Konsultationsvereinbarungen, dass «eine umfassende rechtliche Bindungswirkung» zwischen den Staaten sichergestellt sei.⁷⁹ Dies kann sich jedoch nur auf die völkerrechtliche Ebene beziehen; die innerstaatliche Bindungswirkung richtet sich ausschliesslich nach deutschem Verfassungsrecht.⁸⁰ Der Status der Verwaltungsvereinbarung bestimmt sich aus deutscher Perspektive allein nach dem innerstaatlichen Umsetzungsakt.⁸¹ Nach der Normenhierarchie kann

das Ziel allgemeiner Bindungswirkung – entgegen anderer Bekundungen⁸² – nicht durch § 2 Abs. 2 AO-D, sondern nur durch eine *gesetzliche* «Umsetzung» der jeweiligen Konsultationsvereinbarung erreicht werden. Rechtsverordnungen stehen in der Normenhierarchie im Rang unterhalb von Gesetzen im formellen Sinne.⁸³ Sie sind trotz ihrer gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage nicht ranggleich mit den im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren erlassenen Gesetzen. Daran ändert die Zustimmung des Bundesrates nichts. Gesetzesvertretende Verordnungen, denen ein Gesetzesrang zukommen soll, sind unzulässig.⁸⁴ Rechtsverordnungen als gesetzesabhängige Rechtsnormen⁸⁵ müssen im Einklang mit dem ermächtigenden Gesetz, aber auch mit sonstigen formellen Gesetzen sowie der Verfassung stehen.⁸⁶ Die Verdrängung des Gesetzes durch eine rangniedrigere Rechtsverordnung scheidet am Vorrang des Gesetzes.⁸⁷ Art. 80 Abs. 1 GG-D schliesst eine originäre aussenwirksame Normsetzung der Exekutive aus und lässt eine Durchbrechung des Rechtssetzungsmonopols des Bundestages nur unter absoluter Wahrung des Vorrangs des Gesetzes zu.⁸⁸ Der Vorrang des Gesetzes verbietet aber eine rechtsatzmässige Ermächtigung zu Rechtsverordnungen, von Gesetzen abzuweichen und deren Geltung zu durchbrechen.⁸⁹ Das Zustimmungsgesetz zu DBA ist ein Bundesgesetz und Änderungen bestehender Abkommen bedürfen ebenfalls der Form des Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG-D.⁹⁰ Eine Abänderung allein durch eine Rechtsverordnung scheidet aus.⁹¹ Schliesslich ist § 2 Abs. 2 AO-D weder eine allgemeine Durchbrechungskraft noch ein hinreichend klarer «Durchbrechungswille»⁹² zu entnehmen,⁹³ sodass die Norm nicht «als potenzieller Auftrag zu einem Treaty Override»⁹⁴ auf der Ebene einer Konsultationsvereinbarung anzusehen ist. Gesetzeswidrige Rechtsverord-

73 Zustimmend MUSIL, § 2 AO-D N 332; OELLERICH, § 2 AO-D N 102; OELLERICH, Steuern – Aktuelle Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes in Fällen mit Bezug zur Schweiz, 747; im Wege verfassungskonformer Auslegung auch HUMMEL, Zur innerstaatlichen Bindungswirkung von auf Doppelbesteuerungsabkommen beruhenden Konsultationsvereinbarungen, 397; offen lassend MROZ/BLUME, Bindungswirkung der Konsultationsvereinbarungsverordnungen, 155.

74 Zustimmend MUSIL, § 2 AO-D N 327 und 332; OELLERICH, § 2 AO-D N 103; EILERS, Art. 25 OECD-MA N 66; abweichend die bisherige Verwaltungspraxis, z. B. KonsVerFRAV-D.

75 Positiv BFH 10.6.2015, I R 79/13, publiziert in: BStBl. II 2016, 326, N 20, in Anschluss an HUMMEL, Zur innerstaatlichen Bindungswirkung von auf Doppelbesteuerungsabkommen beruhenden Konsultationsvereinbarungen, 399 ff., und LEHNER, Die Umsetzung von abkommensrechtlichen Konsultationsvereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Doppelnichtbesteuerung durch Rechtsverordnungen, 737.

76 DRÜEN, § 2 AO-D N 43e.

77 Ebenso MUSIL, § 2 AO-D N 334; OELLERICH, § 2 AO-D N 5; OELLERICH, Steuern – Aktuelle Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes in Fällen mit Bezug zur Schweiz, 747; vorsichtig auch POHL, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der jüngeren Rechtsprechung des BFH, 681; vermittelnd LEHNER, Die Umsetzung von abkommensrechtlichen Konsultationsvereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Doppelnichtbesteuerung durch Rechtsverordnungen, 739; a. A. zuvor bereits GLASER, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 133 ff.: «gesetzesgleiche Bindungswirkung».

78 Dagegen bereits GOSCH, Treaty overriding als Reaktion auf missliebige Finanzrechtsprechung, 38; zustimmend EILERS, Art. 25 OECD-MA N 67.

79 So die KonsVerCHEV-D.

80 Allgemein siehe GLASER, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 124.

81 NETTESHEIM, Art. 59 GG-D N 159.

82 Nachweise bei DRÜEN, § 2 AO-D N 43a.

83 MAURER, Staatsrecht I, § 17 N 136; OSSENBUHL, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, § 100 N 93; SOMMERMANN, Art. 20 GG-D N 265; REMMERT, Art. 80 GG-D N 3 und 37; SCHNEIDER, Gesetzgebung, N 646.

84 WALLRABENSTEIN, Art. 80 GG-D N 9; REMMERT, Art. 80 GG-D N 7.

85 MANN, Art. 80 GG-D N 13.

86 MAURER/WALDHOF, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 13 N 14; WOLFF/BACHOF/STOBER/KLUTH, Verwaltungsrecht I, § 26 N 14; NIERHAUS, Art. 80 GG-D N 422.

87 BFH 10.6.2015, I R 79/13, publiziert in: BStBl. II 2016, 326, N 20; GOSCH, § 49 EStG-D N 72.

88 JARASS/PIERO, Art. 80 GG-D N 1; MANN, Art. 80 GG-D N 8.

89 Vgl. REMMERT, Art. 80 GG-D N 4.

90 DRÜEN, § 2 AO-D N 29 f.

91 BARTONE, § 2 AO-D N 25.

92 DRÜEN, § 2 AO-D N 6b.

93 Zustimmend MROZ/BLUME, Bindungswirkung der Konsultationsvereinbarungsverordnungen, 155.

94 LEHNER, Art. 15 DBA-Schweiz verbietet abweichende Konsultationsvereinbarungen, 791.

nungen sind nichtig.⁹⁵ Verwaltungsbehördliche Konsultationsvereinbarungen sind darum nur rechtskonform, wenn sie ihre Grundlage in einer Vorschrift von Gesetzesrang haben.⁹⁶

4.2.5 Argumente für eine umfassende judikative Überprüfbarkeit der Abkommenskonformität

Mit dieser beschränkten Bindungswirkung geht eine umfassende judikative Prüfbarkeit einher. Ob eine Rechtsverordnung die verfassungsrechtlichen und einfachgesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, ist durch die Gerichte im Rahmen einer Inzidentkontrolle zu überprüfen.⁹⁷ Ob die Tatbestandsvoraussetzungen für den Erlass einer Rechtsverordnung vorliegen, kann gerichtlich in vollem Umfang überprüft werden.⁹⁸ Die Verwerfungskompetenz für Rechtsverordnungen liegt bei den Fachgerichten.⁹⁹ Selbst der Verwaltung wird die Verwerfungskompetenz als Folge der Nichtigkeit gesetzeswidriger Verordnungen zugestanden.¹⁰⁰ Ob eine Konsultationsvereinbarung insbesondere mit dem Zustimmungsgesetz im Einklang steht, unterfällt daher der vollen gerichtlichen Kontrolle. Da Konsultationsvereinbarungen die Funktion «gemeinsamer Rechtsetzung» durch die Finanzbehörden haben, nicht der «Rechtsgewinnung durch Auslegung»¹⁰¹, sind sie als «administratives Ergänzungsrecht» gerade nicht parallel zu normkonkretisierenden Verwaltungsvorschriften im allgemeinen Verwaltungsrecht¹⁰² der richterlichen Kontrolle entzogen.¹⁰³ Insgesamt ist der Versuch, eine Konsultationsvereinbarung durch eine Rechtsverordnung rangmässig auf die Stufe von Gesetzesrecht zu heben und

der richterlichen Kontrolle zu entziehen, zum Scheitern verurteilt.¹⁰⁴ Da auch die Konsultationsvereinbarungsverordnung unterhalb des Zustimmungsgesetzes zum völkerrechtlichen Vertrag steht, kann und muss die Rechtsprechung wie bisher¹⁰⁵ trotz § 2 Abs. 2 AO-D prüfen,¹⁰⁶ ob die administrative Vereinbarung im Einklang mit dem Abkommenstext und seiner Systematik steht.¹⁰⁷ Dies bestätigt ein jüngeres Urteil des BFH¹⁰⁸; zwei finanzgerichtliche Entscheidungen haben sich dieser Rechtsprechung bisher angeschlossen.¹⁰⁹ Eine verfassungsgerichtliche Überprüfung des § 2 Abs. 2 AO-D steht weiterhin aus.¹¹⁰

An dieser Prüfpflicht ändern die hehren Ziele des Gesetzgebers – Rechtssicherheit, Gleichmässigkeit der Besteuerung und Vermeidung von doppelter Besteuerung bzw. Nichtbesteuerung¹¹¹ – nichts, weil sie nur innerhalb des Vorrangs des Gesetzes zu realisieren sind. Wenn der Gesetzgeber das Ziel der einheitlichen Anwendung und Auslegung eines DBA¹¹² – ungeachtet einer richterlichen Kontrolle – verwirklichen will, muss er eine (nachträgliche) Verständigungsvereinbarung einzeln oder gesammelt im normalen Gesetzgebungsverfahren als Gesetz und gegebenenfalls als Korrekturgesetz zum Zustim-

95 OSSENBÜHL, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, § 101 N 10; BAUER, Art. 80 GG-D N 58; BRENNER, Art. 80 GG-D N 78; DRÜEN, § 4 AO-D N 59 f.; dem folgend SCHÖNFELD/HÄCK, Systematik N 100, sowie LEVEDAG/BOURSEAUX, Art. 15 OECD-MA N 49.

96 Für Österreich LOCHMANN, Auslegung und Ergänzung von Doppelbesteuerungsabkommen im Stufenbau der Rechtsordnung, 127 mwN zur österreichischen Rechtsprechung.

97 NIERHAUS, Art. 80 GG-D N 456; OSSENBÜHL, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, § 103 N 84; BRENNER, Art. 80 GG-D N 79.

98 NIERHAUS, Art. 80 GG-D N 424; LEHNER, Art. 15 DBA-Schweiz verbietet abweichende Konsultationsvereinbarungen, 790; einschränkend ISMER, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive?, 370; differenzierend zum Kontrollmassstab VON DANWITZ, Die Gestaltungsfreiheit des Ordnungsgebers, 198 ff. und 210.

99 BFH 10.6.2015, I R 79/13, publiziert in: BStBl. II 2016, 326, N 22.

100 OSSENBÜHL, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, § 103 N 80; NIERHAUS, Art. 80 GG-D N 445.

101 GLASER, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 105.

102 Gegen diesen Typus im Steuerrecht DRÜEN, § 4 AO-D N 85 und 92.

103 A. A. GLASER, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 105 und 133 ff., im Anschluss an GLORIA, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 191 f.

104 LEHNER, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, § 251 N 60; im Ergebnis wohl auch GOSCH, Über das Nichtanwenden höchstrichterlicher Rechtsprechung – aufgezeigt am Beispiel der Spruchpraxis des I. Senats des BFH, 421, und zweifelnd GOSCH, Über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 92 f.

105 Anschaulich BFH 2.9.2009, I R 111/08, publiziert in: BStBl. II 2010, 387.

106 Gl. A. MICKER, Änderungen des Internationalen Steuerrechts – Auswirkungen des JStG 2010, 67.

107 Gl. A. BENECKE/SCHNITGER, Neuerungen im internationalen Steuerrecht durch das JStG 2010, 439.

108 BFH 10.6.2015, I R 79/13, publiziert in: BStBl. II 2016, 326; dazu LEHNER, Art. 15 DBA-Schweiz verbietet abweichende Konsultationsvereinbarungen, 790; ANGER, Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen mittels Konsultationsvereinbarungsverordnungen?, 57; HOHLER/LASCHEWSKI/LASCHEWSKI, Die Besteuerung von Abfindungen in Wegzugsfällen, 2323 f.

109 Finanzgericht Baden-Württemberg 19.12.2013, K 1189/13, juris zu Nichtrückkehrtagen eines Grenzgängers (aufgehoben und aus formellen Gründen zurückverwiesen durch den BFH, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs 2017, 312); Finanzgericht Rheinland-Pfalz 25.1.2018, 6 K 1203/15, juris zur Besteuerung einer Abfindungszahlung an einen weggezogenen Arbeitnehmer (bezogen auf das DBA-D-GB, wobei die Feststellungen des BFH zum DBA-D-CH aber übertragbar seien; siehe N 197; zur Revision zugelassen, welche aber nicht eingelegt wurde; die Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz ist rechtskräftig).

110 Siehe LEHNER, Art. 15 DBA-Schweiz verbietet abweichende Konsultationsvereinbarungen, 790; a. A. MÄRTENS, Besteuerungsrecht für Abfindungen an einen in die Schweiz verzogenen, zuvor im Inland tätigen Arbeitnehmer, Anm. 1, wonach der BFH «die Verordnungsermächtigung in § 2 Abs. 2 AO als nicht den Bestimmtheitsanforderungen des Art. 80 I 2 GG genügend verworfen» habe.

111 Deutscher Bundestag, Drucksache 17/2249, 86.

112 So z. B. § 2 KonsVerFRAV-D, BStBl. I 2011, 104.

mungsgesetz zum DBA verabschieden.¹¹³ Solange dies nicht geschieht, stellt sich für die kontrollierende Justiz weiterhin die entscheidende Frage, ob sich die Konsultationsvereinbarung «im Rahmen» des DBA¹¹⁴ und damit *intra legem*¹¹⁵ bewegt. Dies verneint der BFH.¹¹⁶ Das BMF folgt dem¹¹⁷ und ordnet die Nichtbesteuerung von Abfindungszahlungen bei Auflösung eines Arbeitsverhältnisses auch für parallele abkommenswidrige Konsultationsvereinbarungen mit anderen Staaten an. Der Gesetzgeber hat § 2 Abs. 2 AO-D mit § 50d Abs. 12 EStG¹¹⁸ ab dem Veranlagungszeitraum 2017 eine neue abkommensrechtliche Fiktion zur Erfassung von Abfindungen an die Seite gestellt. Die Norm wird vom BMF als Massnahme gegen doppelte Nichtbesteuerung begründet, von der Literatur als Treaty Override eingeordnet.¹¹⁹ Sie stellt das Besteuerungsrecht Deutschlands sicher, auch entgegen bereits getroffener Konsultationsvereinbarungen.¹²⁰

4.2.6 Verordnungsermächtigung für Abkommensänderungen und -erweiterungen nach § 2 Abs. 3 AO-D

Ebenfalls wegen des Gesetzesvorbehalts des Art. 20 Abs. 3 GG-D problematisch ist die 2016 neu eingeführte Ermächtigungsgrundlage bei Abkommensänderungen und -erweiterungen. Der Gesetzgeber hat mit dem sogenannten Anti-BEPS-UmsG I-D¹²¹ durch § 2 Abs. 3 AO-D eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung nach Art. 80 GG-D mit Zustimmung des Bundesrates¹²² geschaffen, weil spätere Änderungen oder Erweiterungen

von DBA einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage bedürfen.¹²³ Die Vorschrift beruht – wie § 2 Abs. 2 AO-D – auf der verfassungsgestützten Rechtsprechung, dass eine für den Steuerpflichtigen steuerverschärfende, belastende Abkommensänderung

«vor dem Hintergrund des Abkommenstextes [...] aus deutscher Sicht nur gelingen (kann), wenn die «spätere Übung» oder «Übereinkunft» in positives und mit dem Abkommen gleichrangiges Recht erhoben wird. Es gilt erneut der verfassungsrechtliche Gesetzesvorbehalt».¹²⁴

Änderungen und Ergänzungen vereinbarter DBA bedürfen darum einer abermaligen Zustimmung des nationalen Parlaments.¹²⁵ Im Unterschied zur gesetzlichen Abkommensüberschreibung streitet weder das Demokratieprinzip noch die Normenhierarchie¹²⁶ für eine Abkommensänderung oder -erweiterung im Verordnungswege. Der Gesetzgeber ist trotz dieser Hürden der Ansicht, dass § 2 Abs. 3 AO-D die verfassungsrechtlichen Anforderungen mit der Verordnungsermächtigung wahrt. Wie bei § 2 Abs. 2 AO-D überzeugt dies nicht.

Die Handlungsform der Rechtsverordnung hindert auch bei § 2 Abs. 3 AO-D nicht die gerichtliche Kontrolle, ob die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt und die Änderungen oder Erweiterungen innerhalb des durch das DBA-Zustimmungsgesetz gesetzlich bestimmten Rahmens liegen.¹²⁷ Die Verordnungsermächtigung gilt nur für die beiden aufgeführten Fallgruppen¹²⁸, könnte sich aber als Testballon für weitere Verordnungsermächtigungen in später anzufügenden Nummern erweisen. Der Gesetzgeber rechtfertigt sein Vorgehen mit der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Vermeidung der Änderung des DBA oder des Erlasses einer abkommensüberschreitenden Norm.¹²⁹

§ 2 Abs. 3 Ziff 2 AO-D betrifft die Vereinbarung der Erweiterung des Kassenstaatsprinzips. Nach Art. 18 Abs. 3 S. 2 DE-VG¹³⁰ ist die abkommensrechtliche Kassenstaatsklausel nicht nur auf Zahlungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts,¹³¹ sondern auch anwendbar, «wenn dies zwischen den zuständigen Behörden vereinbart wird». Nach Art. 18 Abs. 5 DE-VG gilt das Kassenstaatsprinzip des Art. 18 Abs. 2 DE-VG nicht nur für das Goethe-Institut, den DAAD und die jeweilige Deutsch-ausländische Aussenhandelskammer, sondern auch für «andere ähnliche Einrichtungen, wenn dies zwischen den

113 Ähnlich HERLINGHAUS, Besteuerung durch geändertes DBA ohne Zustimmungsgesetz unzulässig, 596; a. A. ISMER, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive?, 370; SALZMANN, Kein Treaty Override durch Rechtsverordnungen auf Grundlage des § 2 Abs. 2 AO, 857.

114 GLASER, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 133.

115 ISMER, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive?, 370 f.

116 BFH 10.6.2015, I R 79/13, publiziert in: BStBl. II 2016, 326, zur KonsVerCHEV-D; zustimmend KUBAILE, Grenzen von Verständigungsverfahren am Beispiel Schweiz, 515; LEHNER, Art. 15 DBA-Schweiz verbietet abweichende Konsultationsvereinbarungen, 790 f.; SALZMANN, Kein Treaty Override durch Rechtsverordnungen auf Grundlage des § 2 Abs. 2 AO, 855; ANGER, Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen mittels Konsultationsvereinbarungsverordnungen?, 57; MROZ/BLUME, Bindungswirkung der Konsultationsvereinbarungsverordnungen, 154 ff.

117 BMF (deutsches Bundesministerium der Finanzen), Schreiben vom 31.3.2016, BStBl. I 2016, 474.

118 Eingeführt durch das sogenannte Anti-BEPS-UmsG I-D, BGBl. I 2016, 3011.

119 DITZ/QUILITZSCH, Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, 291; WAGNER, § 50d EStG-D N 145.

120 Wegen der weiterhin anwendbaren «subject to tax»-Klausel des § 50d Abs. 9 EStG-D und zu allem siehe Gesetzesbegründung zu § 50d Abs. 12 EStG-D, Deutscher Bundestag, Drucksache 18/10506, 78, und WAGNER, § 50d EStG-D N 146 und 149.

121 Anti-BEPS-UmsG I-D, BGBl. I 2016, 3002, und Art. 19 Abs. 2 Anti-BEPS-UmsG I-D, BGBl. I 2016, 3015.

122 DRÜEN, § 2 AO-D N 43e.

123 Deutscher Bundestag, Drucksache 18/9536, 44.

124 BFH 2.9.2009, I R 90/08, publiziert in: BStBl. II 2010, 394, N 21.

125 BFH 10.6.2015, I R 79/13, publiziert in: BStBl. II 2016, 326; DRÜEN, § 2 AO-D N 30.

126 DRÜEN, § 2 AO-D N 5 und 5a.

127 DRÜEN, § 2 AO-D N 43g.

128 DRÜEN, § 2 AO-D N 43j f.

129 Deutscher Bundestag, Drucksache 18/9536, 44.

130 DRÜEN, § 2 AO-D N 44.

131 DÜRRSCHMIDT, Art. 19 OECD-MA N 38 f.

zuständigen Behörden vereinbart wird». Das soll die Anwendung der Kassenstaatsklausel auch ermöglichen, wenn die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben in privatrechtlicher Organisationsform erfolgt.¹³² In der deutschen Abkommenspraxis¹³³ finden sich entsprechende Kassenstaatsklauseln in verschiedenen Abkommen (z. B. in Art. 19 Abs. 4 DBA-A-D). Die darauf gestützte Einbeziehung anderer Einrichtungen erfolgt aufgrund einer Vereinbarung im Rahmen einer Verständigungsvereinbarung,¹³⁴ worin bereits ein Unterschied zur einseitigen Notifikation nach § 2 Abs. 3 Ziff. 1 AO-D liegt.¹³⁵ Auch von der Eingriffstiefe ist die Anwendung der Kassenstaatsklausel nicht so intensiv wie der Übergang zur Anrechnungsmethode, zumal das DBA und das Zustimmungsgesetz bereits die Bestimmungsbefugnis der Verwaltungsbehörden zur konsensualen Erweiterung der Kassenstaatsklausel enthalten. Insoweit wirkt die beidseitige Vereinbarung der Behörden, von der Erweiterung Gebrauch zu machen, nicht «DBA-überschreibend»,¹³⁶ sondern nur DBA-rahmenausfüllend. Darum ist – gemessen an den verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsvorgaben und des Wesentlichkeitsgebots – § 2 Abs. 3 Ziff. 2 AO-D im Gegensatz zu Ziff. 1¹³⁷ als zulässige Verordnungsermächtigung anzusehen. Zur Wirksamkeit erfordert eine auf § 2 Abs. 3 Ziff. 2 AO-D gestützte Verordnung, dass das einschlägige DBA eine entsprechende Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Anwendungsbereich des Kassenstaatsprinzips vorsieht. Ob die anschließende zwischenbehördliche Vereinbarung im Rahmen des DBA liegt oder daraus «ausbricht», kann gerichtlich überprüft werden.¹³⁸

4.2.7 Resümee zur Bindungswirkung aus deutscher Sicht

Abschliessend lässt sich zur Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen im konkreten (Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA) und abstrakten (Art. 25 Abs. 3 OECD-MA) Sinn für die deutsche Rechtsordnung Folgendes festhalten: Sowohl Verständigungs- wie Konsultationsvereinbarungen sind völkerrechtliche Verträge und verursachen daher zweifellos eine völkerrechtliche Bindung der vertragsschliessenden Staaten. Ihre innerstaatliche Bindungswirkung ist vom jeweiligen Verfassungsrecht abhängig bzw. von der Sichtweise der betroffenen Rechtsordnung auf die innerstaatlichen Auswirkungen völkerrechtlicher Verträge. Nach deutscher Sicht sind

weder Verständigungs- noch Konsultationsvereinbarungen gegenüber Steuerpflichtigen bindend, mit Ausnahme einer Verständigungsvereinbarung iS, welche zugunsten bzw. zulasten des konkret betroffenen Steuerpflichtigen Verbindlichkeit entfaltet (Wirkung *inter partes*). Gegenüber den Finanzverwaltungen sind Verständigungs- und Konsultationsvereinbarungen jedenfalls bindend, weil die vertragsschliessenden Staaten aufgrund der obgenannten völkerrechtlichen Bindung zur innerstaatlichen Umsetzung des vereinbarten Inhalts verpflichtet sind. Hinsichtlich einer Bindung der Gerichte ist zunächst festzuhalten, dass (konkrete) Verständigungsvereinbarungen diese nicht zu binden vermögen. Für die (abstrakten) Konsultationsvereinbarungen ist diese Frage höchst problematisch: Versuche des deutschen Gesetzgebers, über Verordnungsermächtigungen in § 2 Abs. 2 und 3 AO-D solche Rechtsverordnungen zuzulassen, die das völkerrechtlich «erzielte» Ergebnis in eine innerstaatliche Rechtsnorm umwandeln, um auf diesem Weg eine Bindung auch der Gerichte zu erreichen, sind gescheitert. Gründe hierfür sind der Gesetzesvorbehalt des Art. 20 Abs. 3 GG-D (§ 2 Abs. 2 und 3 AO-D sind keine *gesetzliche Umsetzung* der jeweiligen Konsultationsvereinbarung), die Normenhierarchie und der Vorrang des Gesetzes (eine Rechtsverordnung vermag ein Gesetz bzw. Bestimmungen eines DBA nicht zu durchbrechen) sowie die Wortlautgrenze aus DBA und deutschem Zustimmungsgesetz (eine diesen Wortlaut «überschreibende» Rechtsverordnung ist gesetzeswidrig und unwirksam). Konsequenz ist eine unbeschränkte gerichtliche Überprüfbarkeit von Verordnungen iSd § 2 Abs. 2 AO-D.

5 Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen in Österreich

Verständigungs- bzw. Konsultationsverfahren iSd Art. 25 Abs. 3 OECD-MA sind – wie eingangs erwähnt – auch nach österreichischem Verständnis völkerrechtliche Verträge und damit auch völkerrechtlich bindend;¹³⁹ dies kommt auch im OECD-MK deutlich zum Ausdruck, der die Bindung der Verwaltungsbehörden ausdrücklich betont.¹⁴⁰ Komplexer ist hingegen die Frage zu beurteilen, welche innerstaatlichen Wirkungen derartige Verständigungsvereinbarungen entfalten. Aus innerstaatlicher Sicht sind sie nämlich, da sie ohne Genehmigung des Nationalrats abgeschlossen wurden, sogenannte verord-

132 Deutscher Bundestag, Drucksache 18/9536, 44.

133 Dazu HAASE, Art. 19 OECD-MA N 75.

134 DÜRRSCHMIDT, Art. 19 OECD-MA N 38.

135 DRÜEN, § 2 AO-D N 43j.

136 GOSCH, § 49 EStG-D N 65

137 Dazu DRÜEN, § 2 AO-D N 43k.

138 DRÜEN, § 2 AO-D N 43g.

139 PAPST/URTZ, Art. 25 OECD-MA N 148.

140 Siehe Art. 25 N 54 OECD-MK.

nungskoordinierte Staatsverträge,¹⁴¹ also Staatsverträge, denen innerstaatlich der Rang einer Verordnung zukommt.

Fachgerichte sind an solche Verständigungsvereinbarungen zunächst dann gebunden, wenn das Ergebnis des Verständigungsverfahrens als bindende Rechtsverordnung im Bundesgesetzblatt (nachfolgend BGBl.) nach § 5 Abs. 1 Ziff. 6 BGBIG-A veröffentlicht wurde.¹⁴² Allerdings steht es sowohl dem österreichischen Bundesfinanzgericht (nachfolgend BFG) wie auch dem Höchstgericht in Steuersachen, dem österreichischen Verwaltungsgerichtshof (nachfolgend VfGH) offen, die Prüfung der Verfassungskonformität einer solchen Rechtsverordnung auf ihre Übereinstimmung mit dem DBA beim österreichischen Verfassungsgerichtshof (nachfolgend VfGH) zu beantragen¹⁴³, dem – anders als im deutschen Recht – das Verwerfungsmonopol zukommt. Die Veröffentlichung von Verständigungsvereinbarungen im BGBl. bildet freilich die äusserst seltene Ausnahme; vielmehr wurden Verständigungsvereinbarungen bisher in Erlassform (im früheren Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung [nachfolgend AÖF] bzw. nunmehr in der sogenannten «Findok»¹⁴⁴) oder in Fachzeitschriften der Öffentlichkeit zugänglich gemacht. Damit führen sie nach herrschender Meinung zunächst zur Selbstbindung der Abgabenbehörden.¹⁴⁵

Demgegenüber wurde in der Vergangenheit den in Erlassform veröffentlichten Verständigungsvereinbarungen von der Rechtsprechung im Rahmen der österreichischen Verfassungsordnung keine weitreichende Bedeutung zugemessen; sie seien als «Auslegungsergebnis für den Ver-

waltungsgerichtshof [...] nicht bindend».¹⁴⁶ Selbst wenn man im AÖF oder in der Findok veröffentlichte Verständigungsvereinbarungen materiell als Verordnungen auffassen möchte, stand einer Bindung des BFG und des VfGH die fehlende ordnungsgemässe Kundmachung im BGBl. entgegen,¹⁴⁷ was auch von der Verwaltungspraxis nicht bezweifelt wurde.¹⁴⁸ Diese innerstaatliche Nichtbindung wurde bisher aus Art. 89 iVm Art. 135 Abs. 4 B-VG-A abgeleitet: Denn nach diesen Verfassungsbestimmungen sind «nicht gehörig» kundgemachte Verordnungen auch vom BFG und vom VfGH (überhaupt) nicht anzuwenden,¹⁴⁹ wobei die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung bis vor Kurzem den Begriff der gehörigen Kundmachung jenem der gesetzmässigen Kundma-

141 Dazu und zu den staatsrechtlichen Grundlagen nur LANG, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 46 ff.

142 Dazu z. B. LANG, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, N 133.

143 Siehe VfGH 25.9.2015, V 41/2015, VfSlg 20.005/2015, zur Gesetzwidrigkeit der Verordnung zur Kassenstaatsregel im DBA-A-FL, publiziert in: BGBl. II Nr. 450/2013; dazu KOPF, BFG beantragt die Aufhebung der zur Kassenstaatsregel im DBA Liechtenstein ergangenen VO des BMF, 81; KERSCHNER/MARCHGRABER, Die Verordnung zu Art. 19 Abs 1 DBA-Liechtenstein auf dem Prüfstand des VfGH, 209 ff.; JIROUSEK/LOUKOTA, Höchstgerichtliche DBA-Auslegung und die Wiener Vertragsrechtskonvention, 52 ff.; ausführlich auch JIROUSEK, Ist die Verordnung zu Art. 19 DBA Liechtenstein gesetzwidrig?, 254 ff. Nachfolgend wurde im Übrigen das ursprüngliche Konsultationsergebnis, das in der vom VfGH aufgehobenen Verordnung Niederschlag gefunden hatte, durch ein Protokoll in das DBA-A-FL aufgenommen.

144 Das österreichische BMF betreibt diese Website zur Verbesserung des öffentlichen Zugangs zu Informationen über Aufgabenbereiche, Projekte und Initiativen des BMF.

145 PAPST/URTZ, Art. 25 OECD-MA N 148 mwN; Art 25 OECD-MK N 54.

146 VfGH 27.8.1991, 90/14/0237, publiziert in: ÖStZB 1992, 127; VfGH 20.9.2001, 2000/15/0116, publiziert in: ÖStZB 2002/481, 612; VfGH 30.3.2006, 2002/15/0098, publiziert in: ÖStZB 2006/457, 551; ferner z. B. VfGH 22.9.1999, 97/15/0005, publiziert in: ÖStZB 2000/267, 305; siehe z. B. auch LANG, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 50 ff. und 174 ff.; KOPF, Die Bedeutung von Verständigungsvereinbarungen für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 259; LANG, Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 569 ff.; PAPST/URTZ, Art. 25 OECD-MA N 148; äusserst kritisch jedoch JIROUSEK/LOUKOTA, Höchstgerichtliche DBA-Auslegung und die Wiener Vertragsrechtskonvention, 52 ff. Ebenso misst die Judikatur in Deutschland Verständigungsvereinbarungen keine normative Kraft bei (siehe z. B. BFH 18.1.2001, I R 26/01, publiziert in: BFHE 196, 135 = BStBl. II 2002, 410; BFH 2.9.2009, I R 111/08, publiziert in: BFHE 226, 276 = BStBl. II 2010, 387; a. A. zuvor das BMF (deutsches Bundesministerium der Finanzen), Schreiben vom 20.5.1997, BStBl. I 1997, 560). Zur deutschen Reaktion in Form einer Anfügung eines Abs. 2 zu § 2 AO-D durch das JStG 2010, BGBl. I 2010, 1768, wonach Konsultationsvereinbarungen auf dem Verordnungsweg umgesetzt werden können, und zur möglichen Verwerfbarkeit solcher Verordnungen durch die Fachgerichte, z. B. BFH 10.6.2015, I R 79/13, publiziert in: BFHE 250, 110 = BStBl. II 2016, 326 (vorgehend Finanzgericht Hessen 8.10.2013, 10 K 2176/11, publiziert in: Internationales Steuerrecht 2013, 966), siehe ausführlich Abschn. 4 dieses Beitrages.

147 Z. B. VfGH 27.9.2000, 97/14/0047, publiziert in: ÖStZ 2001/97, 235. In der Tat hat der VfGH bereits eine Verständigungsvereinbarung (AÖF 1989/281) mangels ordnungsgemässer Kundmachung aufgehoben (siehe VfGH 11.3.1993, V 98/92 u. a., VfSlg 13.331/1993, kundgemacht in: BGBl. Nr. 486 1993 = AÖF 1993/255).

148 Siehe BMF (österreichisches Bundesministerium für Finanzen), Information zum Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Schiedsübereinkommen vom 31.3.2015, BMF-010221/0172-VI/8/2015, Ziff. B.6.4.

149 Nach Art. 89 Abs. 1 B-VG-A steht «[d]ie Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Verordnungen, Kundmachungen über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages), Gesetze und Staatsverträge [...] den Gerichten nicht zu». Diese für die ordentlichen Gerichte (also Zivil- und Strafgerichte) geltende Verfassungsbestimmung ist sinngemäss für die Verwaltungsgerichte (einschliesslich des Bundesfinanzgerichts) und den Verwaltungsgerichtshof anzuwenden (Art. 135 Abs. 4 B-VG-A).

chung nach Art. 139 Abs. 3 lit. c B-VG-A¹⁵⁰, also der Kundmachung im BGBl., gleichsetzte (und damit nicht gesetzmässig kundgemachte Verordnung letztlich der gerichtlichen Anfechtbarkeit entzog). Von dieser Judikatur ist der VfGH aber im Jahr 2017 abgerückt:¹⁵¹ Der VfGH vertritt nunmehr die Auffassung, dass auch Gerichte – einschliesslich des VwGH und des BFG – gesetzwidrig kundgemachte Verordnungen anzuwenden haben und diese, wenn sie Bedenken gegen ihre rechtmässige Kundmachung haben, vor dem VfGH anzufechten haben; bis zur Aufhebung durch den VfGH sind sie hingegen für jedermann verbindlich. Eine derartige Bindung besteht (nur) für Akte von staatlichen Organen, die ausreichend allgemein kundgemacht wurden und einen normativen Inhalt für einen unbestimmten Adressatenkreis aufweisen. Für die ausreichende Kundmachung genügt es, wenn diese zwar nicht in der rechtlich vorgesehenen Weise (also im BGBl.) erfolgt, die Normadressaten aber Kenntnis vom Inhalt der rechtsgestaltenden behördlichen Enunziation erlangen können; dies dürfte wohl bei einer Veröffentlichung im AÖF oder in der Findok der Fall sein.¹⁵² Auch der normative Inhalt von Verständigungsverfahren wird regelmässig zu bejahen sein.¹⁵³ Aus diesem Blickwinkel wären daher Verständigungsverfahren idR auch für das BFG und den VwGH bindend; beide Gerichte könnten aber eine Aufhebung beim VfGH mangels gesetzmässiger Kundmachung beantragen.

Ungeachtet der Wirkung von Verständigungsverfahren im Verfassungsgefüge und einer allfälligen inner-

staatlichen verfassungsgerichtlichen Aufhebung stellt sich auf interpretativer Ebene die Frage, ob Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 OECD-MA («Konsultationsvereinbarungen») als «spätere Übereinkunft» oder «spätere Übung» iSd Art. 31 Abs. 3 lit. a oder lit. b WVK als – auch für Gerichte relevante – Auslegungsfaktoren zu berücksichtigen sind. Die österreichische Rechtsprechung ist diesbezüglich äusserst zurückhaltend: So ist es zwar nicht ausgeschlossen, die Abkommenspraxis der Vertragsstaaten, wie sie in einer Verständigungsverfahren zum Ausdruck kommt, iSd Grundsatzes der Entscheidungsharmonie bei der Abkommensauslegung zu berücksichtigen.¹⁵⁴ Allerdings lässt sich – entgegen der Ansicht des BMF¹⁵⁵ – eine «spätere Übung» iSd Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK¹⁵⁶ nicht schon *per se* aus einer getroffenen Verständigungsverfahren ableiten, sondern nur aus einer übereinstimmenden, wöglich langjährigen Praxis der mit dem Abkommensvollzug befassten Behörden.¹⁵⁷ Es kommt also darauf an, dass

«die mit der Rechtsanwendung betrauten Behörden eine einheitliche Auffassung vertreten, die unbestritten geblieben ist, also nicht vor den Gerichten angefochten oder von der Rechtsmittelinstanz bestätigt wurde».¹⁵⁸

Massgeblich ist dabei die Übung der Finanzämter und der im Rechtsmittelverfahren befassten Gerichte, nicht aber die Praxis des ein Verständigungsverfahren abschliessenden BMF.¹⁵⁹ Eine solche Behördenpraxis kann freilich ihrerseits auf einer früheren Verständigungsverfahren

150 Nach dieser Bestimmung ist für den Fall, dass der Verfassungsgerichtshof zur Auffassung gelangt, dass die ganze Verordnung «in gesetzwidriger Weise kundgemacht» wurde, «die ganze Verordnung als gesetzwidrig aufzuheben».

151 VfGH 28.6.2017, V 4/2017, VfSlg 20.182; ebenso z. B. VfGH 14.03.2018, V 114/2017. Siehe dazu auch KOFLER, Einleitung N 90.

152 Dazu etwa KOFLER, Einleitung N 90; PAPST/URTZ, Art. 25 OECD-MA N 148. Unklar scheint hingegen, ob auch Veröffentlichungen in Fachzeitschriften diese Publizität verwirklichen können (dagegen z. B. LANG, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 58).

153 Siehe LANG, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 57. Lediglich dort, wo das BMF einem Erlass – z. B. in einem Begleitschreiben, einer Einführungsklausel oder einer Präambel – jede normative Wirkung abspricht, wäre eine normative Wirkung zu bezweifeln. So hat etwa der Verwaltungsgerichtshof unlängst ausgeführt, dass es sich bei den – in Erlassform ergangenen – Einkommensteuerrichtlinien «– wie im Begleitschreiben zu diesen Richtlinien ausdrücklich angeführt wird – lediglich um einen Auslegungsbehelf, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt werde», handle und «[ü]ber die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten [...] aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden» könnten; deshalb handle «es sich bei diesen Richtlinien aber um keine Akte, die einen normativen Inhalt aufweisen», weshalb «[e]ine Bindung von Gerichten an diese Richtlinien [...] daher schon deswegen nicht» bestehe (VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038, publiziert in: ÖStZB 2018/80, 189).

154 Siehe dazu VwGH 30.3.2006, 2002/15/0098, publiziert in: ÖStZB 2006/457, 551; BFH 2.9.2009, I R 90/08, publiziert in: BFHE 226, 267 = BStBl. II 2010, 394; BFH 12.10.2011, I R 15/11, publiziert in: BFHE 235, 401 = BStBl. II 2012, 548.

155 Siehe z. B. BMF (österreichisches Bundesministerium für Finanzen), Information zum Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Schiedsübereinkommen vom 31.3.2015, BMF-010221/0172-VI/8/2015, Ziff. B.6.4: Es «ist zu beachten, dass insb. im Falle allgemeiner Konsultationsverfahren iSd Art. 25 Abs. 3 OECD-MA die Übung der Vertragsstaaten gemäss Art. 31 Wiener Vertragsrechtskonvention zum Ausdruck kommt».

156 Zu dieser ausführlich ZELINGER, Die «spätere Übung» nach Art 31 Abs 3 lit b der Wiener Vertragsrechtskonvention, 309 ff. mwN.

157 VfGH 25.9.2015, V 41/2015, VfSlg 20.005/2015; siehe auch UFS 23.9.2013, RV/0478-F/12; weiters z. B. UFS 29.10.2013, RV/0255-F/13; UFS 30.10.2013, RV/0257-F/13; UFS 7.11.2013, RV/0421-F/13; dazu KOFLER/RENNER, Relevanz der qualifizierten Übung der Vertragsstaaten für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 434 f.; allgemein auch LANG, Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 554; LANG, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 284 f.; KOFLER, Einleitung N 91. Siehe aus der deutschen Rechtsprechung ebenso z. B. BFH 2.9.2009, I R 111/08, publiziert in: BFHE 226, 267 = BStBl. II 2010, 394.

158 VfGH 25.9.2015, V 41/2015, VfSlg 20.005/2015; dazu auch LANG, Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 569 ff.

159 VfGH 25.9.2015, V 41/2015, VfSlg 20.005/2015.

beruhen; selbst dann ist jedoch schon aus rechtsstaatlichen Gründen zu beachten, dass die «spätere Übung» insbesondere nicht dem Wortlaut der (vom Nationalrat genehmigten) Abkommensregelung zuwiderlaufen darf.¹⁶⁰ Ähnliche Argumente sprechen auch dagegen, in einer Konsultationsvereinbarung stets eine «spätere Übereinkunft» iSd Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK zu sehen.¹⁶¹ Insgesamt dürfte daher der Regelung des Art. 31 Abs. 3 WVK im Steuerrecht nur eine sehr eingeschränkte Bedeutung zukommen.¹⁶² Allerdings sind Konsultationsvereinbarungen, die sich in den Grenzen zulässiger Auslegung halten, durchaus auch von den Gerichten als «Auslegungshilfe» zu berücksichtigen;¹⁶³ sie haben nach der deutschen, auch für Österreich teilweise für massgeblich gehaltenen¹⁶⁴ Rechtsprechung «Bedeutung für die Auslegung der Abkommen», wobei «die <Grenzmarke> für das richtige Abkommensverständnis immer nur der Abkommenswortlaut sein kann»; werde daher

«das in der Konsultationsvereinbarung gefundene Abkommensverständnis durch den Wortlaut nicht gedeckt, kann die Vereinbarung die Abkommensauslegung durch die Gerichte nicht beeinflussen oder die Gerichte gar binden».¹⁶⁵

6 Bindungswirkung von Verständigungsverfahren in der Schweiz

6.1 Verständnis der abkommensrechtlichen Delegationsnorm

In der Schweiz hat sich die Diskussion um die Bindungswirkung von generellen Verständigungsverfahren in den letzten Jahren vor allem auf die Fragen konzentriert, wann von einer kompetenzwidrig abgeschlossenen Verständigungsverfahren ausgegangen werden muss und welches die Rechtsfolgen einer solchen Verständigungsverfahren sind. Verständigungsverfahren sind dann kompetenzwidrig zustande gekommen, wenn sie nicht von der Delegationsnorm des entsprechenden DBA abgedeckt sind, mithin wenn sie den Rahmen des DBA sprengen. Entscheidend ist dabei selbstredend die Frage, wieviel die Delegationsnorm zulässt.

Gezeigt hat sich diese Abgrenzungsproblematik vor allem am bekannten UBS-Abkommen zwischen der Schweiz und den USA, bei dem umstritten war, ob alle darin aufgenommenen Fallkonstellationen unter den in Art. 26 Abs. 1 DBA-USA statuierten Begriff der «Betrugsdelikte und dergleichen» fallen. Der Bundesrat ging in seinen Verhandlungen davon aus, dass sich das UBS-Abkommen im Rahmen des DBA-USA bewege und sich auf Präzisierungen beschränke.¹⁶⁶ Das Bundesverwaltungsgericht kam in seinem Urteil vom 21.1.2010 letztinstanzlich hingegen zu einem anderen Schluss,¹⁶⁷ worauf das UBS-Abkommen nachträglich dem Parlament vorgelegt und genehmigt wurde.¹⁶⁸ In der Literatur ist die Frage, was die Art. 25 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Delegationsnormen in den DBA der Schweiz zulassen, strittig. Die dem Bundesverwaltungsgericht¹⁶⁹ folgende herrschende Meinung geht dahin, dass eine Verständigungsverfahren auf die Anwendung und Auslegung des DBA beschränkt sei.¹⁷⁰ Andere machen geltend, dass mit einer Verständigungsverfahren auch Rechtsfort-

160 PAPST/URTZ, Art. 25 OECD-MA N 149; weiters z.B. UFS 23.9.2013, RV/0478-F/12; ebenso etwa BFH 2.9.2009, I R 90/08, publiziert in: BFHE 226, 267 = BStBl. II 2010, 394; BFH 12.10.2011, I R 15/11, publiziert in: BFHE 235, 401 = BStBl. II 2012, 548. Siehe z.B. auch LANG, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 87; LANG, Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 555; LANG, Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 571; ausführlich dazu ZEILINGER, Die «spätere Übung» nach Art 31 Abs 3 lit b der Wiener Vertragsrechtskonvention, 314; LANG, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 283 ff.

161 Siehe z.B. LANG, Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 571 f.; a. A. JIROUSEK/LOUKOTA, Höchstgerichtliche DBA-Auslegung und die Wiener Vertragsrechtskonvention, 52 ff.

162 LANG, Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 555; LANG, Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 284; LANG, Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 571.

163 LEHNER, Grundlagen N 137a; siehe auch JIROUSEK/LOUKOTA, Höchstgerichtliche DBA-Auslegung und die Wiener Vertragsrechtskonvention, 52 ff. (zur Berücksichtigung im Rahmen des Abkommenszusammenhanges und des Treu- und Glaubensgrundsatzes).

164 Siehe nur PAPST/URTZ, Art. 25 OECD-MA N 149.

165 Siehe z.B. BFH 6.6.2015, I R 79/13, publiziert in: BFHE 250, 110 = BStBl. II 2016, 326.

166 Botschaft UBS-Abkommen, 2965 ff., insbesondere 2999.

167 BVGer 21.1.2010, A-7789/2009.

168 Mit Genehmigungsbeschluss vom 17.6.2010 (BB UBS-Abkommen). Gestützt auf Art. 7b RVOG erklärte der Bundesrat zudem die vorläufige Anwendung des UBS-Abkommens, was bei genehmigungspflichtigen völkerrechtlichen Verträgen möglich ist, die wichtige Interessen der Schweiz wahren oder besonders dringlich sind.

169 BVGer 21.3.2016, A-8400/2015, E. 6.3.1.4; BVGer 21.1.2010, A-7789/2009, E. 3.7.7 und 3.7.10 f.

170 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 538; OBERSON, Précis de droit fiscal international, § 15 N 1088; REICH, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats, 113 f.

bildung betrieben und ein DBA damit in einem gewissen Umfang ergänzt und geändert werden könne.¹⁷¹

Auch die zwischen der Schweiz und den Niederlanden abgeschlossene Verständigungsvereinbarung zur Auslegung der Art. 26 OECD-MA entsprechenden Amtshilfebefestimmung warf Kompetenzfragen auf.¹⁷² Die Verständigungsvereinbarung konkretisiert die Voraussetzungen für ein Amtshilfeersuchen und hält fest, dass die betroffene Person nicht nur mit Namen, sondern auch auf andere Weise identifiziert werden kann. Das Bundesverwaltungsgericht sah in dieser Formulierung einen Widerspruch zum klaren Wortlaut der Protokollbestimmung zu Art. 26 DBA-NL,¹⁷³ wohingegen das Bundesgericht diesen Widerspruch zwar nicht verneinte, aber erwog, dass der Bundesrat von der Bundesversammlung im Genehmigungsbeschluss zum DBA-NL ausdrücklich ermächtigt worden sei, die Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen in einer Verständigungsvereinbarung entsprechend den Vorgaben der OECD zu erweitern.¹⁷⁴

Die Frage, ob eine generelle Verständigungsvereinbarung die Delegationsnorm von Art. 25 Abs. 3 OECD-MA bzw. des betreffenden DBA einhält, kann in der Schweiz von sämtlichen Gerichten mit voller Kognition überprüft werden. Es gibt keine dem österreichischen Recht entsprechende Prüfungsbeschränkung. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob die Gerichte an eine Verständigungsvereinbarung gebunden sind. Zu differenzieren ist dabei zwischen kompetenzkonform und kompetenzwidrig abgeschlossenen Verständigungsvereinbarungen.

6.2 Bindungswirkung von kompetenzkonform abgeschlossenen Verständigungsvereinbarungen

Ausgangspunkt bildet aus schweizerischer Sicht die völkerrechtliche Verbindlichkeit von Verständigungsvereinbarungen, die als völkerrechtliche Verwaltungs-

abkommen qualifiziert werden.¹⁷⁵ Diese völkerrechtliche Verbindlichkeit schlägt nach der in der Schweiz vorherrschenden Auffassung auf das innerstaatliche Verhältnis durch.

Zwar enthält die BV weder zum Verhältnis zwischen Völkerrecht und Landesrecht noch zur innerstaatlichen Bindungswirkung von Völkerrecht eine ausdrückliche Regelung. Art. 5 Abs. 4 BV hält aber fest, dass Bund und Kantone das Völkerrecht beachten müssen. Hinzu kommt Art. 190 BV, wonach für das Bundesgericht und alle rechtsanwendenden Behörden nicht nur Bundesgesetze, sondern auch das Völkerrecht massgebend sind. Aus diesen Verfassungsbestimmungen und der von der Schweiz verfolgten monistischen Theorie wird überwiegend geschlossen, dass völkerrechtliche Verträge nicht nur im völkerrechtlichen, sondern auch im innerstaatlichen Verhältnis für sämtliche rechtsanwendenden Behörden, eingeschlossen die Justizbehörden, verbindlich sind.¹⁷⁶

Diese innerstaatliche Bindungswirkung gilt nach herrschender Meinung auch für völkerrechtliche Verwaltungsabkommen¹⁷⁷ und somit für Verständigungsvereinbarungen.¹⁷⁸ Der Begriff des für die rechtsanwendenden Behörden verbindlichen Völkerrechts wird demzufolge in einem weiten Sinn verstanden und umfasst jegliche Arten völkerrechtlicher Normen.¹⁷⁹

Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass Verständigungsvereinbarungen nicht durch die Bundesversammlung genehmigt werden. Eine solche parlamentarische Genehmigung ist für völkerrechtliche Verträge nicht notwendig, für deren Abschluss der Bundesrat durch Bundesgesetz oder von der Bundesversammlung genehmigten völkerrechtlichen Vertrag zum selbstständigen Vertragsabschluss ermächtigt ist.¹⁸⁰ In den Art. 25 Abs. 3

171 Mit einem extensiven Kompetenzverständnis COTTIER/MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009, 358 ff.; MATTEOTTI/KRENGER, Einleitung N 145 ff.

172 DBA-NL im Anhang: Verständigungsvereinbarung vom 31. Oktober 2011 über die Auslegung von Paragraph XVI Buchstabe b des Protokolls zum Doppelbesteuerungsabkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen.

173 BVGer 21.3.2016, A-8400/2015.

174 BGE 143 II 136, E. 5.3.3, wonach eine ausdrückliche Ermächtigung zur Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens in einem von der Bundesversammlung gefassten, dem fakultativen Referendum unterstehenden Genehmigungsbeschluss vorlag.

175 Dazu vorne Abschn. 2.

176 BIAGGINI, Art. 190 BV N 10; HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 655 N 2090; RHINOW/SCHERFER/UEBERSAX, Schweizerisches Verfassungsrecht, N 2643 f. Zum Ganzen auch EPINEY, Art. 190 BV N 29; HANGARTNER/LOOSER, Art. 190 BV N 23.

177 EPINEY, Art. 190 BV N 29; HANGARTNER/LOOSER, Art. 190 BV N 23.

178 BVGer 21.1.2010, A-7789/2009, E. 3.1.1 und 3.7.4 ff. Im Weiteren COTTIER/MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009, 366 f.; MATTEOTTI/KRENGER, Einleitung N 145 ff.; REICH, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats, 120 f.

179 In diesem Sinn AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, N 1345 ff.; BIAGGINI, Art. 190 N 10; HANGARTNER/LOOSER, Art. 190 N 24.

180 Art. 166 Abs. 2 BV iVm Art. 24 Abs. 2 ParlG und Art. 7a Abs. 1 RVOG. Dazu auch MATTEOTTI/KRENGER, Einleitung N 146.

OECD-MA entsprechenden Bestimmungen der DBA der Schweiz ist eine solche Ermächtigung zu sehen.¹⁸¹

Die fehlende parlamentarische Genehmigung ist durch eine Berichterstattungspflicht des Bundesrats ersetzt. Dieser ist verpflichtet, der Bundesversammlung jährlich Bericht über die von ihm, von den Departementen, Gruppen oder Bundesämtern abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge zu erstatten.¹⁸² Kommt die Bundesversammlung zur Auffassung, dass ein vom Bundesrat abgeschlossener Vertrag dem Parlament zur Genehmigung hätte unterbreitet werden müssen, kann sie den Bundesrat mit einer Motion beauftragen, den Vertrag nachträglich zur Genehmigung vorzulegen. Wird die Genehmigung daraufhin verweigert, ist der Bundesrat verpflichtet, den Vertrag so rasch wie möglich zu kündigen. In der Zwischenzeit ist die Schweiz aber – auch aus innerstaatlicher Sicht – an den völkerrechtlichen Vertrag gebunden.¹⁸³ In diese Berichterstattung an das Parlament sind regelmässig auch gestützt auf ein DBA vereinbarte generelle Verständigungsverfahren aufgenommen.¹⁸⁴

Wie vorzugehen ist, wenn ein Konflikt zwischen Landes- und Völkerrecht vorliegt, ist in der Schweiz nicht abschliessend geklärt. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der herrschenden Lehre ist in aller Regel jedoch von einem Vorrang des Völkerrechts auszugehen.¹⁸⁵ Mit Bezug auf völkerrechtliche Verwaltungsabkommen wird verschiedentlich allerdings auch die Meinung vertreten, dass für Völkerrecht «unterer Stufen» eine reduzierte Bindungswirkung gelten sollte. Nur dem *ius cogens* und völkerrechtlichen Bestimmungen mit Grundrechts- und Menschenrechtscharakter soll ein absoluter Vorrang vor Bundesgesetzen eingeräumt werden. Liegt ein Konflikt zwischen dem «*ius dispositivum*» und Bundesgesetzen vor, soll hingegen eine Güterabwägung möglich sein.¹⁸⁶

Ein solcher Konflikt hat sich mit Bezug auf eine generelle Verständigungsverfahren bislang aber nicht erge-

ben und ist bei kompetenzkonformen Verständigungsverfahren aus schweizerischer Sicht auch wenig wahrscheinlich. So wäre beispielsweise eine Verständigungsverfahren, die die Schweiz verpflichtet, entgegen den innerstaatlichen Gesetzen, eine bestimmte Einkunft zu erfassen, nicht durch den Zweck eines DBA gedeckt und somit nicht abkommens- und kompetenzkonform zustande gekommen. Sie fiel in die Kategorie der kompetenzwidrigen Verständigungsverfahren.¹⁸⁷

Generelle Verständigungsverfahren, die sich im Rahmen des entsprechenden DBA bewegen, sind innerstaatlich demzufolge als rechtsverbindlich zu betrachten, und zwar nicht nur für die Verwaltungsbehörden, sondern auch für die steuerpflichtigen Personen und die Steuerjustizbehörden.¹⁸⁸ Einzig eine fehlende Publikation könnte ihre Anwendung im Einzelfall noch hindern. Eine Publikation von Konsultationsvereinbarungen in der Amtlichen Sammlung des Bundesrechts (AS) und im Bundesblatt (BB) ist allerdings nicht immer notwendig. Völkerrechtliche Verträge, die nicht dem Referendum unterstehen, müssen nur publiziert werden, wenn sie Recht setzen oder zur Rechtsetzung ermächtigen. Dies ist bei blossen Auslegungsvereinbarungen in der Regel nicht der Fall.¹⁸⁹ Generelle Verständigungsverfahren, die gestützt auf eine spezifische Delegationsnorm über eine blosser Auslegungsvereinbarung hinausgehen, sind hingegen zu publizieren, was – soweit ersichtlich – auch meist geschieht.¹⁹⁰

6.3 Bindungswirkung von kompetenzwidrig abgeschlossenen Verständigungsverfahren

Aus völkerrechtlicher Sicht können auch kompetenzwidrig abgeschlossene Verwaltungsabkommen verbindlich

181 Zusätzlich kommt dem Bundesrat nach Art. 7a Abs. 2–4 RVOG eine subsidiäre Generalkompetenz für den Abschluss von völkerrechtlichen Verträgen mit beschränkter Tragweite zu. Dazu Botschaft Abschluss völkerrechtlicher Verträge, 7465 ff., insbesondere 7480 f.

182 Art. 48a Abs. 2 RVOG.

183 So der Bundesrat in seiner Botschaft Abschluss völkerrechtlicher Verträge, 7465 ff., insbesondere 7476 f.

184 Letztmals im Bericht völkerrechtliche Verträge 2017, 4273 ff., der im Abschnitt zu den vom EFD abgeschlossenen Verträgen (4410 ff.) auch mehrere steuerrechtliche Vereinbarungen auführt (Ziff. 6.4–6.12).

185 Zum Ganzen ausführlich je mwN BIAGGINI, Art. 5 N 30 ff.; EPINEY, Art. 5 BV N 84 ff.; TSCHUMI/SCHINDLER, Art. 5 BV N 71 ff.

186 HERZIG, Völkerrecht versus Landesrecht im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, Rz 50. Ähnlich LOOSER, Verfassungsgerichtliche Rechtskontrolle gegenüber schweizerischen Bundesgesetzen, § 13 N 344.

187 Vgl. hierzu nachfolgend Abschnitt 6.3.

188 MATTEOTTI/KRENGER, Einleitung N 149; SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsverfahren zum innerstaatlichen Recht, 122 f. Ebenso BVGer 21.1.2010, A-7789/2009, E. 3.1.1. Implizit auch BGE 143 II 136, E. 5.3.2; DUSS/SALOM, Mutual Agreement Procedure in Switzerland, 7, befürworten eine Verbindlichkeit auch für individuelle Verständigungsverfahren. Nur die kantonalen Justizbehörden binden wollen LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 537, und wohl auch OBERSON, Précis de droit fiscal international, § 15 N 1085, beide aber in Bezug auf individuelle Verständigungsverfahren.

189 Bei völkerrechtlichen Verträgen von beschränkter Tragweite kann zudem auf eine Publikation verzichtet werden: Art. 3 Abs. 3 PubLG.

190 So insbesondere die Verständigungsverfahren, die betreffend Auslegung der Art. 26 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen in den DBA der Schweiz in den letzten Jahren abgeschlossen wurden, beispielsweise die Verständigungsverfahren betreffend die Auslegung von Ziff. 3 Bst. b des Protokolls zum DBA-D in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 27.10.2010.

sein. Gemäss Art. 46 WVK sind sie nur dann aus völkerrechtlicher Sicht unverbindlich, wenn geltend gemacht werden kann, dass die Verletzung der innerstaatlichen Kompetenzordnung offenkundig war und eine innerstaatliche Bestimmung von grundlegender Bedeutung betraf. So hat das Bundesgericht erstmals in einem Entscheid vom 27.10.1994¹⁹¹ in Bezug auf eine Vereinbarung über die Niederlassung von österreichischen Staatsangehörigen in der Schweiz ein kompetenzwidrig abgeschlossenes völkerrechtliches Verwaltungsabkommen als gültig und für die Schweiz verbindlich erklärt. Das Bundesgericht stellte fest, dass Art. 46 WVK nicht nur zu einer völkerrechtlichen Bindungswirkung kompetenzwidrig abgeschlossener Verwaltungsabkommen führe, sondern gestützt auf Art. 190 BV unmittelbar auch zu einer innerstaatlichen Bindungswirkung.¹⁹² Diese Rechtsfolge ist aber umstritten.¹⁹³

In der schweizerischen völkerrechtlichen Lehre sind zwei Strömungen feststellbar. Die wohl herrschende spricht völkerrechtlichen Verwaltungsabkommen die genau gleichen Bindungswirkungen wie den von der Bundesversammlung genehmigten völkerrechtlichen Verträgen zu.¹⁹⁴ Diese Lehre interpretiert Art. 5 Abs. 4 BV in einem umfassenden Sinne. Entsprechend dem vorne zitierten Bundesgerichtsentscheid werden auch kompetenzwidrig abgeschlossene völkerrechtliche Verträge für gültig und gegebenenfalls direkt anwendbar betrachtet. Die Gültigkeit besteht nach dieser Lehre dabei unabhängig davon, ob der völkerrechtliche Vertrag eine Zuständigkeitsnorm oder eine materielle Norm des Landesrechts verletzt. Die umfassende Bindung an das Völkerrecht, unabhängig von seiner Form, gilt bei dieser Betrachtung auch für das Bundesgericht. Eine andere Lehrmeinung erachtet die Anwendung kompetenzwidrig zustande gekommener Verträge, insbesondere von Verwaltungsabkommen, nicht als zwingend. Das Völkerrecht ist nach dieser Strömung als hierarchisch abgestufte Rechtsordnung zu verstehen, weshalb Völkerrecht unterer Stufen hinter nationalem

Recht höherer Stufen, namentlich hinter Verfassungsrecht, zurückzutreten habe.¹⁹⁵

Unabhängig von dieser Diskussion kommt bei einer kompetenzwidrig vereinbarten Verständigungsvereinbarung ein weiterer wesentlicher Aspekt hinzu: Die Kompetenznorm für den Abschluss von generellen Verständigungsvereinbarungen befindet sich im jeweiligen DBA. Es liegt eine völkerrechtliche und keine innerstaatliche Delegationsnorm vor.¹⁹⁶ Wird die völkerrechtliche Delegationsnorm in einer Verständigungsvereinbarung überschritten, d. h. wird der Rahmen des massgebenden DBA gesprengt, sollte dieser Umstand für den Vertragspartner, zumindest in schwerwiegenden Fällen, offenkundig sein. Der Vertragspartner kann sich in diesem Fall nicht auf Treu und Glauben berufen.¹⁹⁷ Eine Bindungswirkung gestützt auf Art. 46 WVK kann in diesem Fall nicht entstehen. So hat auch das Bundesverwaltungsgericht festgestellt, dass ein Konflikt zwischen zwei völkerrechtlichen Normen vor Eintritt in den Anwendungsbereich von Art. 190 BV zu klären ist;¹⁹⁸ die Lösung des Konflikts muss sich aus dem Völkerrecht ergeben. Zu beachten ist dabei, dass sich eine Verständigungsvereinbarung im Verhältnis zum massgebenden DBA, auf das sie sich stützt, rechtsquellentechnisch in einem Unterordnungsverhältnis befindet. Die *lex-posterior*- oder *lex-specialis*-Regel können zur Lösung eines Konflikts in diesem Fall nicht zur Anwendung kommen.¹⁹⁹ Eine dem massgebenden DBA widersprechende Verständigungsvereinbarung kann in der Regel deshalb bereits aus völkerrechtlicher Sicht keine Verbindlichkeit erlangen. Nach schweizerischem

191 BGE 120 Ib 360.

192 BGE 120 Ib 360, E. 2c. Dazu auch HANGARTNER/LOOSER, Art. 190 N 30.

193 Zum Folgenden bereits SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, 120 ff.

194 AUER/MALINVERNI/HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, 456, N 1347; BAUMANN, Der Einfluss des Völkerrechts auf die Gewaltenteilung, 300 f., insbesondere N 390; GRISEL, A propos de la hiérarchie des normes juridiques, 380 f.; JACOT-GUILLARMOD, La primauté du droit international face à quelques principes directeurs de l'Etat fédéral suisse, 415. Tendenziell auch HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 590, N 1901b.

195 THÜRER, Verfassungsrecht und Völkerrecht, § 11 N 26 ff., insbesondere 30 ff.; REICH, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats, 122. Ähnlich im Ergebnis COTTIER, Einleitung und Synthesen, 25. Abwägend, zumindest bei einem Verstoss gegen Grundrechte, EPINEY, Art. 5 BV N 98.

196 So auch BVGer 21.1.2010, A-7789/2009, E. 3.7.7; SIMONEK, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, 123.

197 Anders dürfte die Rechtslage sein, wenn die zuständige Behörde dem Vertragspartner ihre Kompetenz zum Abschluss des Vertrages ausdrücklich bestätigt oder der Vertragspartner aus anderen Gründen mit guten Treuen davon ausgehen konnte, dass nach dem Verständnis beider Staaten der Rahmen des DBA eingehalten ist. So die Argumentation von REICH betreffend das UBS-Abkommen: REICH, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats, 116 ff. Ähnlich KLEY/PORTMANN, Vorbemerkungen zur Aussenverfassung N 41.

198 BVGer 21.1.2010, A-7789/2009, E. 3.1.2.

199 In diesem Sinne BVGer 21.1.2010, A-7789/2009, E. 3.1.1. Im Weiteren REICH, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats, 113 und 122. A. M. COTTIER/MATTEOTTI, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009, 361, allerdings mit anderer Begründung.

Verständnis entfällt damit aber auch automatisch eine innerstaatliche Bindungswirkung. Im Unterschied dazu sind kompetenzkonform vereinbarte Verständigungsverfahren in der Schweiz auch im innerstaatlichen Verhältnis für sämtliche Rechtsanwendungsorgane verbindlich.

7 Fazit

Der dargelegte Rechtsvergleich zeigt erstaunlich grosse Differenzen. Sie beginnen bereits bei der Frage, ob den Gerichten die Befugnis zukommt zu prüfen, ob sich eine generelle Verständigungsverfahren im Rahmen des entsprechenden DBA bewegt und somit von der Art. 25 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden Delegationsnorm des massgebenden Abkommens abgedeckt ist. In Deutschland und der Schweiz können sämtliche Gerichte kompetenzwidrig zustande gekommenen Verständigungsverfahren die Befolgung versagen, wohingegen diese Befugnis in Österreich bei einer kundgemachten Verständigungsverfahren nur dem Verfassungsgericht zukommt.

Handelt es sich bei der generellen Verständigungsverfahren um eine Auslegungsvereinbarung, die sich im Rahmen des entsprechenden DBA hält, ist diese nach schweizerischer Auffassung für sämtliche Rechtsanwendungsorgane verbindlich. Die Gerichte haben in diesem Fall der Auslegungsvereinbarung zu folgen und können nicht ihr Auslegungsverständnis anstelle desjenigen der beiden Vertragsstaaten setzen.

In Deutschland enthält § 2 Abs. 2 AO-D die gesetzliche Ermächtigung Grundlage zum Erlass von Rechtsverordnungen zur «Umsetzung» «echter» bilateraler Auslegungsvereinbarungen.²⁰⁰ Gleichwohl steht der Fachrechtssprechung weiterhin eine eigene und umfassende Kontrollmacht zu,²⁰¹ ob und inwieweit die Konsultationsverordnung auf das zugrunde liegende DBA gestützt werden kann. Soweit eine Konsultationsvereinbarung aus dem DBA-Rahmen ausbricht, kann die deutsche Steuerrechtsprechung diese im Einzelfall für unwirksam erklären. Damit läuft § 2 Abs. 2 AO-D leer, soweit die Konsultationsvereinbarung abkommensüberschreibend wirkt. Dies ist von den Gerichten im Einzelfall zu überprüfen. Kein Steuerpflichtiger muss eine abkommensüberschreibende Konsultationsvereinbarung gegen sich gelten lassen. Dies gilt gleichermassen für Verordnungen nach § 2 Abs. 3 Ziff. 2 AO-D. Im Ergebnis wird in Deutschland eine Bindungswirkung von Verständigungs- und Konsul-

tationsvereinbarungen nur bezüglich der vertragschliessenden Staaten und ihren (nachgeordneten) Finanzbehörden erreicht.

In Österreich besteht eine allgemeine Bindung jedenfalls an im BGBl. kundgemachte (verordnungskoordinierte) Konsultationsvereinbarungen; fehlt es an einer solchen «gehörigen» Kundmachung (weil etwa bloss eine Kundmachung in Erlassform in der «Findok» erfolgt), wird zunächst von einer Selbstbindung der Verwaltung ausgegangen, wobei die jüngere verfassungsgerichtliche Rechtsprechung auch auf eine Bindung der Gerichte deutet, diesfalls aber stets die Anfechtbarkeit mangels gesetzmässiger Kundmachung im Raum steht. Ungeachtet dieser verfassungsrechtlichen Fragen einer innerstaatlichen Bindung wird weitgehend die interpretative Bindung an eine nicht gesetzmässig (als Verordnung) im BGBl. kundgemachte Konsultationsvereinbarung als «spätere Übung» nach Art. 31 Abs. 3 lit. b WVK oder «spätere Übereinkunft» nach Art. 31 Abs. 3 lit. a WVK bezweifelt, ihre Bedeutung als «Auslegungshilfe» aber hervorgehoben.

Stellt ein Gericht fest, dass die von den beiden Vertragsstaaten abgeschlossene Verständigungsverfahren den Rahmen des DBA und damit der Delegationsnorm sprengt, stellen sich nach deutschem Verständnis keine weiteren Fragen. Der Vereinbarung kommt mangels einer gesetzlichen Umsetzung keine Rechtswirkung zu. Die gestützt auf § 2 Abs. 2 AO-D erlassene Rechtsverordnung kann nach herrschender Meinung die gesetzliche Grundlage nicht ersetzen. Ein ähnliches Ergebnis ergibt sich für die Schweiz, aber mit anderer Begründung. Verständigungsverfahren, die den Rahmen des massgebenden DBA überschreiten, können nach Art. 46 WVK unter bestimmten Voraussetzungen völkerrechtlich verbindlich sein und sind in diesem Fall nach der in der Schweiz vorherrschenden Meinung auch aus innerstaatlicher Sicht verbindlich. Die Voraussetzungen von Art. 46 WVK dürften bei einer generellen Verständigungsverfahren aber meist nicht erfüllt sein. Für die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates ist eine Überschreitung des vom massgebenden DBA vorgegebenen Rahmens in aller Regel erkennbar. Ergibt sich allerdings aus besonderen Umständen, dass der Vertragspartner in seinem Vertrauen zu schützen ist, kann in der Schweiz auch eine kompetenzwidrig zustande gekommene Verständigungsverfahren innerstaatliche Gültigkeit erlangen. In Österreich führt der kompetenzwidrige Abschluss einer – als Verordnung kundgemachten – Konsultationsvereinbarung lediglich zur (innerstaatlichen) Aufhebbarkeit nach Art. 140a B-VG-A.

Diese unterschiedlichen Rechtslagen führen zur Anschlussfrage, wie vorzugehen ist, wenn eine im D-A-CH-

200 LEHNER, Grundlagen N 137a.

201 DRÜEN, § 2 AO-D N 43g.

Verhältnis abgeschlossene Verständigungsvereinbarung von einem Vertragspartner nicht angewendet wird. Kommt der Verständigungsvereinbarung bereits aus völkerrechtlicher Sicht keine Verbindlichkeit zu, stellen sich wenige Probleme. Zu beachten sind in diesem Fall allerdings die unterschiedlichen Anforderungen an eine Aufhebung der nicht verbindlichen Verständigungsvereinbarung.

Ist die Verständigungsvereinbarung aus völkerrechtlicher Sicht verbindlich, wird sie aber in einem der Staaten aus innerstaatlicher Sicht nicht anerkannt, bleibt sie im anderen Staat dennoch in Kraft. Es bleibt diesem aber selbstredend offen, die Verständigungsvereinbarung infolge Verletzung der völkerrechtlichen Pflichten durch den erstgenannten Staat zu kündigen.

Literatur

- ANGER CHRISTIANE, Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen mittels Konsultationsvereinbarungsverordnungen? Eine Absage durch den BFH am Beispiel der Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und der Schweiz zu Abfindungen, *Internationales Steuerrecht* 2016, 57
- AUER ANDREAS/MALINVERNI GIORGIO/HOTTELIER MICHEL, *Droit constitutionnel suisse*. Volume I. L'Etat, 3^{me} éd., Berne 2013
- BARTONE ROBERTO, in: Rolf Kühn/Alexander von Wedelstädt (Hrsg.), *Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. Kommentar, 22. A., Stuttgart 2018
- BAUER HARTMUT, in: Horst Dreier (Hrsg.), *Grundgesetz GG*. Kommentar, 3. A., Tübingen 2018
- BAUMANN ROBERT, *Der Einfluss des Völkerrechts auf die Gewaltenteilung. Am Beispiel Deutschlands, Frankreichs, des Vereinigten Königreichs, der Vereinigten Staaten von Amerika, Schwedens und der Schweiz*, Zürich 2002
- BECKER KATHARINA, Internationale Zusammenarbeit – Konsultation und Verständigung, in: *Internationales Steuerrecht*. 37. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V., Linz 2013, 167
- BENECKE ANDREAS/SCHNITGER ARNE, Neuerungen im internationalen Steuerrecht durch das JStG 2010, *Internationales Steuerrecht* 2010, 432
- BIAGGINI GIOVANNI, *BV Kommentar. Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft*, 2. A., Zürich 2017
- BISLE MICHAEL, Die neuen Amtshilfebestimmungen im DBA Schweiz. Ende der restriktiven Amtshilfe durch die Schweiz, *Internationale Wirtschaftsbriefe* 2010, 495
- BOSS WALTER H., in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Basel 2015
- BRANDIS PETER, in: Franz Wassermeyer (Hrsg.), *Doppelbesteuerung*. Kommentar, 145. A., München 2019
- BRENNER MICHAEL, in: Hermann von Mangoldt/Friedrich Klein/Christian Starck (Hrsg.), *GG. Kommentar zum Grundgesetz*, 7. A., München 2018
- BUTZER HERRMANN/HAAAS VOLKER, in: Bruno Schmidt-Bleibtreu/Hans Hofmann/Hans-Günter Henneke (Hrsg.), *GG. Kommentar zum Grundgesetz*, 14. A., Köln 2018
- COTTIER THOMAS, Einleitung und Synthesen, in: *Der Staatsvertrag im schweizerischen Verfassungsrecht. Beiträge zu Verhältnis und methodischer Angleichung von Völkerrecht und Bundesrecht*, Bern 2001, 1
- COTTIER THOMAS/MATTEOTTI RENÉ, Das Abkommen über ein Amtshilfegesuch zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19. August 2009. Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, *ASA* 78 (2009/2010), 349
- DISSARS ULF-CHRISTIAN, Gesetzliche Neuregelung der Selbstanzeige durch das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz, *Steuer Consultant* 2011, 22
- DITZ XAVER/QUILITZSCH CARSTEN, Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, *Deutsches Steuerrecht* 2017, 281
- DRÜEN KLAUS-DIETER, Verständigungs- und Schiedsverfahren, in: *Doppelbesteuerung*, FS Wassermeyer, München 2015, 505
- in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung (AO/FGO)*. Kommentar, Loseblattsammlung, Köln 2019
- DÜRRSCHMIDT DANIEL, in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), *DBA. Doppelbesteuerungsabkommen*. Kommentar, 6. A., München 2015
- DUSS PASCAL/SALOM JESSICA, Mutual Agreement Procedure in Switzerland. International and Domestic Aspect, *FStR* 2018, 3
- EILERS STEPHAN, in: Franz Wassermeyer (Hrsg.), *Doppelbesteuerung*. Kommentar, 145. A., München 2019
- EISENRING PETER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), *Kommentar zum Schwei-*

- zerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- EPINEY ASTRID, in: Bernhard Waldmann/Eva Maria Belsler/Astrid Epiney (Hrsg.), Basler Kommentar, Bundesverfassung, Basel 2015
- FASSBENDER BARDO, «Völkerrecht und Landesrecht». Zur Genese und heutigen Bedeutung der Konfrontation zweier Rechtsordnungen, AJP 2014, 437
- FLÜCHTER KARSTEN, Ein Mindeststandard für Verständigungsverfahren, peer reviews und die Aussicht auf mehr Schiedsklauseln, Internationales Steuerrecht 2015, 943
- GEIGER RUDOLF, Staatsrecht III. Bezüge des Grundgesetzes zum Völker- und Europarecht, 7. A., München 2018
- GLASER MARKUS, Internationale Verwaltungsbeziehungen, Tübingen 2010
- GLORIA CHRISTIAN, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, Berlin 1988
- GOSCH DIETMAR, Treaty overriding als Reaktion auf missliebige Finanzrechtsprechung. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für die Praxis der Steuerberatung 2010, 38
- Über das Nichtanwenden höchstrichterlicher Rechtsprechung – aufgezeigt am Beispiel der Spruchpraxis des I. Senats des BFH, in: Steuerrecht im Rechtsstaat, FS Spindler, Köln 2011, 379
 - Über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, Internationale Steuer-Rundschau 2013, 87
 - in: Paul Kirchhof (Hrsg.), Einkommensteuergesetz EStG. Kommentar, 18. A., Köln 2019
- GREIL STEPHAN, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?, Berlin 2016
- GRISEL ANDRÉ, A propos de la hiérarchie des normes juridiques, ZBl 1987, 377
- HAASE FLORIAN, Aussensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar, 3. A., Heidelberg 2016
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER/KELLER HELEN/THURNHERR DANIELA, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. A., Zürich u. a. 2016
- HAGEMANN TOBIAS/KAHLENBERG CHRISTIAN/CLOER ADRIAN, BB-Rechtsprechungsreport Internationales Steuerrecht 2015/2016, Betriebs-Berater 2017, 534 (1. Teil), Betriebs-Berater 2017, 599 (2. Teil)
- HANGARTNER YVO/LOOSER MARTIN, in: Bernhard Ehrenzeller/Benjamin Schindler/Rainer J. Schweizer/Klaus Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. St.Galler Kommentar, 3. A., Zürich 2014
- HERLINGHAUS ANDREAS, Besteuerung durch geändertes DBA ohne Zustimmungsgesetz unzulässig, Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 593
- HERZIG CHRISTOPHE, Völkerrecht versus Landesrecht im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, Jusletter, 8.4.2013, publiziert auf: <http://jusletter.weblaw.ch>
- HOHLER YVONNE/LASCHEWSKI CHRISTIAN/LASCHEWSKI KATRIN, Die Besteuerung von Abfindungen in Wegzugsfällen, Deutsches Steuerrecht 2016, 2321
- HUMMEL LARS, Zur innerstaatlichen Bindungswirkung von auf Doppelbesteuerungsabkommen beruhenden Konsultationsvereinbarungen. Betrachtungen anlässlich der Ergänzung von § 2 AO durch das Jahressteuergesetz 2010, Internationales Steuerrecht 2011, 397
- ISMER ROLAND, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive? Zur Bindungswirkung von Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 Satz 1 OECD-MA, Internationales Steuerrecht 2009, 366
- JACOT-GUILLARMOD OLIVIER, La primauté du droit international face à quelques principes directeurs de l'Etat fédéral suisse, ZSR 1985, 383
- JARASS HANS/PIERO THODO, GG. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Kommentar, 15. A., München 2018
- JEHLIN ALEXANDER/LÖCHERBACH SEBASTIAN, Tagungsbericht zum 18. Münchner Unternehmenssteuerforum, Deutsches Steuerrecht Beiheft 2016, 1
- JIROUSEK HEINZ, Ist die Verordnung zu Art 19 DBA Liechtenstein gesetzwidrig? Steuern und Wirtschaft International 2015, 254
- JIROUSEK HEINZ/LOUKOTA HELMUTH, Höchstgerichtliche DBA-Auslegung und die Wiener Vertragsrechtskonvention, Österreichische Steuerzeitung 2016, 52
- KÄLIN WALTER/EPINEY ASTRID/CARONI MARTINA/KÜNZLI JÖRG, Völkerrecht. Eine Einführung, 4. A., Bern 2016
- KEMPERMANN MICHAEL, § 50d Abs. 8 EStG 2002 (idF des StÄndG 2003) wird durch ein zeitlich nachfolgendes DBA nicht verdrängt, Internationale Steuer-Rundschau 2016, 360

- KERSCHNER INA/MARCHGRABER CHRISTOPH, Die Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA-Liechtenstein auf dem Prüfstand des VfGH, *Steuer und Wirtschaft International* 2015, 209
- KLEY ROLAND/PORTMANN ROLAND, in: Bernhard Ehrenzeller/Benjamin Schindler/Rainer J. Schweizer/Klaus Vallender (Hrsg.), *Die schweizerische Bundesverfassung. St.Galler Kommentar*, 3. A., Zürich 2014
- KOFLER GEORG, in: Dietmar Aigner/Georg Kofler/Michael Tumpel (Hrsg.), *DBA. Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*, 2. A., Wien 2019
- KOFLER GEORG/RENNER BERNHARD, Relevanz der qualifizierten Übung der Vertragsstaaten für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *Unabhängiges Finanzsenatjournal* 2013, 425
- KOOPS ULRICH/KOSSMANN JAN, *JStG 2010: Änderungen im Bereich der Abgabenordnung, Der Betrieb* 2010, 40
- KOPF ROMUALD, Die Bedeutung von Verständigungsverfahren für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in: *Praxis des Internationalen Steuerrechts*, FS Loukota, Wien 2005, 253
- BFG beantragt die Aufhebung der zur Kassenstaatsregel im DBA Liechtenstein ergangenen VO des BMF, *Bundesfinanzgerichtjournal* 2015, 81
- KRABBE HELMUT, *Seminar C: Verständigungsverfahren, Internationales Steuerrecht* 2002, 548
- KRUSE HEINRICH WILHELM, Gesetzmässigkeit der Verwaltung und Verfahrensordnungen, in: *Staaten und Steuern*, FS Vogel, Heidelberg 2000, 517
- KUBAILE HEIKO, Grenzen von Verständigungsverfahren am Beispiel Schweiz. Zweifel an Verfassungsmässigkeit der KonsVerCHEV, *Internationale Wirtschaftsbriefe* 2015, 515
- LANG MICHAEL, *Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht. Die Einordnung von Doppelbesteuerungsabkommen in die österreichische Rechtsordnung*, Wien 1992
- Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2002
 - Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *Internationale Wirtschaftsbriefe* 2006, 549
 - Art. 3 Abs. 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *Internationale Wirtschaftsbriefe* 2011, 281 ff.
 - Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *Steuer und Wirtschaft International* 2015, 569
- LEHNER MORIS, Die Umsetzung von abkommensrechtlichen Konsultationsvereinbarungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Doppelnichtbesteuerung durch Rechtsverordnungen, *Internationales Steuerrecht* 2011, 733
- Doppelbesteuerungsabkommen, in: *Leitgedanken des Rechts*, FS Kirchhof, Heidelberg 2013, 1635
 - in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Bd. XI: Internationale Bezüge*, 3. A., Heidelberg 2013
 - Art. 15 DBA-Schweiz verbietet abweichende Konsultationsvereinbarung. Anmerkung zum Urteil des BFH vom 10.06.2015, *Internationales Steuerrecht* 2015, 785
 - in: Klaus Vogel/Moris Lehner (Hrsg.), *DBA. Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar. Grundlagen*, 6. A., München 2015
- LEVEDAG CHRISTIAN/BOURSEAU CHRISTIANE, in: Jens Schönfeld/Xaver Ditz (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*, Köln 2013
- LOCHER PETER, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 3. A., Bern 2005
- LOCHMANN ERICH, Auslegung und Ergänzung von Doppelbesteuerungsabkommen im Stufenbau der Rechtsordnung, *Steuer und Wirtschaft International* 2017, 127
- LOOSE MATTHIAS, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung (AO/FGO). Kommentar*, Loseblattsammlung, Köln 2019
- LOOSER MARTIN E., Verfassungsgerichtliche Rechtskontrolle gegenüber schweizerischen Bundesgesetzen. Eine Bestandesaufnahme unter Berücksichtigung der amerikanischen und deutschen Verfassungsgerichtsbarkeit, der Geschichte der schweizerischen Verfassungsgerichtsbarkeit sowie der heutigen bundesgerichtlichen Praxis, Zürich/St.Gallen 2011
- LÜHN TIM, *FG Köln: Einkommensteuer: Besteuerungsrecht für Arbeitnehmerabfindungen nach DBA Belgien*, *Betriebs-Berater* 2009, 198
- LÜTHI DANIEL, in: Dietmar Gosch/Heinz-Klaus Kroppen/Siegfried Grotherr (Hrsg.), *DBA-Kommentar. Doppelbesteuerungsabkommen*, Loseblattsammlung, Herne 2019
- MANN THOMAS, in: Michael Sachs (Hrsg.), *Grundgesetz. Kommentar*, 8. A., München 2018
- MÄRTENS MARKUS, *Besteuerungsrecht für Abfindung an einen in die Schweiz verzogenen, zuvor im Inland*

- tätigen Arbeitnehmer, juris PraxisReport Steuerrecht 2015, Anm. 1
- MATTEOTTI RENÉ/KRENGER NICOLE ELISCHA, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- MAURER HARTMUT, Staatsrecht I. Grundlagen, Verfassungsorgane, Staatsfunktionen, 6. A., München 2010
- MAURER HARTMUT/WALDHOF CHRISTIAN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. A., München 2017
- MENCK THOMAS, in: Dietmar Gosch/Heinz-Klaus Kropfen/Siegfried Grotherr (Hrsg.), DBA-Kommentar. Doppelbesteuerungsabkommen, Loseblattsammlung, Herne 2019
- MICKER LARS, Änderungen des Internationalen Steuerrechts – Auswirkungen des JStG 2010, Internationale Wirtschaftsbriefe 2011, 61
- MÜLHAUSEN DIETER, Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht, Berlin 1976
- MUSIL ANDREAS, in: Walter Hübsch/Ernst Heppmann/Armin Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung (AO/FGO), Kommentar, Loseblattsammlung, Köln 2019
- MROZ KATARZYNA/BLUME ANJA, Bindungswirkung der Konsultationsvereinbarungsverordnungen. Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 10.06.2015 – I R 79/13, Die Unternehmensbesteuerung 2016, 152
- NACKE ALOIS, Das Jahressteuergesetz 2010 – Anmerkungen zum Regierungsentwurf, Der Betrieb 2010, 1142
- NETTESHEIM MARTIN, in: Theodor Maunz/Günter Düring (Hrsg.), Grundgesetz. Kommentar, 85. A., Köln 2019
- NIERHAUS MICHAEL, in: Wolfgang Kahl/Christian Waldhoff/Christian Walter (Hrsg.), Bonner Kommentar. Grundgesetz, Loseblattsammlung, Heidelberg 2019
- OBERSON XAVIER, Précis de droit fiscal international, 4^{ème} éd., Berne 2014
- OELLERICH INGO, Steuern – Aktuelle Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes in Fällen mit Bezug zur Schweiz, ASA 81 (2012/2013), 737
- in: Albert Beermann/Dietmar Gosch (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung. Kommentar, Loseblattsammlung, Bonn 2019
- OSSENBÜHL FRITZ, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland. Bd. V: Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, 3. A., Heidelberg 2007
- PAPST STEFAN/URTZ CHRISTOPH, in: Dietmar Aigner/Georg Kofler/Michael Tumpel (Hrsg.), DBA. Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar, 2. A., Wien 2019
- POHL CARSTEN, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der jüngeren Rechtsprechung des BFH, Recht der Internationalen Wirtschaft 2012, 677
- PORTNER ROSEMARIE, Besteuerung von Abfindungen auf der Grundlage der DBA mit Belgien und den Niederlanden, Internationales Steuerrecht 2008, 584
- PUSCHER REINHARD, Advance Pricing Agreements, in: Doppelbesteuerung, FS Wassermeyer, München 2015, 519
- REICH MARKUS, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats, FStR 2010, 111
- REMMERT BARBARA, in: Theodor Maunz/Günter Düring (Hrsg.), Grundgesetz. Kommentar, 85. A., Köln 2019
- RHINOW RENÉ/SCHEFER MARKUS/UEBERSAX PETER, Schweizerisches Verfassungsrecht, 3. A., Basel 2016
- ROSER FRANK, Praktische Folgerungen aus dem «Treaty-Override-Beschluss» des BVerfG, Die Wirtschaftsprüfung 2016, 1042
- SALZMANN STEPHAN, Kein Treaty Override durch Rechtsverordnungen auf Grundlage des § 2 Abs. 2 AO. BFH, Urteil vom 10.6.2015 – I R 79/13, Internationale Wirtschaftsbriefe 2015, 855
- SAUER HEIKO, Staatsrecht III. Auswärtige Gewalt, Bezüge des Grundgesetzes zu Völker- und Europarecht, 5. A., München 2018
- SCHAUMBURG HARALD/VON FREEDEN ARNE/HÄCK NILS D., Internationales Steuerrecht, 4. A., Köln 2017
- SCHNEIDER HANS, Gesetzgebung, 3. A., Heidelberg 2002
- SCHÖNFELD JENS/HÄCK NILS, in: Jens Schönfeld/Xaver Ditz (Hrsg.), DBA. Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar, Köln 2013
- SCHRÖDER HOLGER, Die auslegende Konsultationsvereinbarung am Beispiel des Besteuerungsrechtes für Abfindungszahlungen, Internationales Steuerrecht 2009, 48
- SCHWEITZER MICHAEL/DEDERER HANS-GEORG, Staatsrecht III. Staatsrecht, Völkerrecht, Europarecht, 11. A., Heidelberg 2016
- SEER ROMAN, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung

- (AO/FGO). Kommentar, Loseblattsammlung, Köln 2019
- SIMONEK MADELEINE, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, ASA 73 (2004/2005), 97
- SOMMERMANN PETER, in: Hermann von Mangoldt/Friedrich Klein/Christian Starck (Hrsg.), GG. Kommentar zum Grundgesetz, 7. A., München 2018
- STIEWE SUSANNE, Die verfahrensrechtliche Umsetzung internationaler Verständigungsvereinbarungen (§ 175a AO), Frankfurt 2011
- STREINZ RUDOLF, in: Michael Sachs (Hrsg.), GG. Grundgesetz. Kommentar, 8. A., München 2018
- STROTKEMPER NOEMI, Aktuelle OECD-Statistik zu Verständigungsverfahren und Überlegungen zur Weiterentwicklung von Verständigungs- und Schiedsklauseln, Internationales Steuerrecht 2016, 479
- TEICHNER KARL, Die Verständigung – Ein Versuch zu ihrer rechtssystematischen Einordnung, Steuer und Wirtschaft 1965, 343
- THÜRER DANIEL, Verfassungsrecht und Völkerrecht, in: Daniel Thürer/Jean-Francois Aubert/Jörg-Paul Müller (Hrsg.), Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001, § 11
- TSCHESCHE FRANK/LESKOVAR LARS-OLAF, Keine Änderung des Besteuerungsrechts für Abfindungszahlungen durch eine verordnete Konsultationsvereinbarung, Betriebs-Berater 2016, 1111
- TSCHUMI TOBIAS/SCHINDLER BENJAMIN, in: Bernhard Ehrenzeller/Benjamin Schindler/Rainer J. Schweizer/Klaus Vallender (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. St.Galler Kommentar, 3. A., Zürich 2014
- VON DANWITZ THOMAS, Die Gestaltungsfreiheit des Verordnungsgebers. Zur Kontrolldichte ordnungsgeberischer Entscheidungen, Berlin 1989
- WAGNER KLAUS, in: Walter Blümich/Bernd Heuermann/Peter Brandis (Hrsg.), EStG/KStG/GewStG. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz. Kommentar, Loseblattsammlung, München 2018
- WALLRABENSTEIN ASTRID, in: Ingo von Münch/Philip Kunig (Hrsg.), Grundgesetz GG. Kommentar, 6. A., München 2012
- WOLFF HANS J./BACHOF OTTO/STOBER ROLF/KLUTH WINFRIED, Verwaltungsrecht I, 13. A., München 2017
- ZEILINGER ANTON F., Die «spätere Übung» nach Art 31 Abs 3 lit b der Wiener Vertragsrechtskonvention, Österreichische Steuerzeitung 2007, 309

Rechtsquellen

Deutschland

- Anti-BEPS-UmsG I-D, deutsches Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz (vom 20.12.2016), BGBl. I 2016, 3000
- AO-D, deutsche Abgabenordnung (vom 16.3.1976), BGBl. I 1976, 613
- EStG-D, deutsches Einkommensteuergesetz (vom 16.10.1934), RGBl. I 1934, 1005
- GG-D, deutsches Grundgesetz (vom 23.5.1949), BGBl. I 1949, 1
- JStG-D 2010, deutsches Jahressteuergesetz 2010 (vom 8.12.2010), BGBl. I 2010, 1768
- KonsVerCHEV-D, Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung (vom 20.12.2010), BGBl. I 2010, 2187 = BStBl. I 2013, 1610
- KonsVerFRAV-D, Deutsch-Französische Konsultationsvereinbarungsverordnung (vom 20.12.2010), BGBl. I 2010, 2138 = BStBl. I 2011, 104

Österreich

- BGBIG-A, österreichisches Bundesgesetzblattgesetz (vom 21.11.2003), BGBl. I Nr. 90/2003
- B-VG-A, österreichisches Bundes-Verfassungsgesetz (vom 1.10.1920), StGBI. Nr. 450/1920
- DBA-A-D, Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt Protokoll, in Kraft getreten am 18.8.2002, BGBl. III Nr. 182/2002, publiziert auf: www.ris.bka.gv.at
- DBA-A-FL, Abkommen zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung, in Kraft getreten am 28.1.1971, BGBl. Nr. 24/1971 (Protokoll zur Abänderung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 29.1.2013, BGBl. III Nr. 8/2017; dazu ErlRV 1323 BlgNR XXV. GP 2)

Schweiz

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

DBA-A, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 30.1.1974, SR 0.672.916.31

DBA-D, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten am 29.12.1972, SR 0.672.913.62 (im Anhang: Verständigungsvereinbarung betreffend die Auslegung von Ziff. 3 Buchstabe b des Protokolls zum Abkommen vom 11.8.1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 27.10.2010, in Kraft getreten am 21.12.2011)

DBA-NL, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 9.11.2011, SR 0.672.963.61 (im Anhang: Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Paragraph XVI Buchstabe b des Protokolls zum Abkommen vom 26.2.2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 31.10.2011)

DBA-USA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen, in Kraft getreten am 19.12.1997, SR 0.672.933.61

ParlG, BG über die Bundesversammlung (vom 13.12.2002), SR 171.10

PublG, BG über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt (vom 18.6.2004), SR 170.512

RVOG, Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz (vom 21.3.1997), SR 172.010

UBS-Abkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft, in Kraft getreten am 19.8.2009, SR 0.672.933.612

WVK, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge, in Kraft getreten am 6.6.1990, SR 0.111

Materialien

Deutschland

BStBK (deutsche Bundessteuerberaterkammer), Stellungnahme vom 26.4.2010 betr. Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010, GZ IV A 2 – S 1910/10/10010-02

Deutscher Bundestag, Drucksache 17/2249

Deutscher Bundestag, Drucksache 17/3549

Deutscher Bundestag, Drucksache 18/9536

Deutscher Bundestag, Drucksache 18/10506

DE-VG, deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen (vom 22.8.2013), publiziert auf: www.bundesfinanzministerium.de

Schweiz

Bericht völkerrechtliche Verträge 2017, Bericht über die im Jahr 2017 abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge (vom 1.6.2018), BBl 2018, 4273

Botschaft Abschluss völkerrechtlicher Verträge, Botschaft zum Bundesgesetz über die Kompetenz zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge von beschränkter Tragweite und über die vorläufige Anwendung völkerrechtlicher Verträge (Änderung des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes und des Parlamentsgesetzes) (vom 4.7.2012), BBl 2012, 7465

Botschaft UBS-Abkommen, Botschaft zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls (vom 14.4.2010), BBl 2010, 2965

BB UBS-Abkommen, Bundesbeschluss über die Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein

Amtshilfesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls (vom 17.6.2010), AS 2010, 2907

OECD

OECD-MA, OECD-Musterabkommen 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.11.2017); Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital (Condensed Version) 2017, Paris 2017, 23, publiziert auf: www.oecd.org

OECD-MK, OECD-Kommentar zum Musterabkommen 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.11.2017); Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention (Condensed Version) 2017, Paris 2017, 53, publiziert auf: www.oecd.org

Praxisanweisungen

Deutschland

BMF (deutsches Bundesministerium der Finanzen), Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9.10.2018, BStBl. I 2018, 1122

BMF (deutsches Bundesministerium der Finanzen), Schreiben vom 20.5.1997, BStBl. I 1997, 560

BMF (deutsches Bundesministerium der Finanzen), Schreiben vom 13.4.2010, BStBl. I 2010, 353

BMF (deutsches Bundesministerium der Finanzen), Schreiben vom 31.3.2016, BStBl. I 2016, 474

Österreich

BMF (österreichisches Bundesministerium für Finanzen), Information zum Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Schiedsübereinkommen vom 31.3.2015, BMF-010221/0172-VI/8/2015

Schweiz

SIF, Merkblatt Verständigungsverfahren vom Mai 2018