

4 / 2018

# Spektrum

DER STEUERWISSENSCHAFTEN UND  
DES AUSSENWIRTSCHAFTSRECHTS

HERAUSGEBER: GEORG KOFLER | WALTER SUMMERSBERGER

ISSN: 2414-6757

Bindungswirkung von generellen  
Verständigungsverfahren aus deutscher,  
österreichischer und schweizerischer Sicht

*Klaus-Dieter Drüen / Georg Kofler / Madeleine Simonek*



# Bindungswirkung von generellen Verständigungsverfahren aus deutscher, österreichischer und schweizerischer Sicht



KLAUS-DIETER DRÜEN/GEORG KOFLER/MADELEINE SIMONEK\*

## Abstract

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 vertragschließenden Staaten bzw deren Behörden, den Gerichten steht hingegen eine vollumfängliche Prüfungskompetenz zu. In Österreich hängt eine allgemeine Bindungswirkung von generellen Verständigungsvereinbarungen entscheidend davon ab, ob diese ordnungsgemäß im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurden, wobei nach der jüngeren verfassungsgerichtlichen Judikatur bereits eine hinreichende Publizität genügen kann. 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.

## Schlagworte

Konsultationsvereinbarung, Verständigungsverfahren, Bindungswirkung

## Rechtsquellen

Art 25 Abs 3 OECD-MA

## Inhaltsübersicht

I.	Einleitung .....	211
II.	Völkerrechtliche Einordnung von generellen Verständigungsvereinbarungen .....	211
III.	Verhältnis des Völkerrechts zum Landesrecht .....	212
IV.	Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen in Deutschland .....	213
	A. Innerstaatliche Bindung konkreter Verständigungsvereinbarungen .....	213
	B. Bindungswirkung genereller Verständigungsvereinbarungen? .....	213
	1. Streit über Bindungswirkung in Deutschland .....	213
	2. Neue Verordnungsermächtigung nach § 2 Abs 2 AO nF .....	214
	3. Bindungswirkung für die Rechtsprechung? .....	214
	4. Verfassungsrechtliche Aspekte .....	215
	5. Argumente für eine umfassende judikative Überprüfbarkeit der Abkommenskonformität .....	217

\* 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.

6. Verordnungsermächtigung für Abkommensänderungen und -erweiterungen nach § 2 Abs 3 AO .....	218
7. Resümee zur Bindungswirkung aus deutscher Sicht .....	219
V. Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen in Österreich .....	219
VI. Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen in der Schweiz .....	222
A. Verständnis der abkommensrechtlichen Delegationsnorm .....	222
B. Bindungswirkung von kompetenzkonform abgeschlossenen Verständigungsvereinbarungen ..	223
C. Bindungswirkung von kompetenzwidrig abgeschlossenen Verständigungsvereinbarungen .....	224
VII. Fazit .....	226

## I. 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.<sup>1</sup> 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 DEU-AUT verpflichtet die Vertragspartner – im Unterschied zu Art 26 Abs 5 und 6 DBA DEU-CHE und Art 25 Abs 5 DBA AUT-CHE – insbesondere dazu, im Rahmen eines Schiedsverfahrens den EuGH anzurufen. Hierzu ist inzwischen eine erste Entscheidung ergangen.<sup>2</sup>

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.<sup>3</sup> Eine besondere Ausprägung des Verständigungsverfahrens sind Vorabverständigungsverfahren in Verrechnungspreissachen (bilaterale APA-Verfahren).<sup>4</sup> Das Konsultationsverfah-

1 Lehner in: FS Kirchhof, Bd II, § 151 Rz 10; Drüen in: FG Wassermeyer, Kap 68 Rz 2.

2 EuGH (Große Kammer), Urteil v 12.09.2017 – C-648/15, DStR 2017, 1967.

3 Im Allgemeinen Boss, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art 25 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-Merkblatt, BStBl 2018 I 1122; Becker, Internationale Zusammenarbeit, 168; Haase, AStG/DBA<sup>3</sup> (2016), Art 25 MA Rz 12 ff; zu Kritikpunkten Tagungsbericht Jehlin/Löcherbach, DStR Beihheft zu 3/2016, 1 ff; zur Statistik und 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 in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 178a AO Rz 3. Zum Ablauf in der Schweiz und zu den Inhaltsanforderungen an einen Antrag SIF, Merkblatt Verständigungsverfahren vom Mai 2018.

4 BMF-Merkblatt, BStBl 2018 I 1122; Puscher in: FG Wassermeyer, Kap 70, 519 ff; Greil, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?, ifst-Schrift Nr 512, 2016, S 51 ff; vgl Drüen, in: Tipke/Kruse,

ren iSd Art 25 Abs 3 S 1 OECD-MA dient der vorgängigen Vermeidung von Steuerstreitigkeiten<sup>5</sup> oder wird im Anschluss an ein individuelles Verständigungsverfahren bei sich häufig wiederholenden Sachverhalten eingeleitet. Im Unterschied zum normalen, «konkreten» Verständigungsverfahren ieS dient das Konsultationsverfahren der Erzielung von «abstrakten Verständigungsvereinbarungen».<sup>6</sup> In solchen generellen Verständigungsverfahren bemühen sich die Vertragsstaaten losgelöst von einem anhängigen Anlassfall, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen.<sup>7</sup> Die Vertragsstaaten sollen sich zB auf eine einheitliche Auslegung bestimmter im DBA verwendeter Begriffe verständigen oder die Verwendung bestimmter zwischenstaatlicher Formulare abklären<sup>8</sup>.

Dieser Beitrag konzentriert sich auf die generellen Verständigungsvereinbarungen.<sup>9</sup> 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.

## II. 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 Auslegungszweifeln eines DBA bildet einen völkerrechtlichen Vertrag.<sup>10</sup>

AO/FGO, § 178a AO Rz 1; Eisenring, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art 9 N 91 ff.

5 Becker, Internationale Zusammenarbeit, 168.

6 Glaser, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 102. Ausführlich Papst/Urtz in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019), Art 25 Rz 139 ff.

7 Übersicht bei Lehner in: Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015), Art 25 Rz 165.

8 Siehe Pkt B.1. der Info des BMF zu «Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Schiedsübereinkommen», BMF-010221/0172-VI/8/2015 (31.03.2015).

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 in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019), Art 25 Rz 148. Für die Schweiz: Boss, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art 25 N 112; Duss/Salom, Mutual Agreement Procedure in Switzerland, International and Domestic Aspect, 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 Dop-

Rechtsgrundlage für den Vertragsschluss sind die Art 25 Abs 3 OECD-MA entsprechenden Regelungen der DBA.<sup>11</sup> Diese beinhalten eine Kompetenzerteilung zum Abschluss genereller Verständigungsvereinbarungen durch die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten. In Deutschland und Österreich ist dies das jeweilige Bundesministerium für Finanzen (BMF), in der Schweiz das Staatssekretariat für Internationale Finanzfragen (SIF).

Der Vertragsschluss beruht auf einem Kompromiss ähnlich der tatsächlichen Verständigung im deutschen innerstaatlichen Besteuerungsverfahren.<sup>12</sup> Nach dem herrschenden Verständnis in den drei D-A-CH Staaten ist eine Verständigungsvereinbarung völkerrechtlich verbindlich (*«pacta sunt servanda»*, Art 26 WVK<sup>13</sup>). Eine Nichterfüllung der Verpflichtung führt zu einer völkerrechtlichen Verantwortlichkeit des betreffenden Staates.<sup>14</sup> 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.<sup>15</sup>

### III. 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 gemässigter Form, in den D-A-CH Staaten vertreten.

Deutschland folgt dem gemässigten Dualismus, wonach die Völkerrechtsordnung und die staatlichen Rechtsordnungen voneinander unabhängig bestehen.<sup>16</sup> Art 59 Abs 2 GG 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.<sup>17</sup> 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.<sup>18</sup> Für die Vollzugstheorie bleibt es bei der völkerrechtlichen Natur des Vertrages, folglich muss dieser nach völkerrechtlichen Grundsätzen ausgelegt werden.<sup>19</sup> Das Bundesverfassungsgericht bekennt sich nicht ausdrücklich zu einer der beiden Theorien, dogmatisch lassen sich die Inhalte seiner Rechtsprechung aber besser mit der Vollzugstheorie vereinbaren.<sup>20</sup>

Österreich und die Schweiz folgen grundsätzlich dem Monismus. Dieser versteht die Völkerrechtsordnung und die staatliche Ordnung als Teile eines zusammenhängenden umfassenden Rechtssystems.<sup>21</sup>

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 nationalen und internationalen Recht bestehen können.<sup>22</sup> In der Schweiz ist die monistische Konzeption nicht ausdrücklich in der Bundesverfassung 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).<sup>23</sup> 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, dh der völkerrechtliche Vertrag in Kraft getreten ist.<sup>24</sup>

17 Streinz in: Sachs, GG<sup>8</sup> (2018), Art 59 Rz 60, 63.

18 Geiger, Staatsrecht III<sup>7</sup> (2018), 144.

19 Butzer/Haas in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, GG<sup>14</sup> (2018), Art 59 Rz 97.

20 Streinz in: Sachs, GG<sup>8</sup> (2018), Art 59 Rz 64f; Sauer, Staatsrecht III, 88 Rz 11.

21 Statt vieler: Epiney, BSK BV, Art 5 N 77.

22 Statt vieler: Baumann, Der Einfluss des Völkerrechts auf die Gewaltenteilung, am Beispiel Deutschlands, Frankreichs, des Vereinigten Königreichs, der Vereinigten Staaten von Amerika, Schwedens und der Schweiz, 259 Rz 342; Fassbender, «Völkerrecht und Landesrecht», 436; Tschumi/Schindler, St. Galler Kommentar<sup>3</sup> (2014), Art 5 N 66.

23 Epiney, BSK BV, Art 5 N 77; Kälin/Epiney/Caroni/Künzli, Völkerrecht<sup>4</sup> (2016), 111ff; Rhinow/Schefer/Uebersax, Schweizerisches Verfassungsrecht<sup>3</sup> (2016), Rz 3612 ff.

24 Epiney, BSK BV, Art 5 N 77; Kälin/Epiney/Caroni/Künzli, Völkerrecht<sup>4</sup> (2016), 110; Tschumi/Schindler, St. Galler Kommentar<sup>3</sup> (2014), Art 5 N 66.

11 Kruse, FS Vogel, 519.

12 Kruse, FS Vogel, 519; Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 118 AO Rz 15 ff; Glaser, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 109.

13 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969, SR 0.111.

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

15 Dazu aus schweizerischer Sicht ausführlicher Ziff VI.C hinten.

16 Geiger, Staatsrecht III<sup>7</sup> (2018), 14; Schweizer/Dederer, Staatsrecht III<sup>11</sup> (2016), 18, Rz 57.

Auch in Österreich ist der gemäßigte Monismus vorherrschend. So gelten nach Art 49 und 50 B-VG bzw nach dem Gesetz über das Bundesgesetzblatt (BGBIG) kundgemachten Staatsverträge als Bestandteile des Bundesrechts. Der Rang des Völkerrechts im innerstaatlichen Recht ergibt sich sodann nach der Kundmachung im Bundesgesetzblatt (zB als vom Nationalrat genehmigter Staatsvertrag, als ohne eine solche Genehmigung abgeschlossener Staatsvertrag), also entweder im (einfachen) Gesetzes- oder im Verordnungsrang.<sup>25</sup> Nach diesem Rang ergibt sich weiters auch die derogatorische Kraft der völkerrechtlichen Normen gegenüber innerstaatlichem Recht und umgekehrt. So kann prinzipiell jedem Staatsvertrag im (einfachen) Gesetzes- oder Verordnungsrang durch eine spätere Norm gleicher oder höherer Stufe derogiert werden.<sup>26</sup>

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

#### IV. Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen in Deutschland<sup>27</sup>

##### A. Innerstaatliche Bindung konkreter Verständigungsvereinbarungen

Innerstaatlich binden Verständigungsvereinbarungen ieS nach Art 25 Abs 1, 2 OECD-MA weder die Gerichte<sup>28</sup> noch die Steuerpflichtigen.<sup>29</sup> Sie sind ist nur den Steuerpflichtigen gegenüber verbindlich, in deren (persönlicher) Sache der Vertrag geschlossen worden ist, dh wirkt nur *inter partes*.<sup>30</sup> Sofern, wie selten, die Verständigungsergebnisse unter Wahrung des Steuergeheimnisses bekannt gegeben werden,<sup>31</sup> hat die in Form einer allgemeinen (norminterpretierenden) Verwaltungsvor-

schrift bekanntgegebene Verständigung keine Rechtsnormqualität.<sup>32</sup>

##### B. Bindungswirkung genereller Verständigungsvereinbarungen?

Anders als die geklärte Rechtslage zur Bindungswirkung «klassischer» Verständigungsvereinbarungen iSd Art 25 Abs 1, 2 OECD-MA bedarf die Bindungswirkung der «abstrakten» Verständigungsvereinbarungen, dh 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.<sup>33</sup> Konsultationsvereinbarungen werden von der deutschen Finanzverwaltung mit dem anderen Staat insbesondere getroffen, wenn der zweifelhafte Sachverhalt verbreitet ist (zB Entlassungsabfindungen an Arbeitnehmer) und einzelne, aufwändige und zu meist langjährige Verständigungsverfahren (mit dem Ziel einer jeweils konkreten Verständigungsvereinbarung) weder im Interesse der Verwaltungen noch der Steuerpflichtigen lägen.<sup>34</sup> So werden im Verhältnis zwischen den D-A-CH Staaten regelmäßig generelle Verständigungsvereinbarungen abgeschlossen.

##### 1. Streit über Bindungswirkung in Deutschland

In der deutschen Rechtsordnung war die innerstaatliche Bindungswirkung von Konsultationsvereinbarungen bis zur Einführung des § 2 Abs 2 AO durch das Jahressteuergesetz 2010<sup>35</sup> heftig umstritten. Die Finanzverwaltung ging von einer Bindung der abschliessenden Verwaltungen und ihrer nachgeordneten Behörden<sup>36</sup> sowie der Gerichte<sup>37</sup> aus. Dagegen unterscheidet die herrschende Meinung zu Recht zwischen der Bindung gegenüber dem anderen Vertragsstaat,<sup>38</sup> der Bindung

<sup>25</sup> Ein Abschluss verfassungsändernder oder verfassungergänzender – auch als «verfassungskoordiniert» bezeichneter – Staatsverträge ist seit der B-VG-Novelle BGBI I Nr 2/2008 nicht mehr möglich.

<sup>26</sup> Siehe dazu und zum gleichsam anwendbaren Grundsatz der lex specialis Kofler in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019), Einleitung Rz 37 ff.

<sup>27</sup> Basierend auf Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 42a ff (April 2017).

<sup>28</sup> A.A. Glaser, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 137.

<sup>29</sup> BFH, BStBl 1997, 15 (17).

<sup>30</sup> Zur verfahrensmäßigen Umsetzung *Loose* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 175a AO Rz 3 ff; monographisch Stiewe, Die verfahrensrechtliche Umsetzung internationaler Verständigungsvereinbarungen (§ 175a AO), 2011.

<sup>31</sup> Krit. zur restriktiven Praxis Lehner in: Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015), Art 25 Rz 119.

<sup>32</sup> FG Schl.-Holst., EFG 1971, 578 (580); allg Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz 84.

<sup>33</sup> Übersicht bei Lehner in: Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015), Art 25 Rz 165.

<sup>34</sup> Schröder, Die auslegende Konsultationsvereinbarung am Beispiel des Besteuerungsrechtes für Abfindungszahlungen, 49; zu Bsp. vgl Glaser, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 104 f.

<sup>35</sup> Gesetz v 8.12.2010, BGBI I 1768 (1792); dazu BT-Drucks (Bundestagsdrucksache), 17/2249, 86.

<sup>36</sup> Lehner in: Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015), Art 25 Rz 154; Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz 80.

<sup>37</sup> BT-Drucks. (Bundestagsdrucksache) 17/2249, 86; vgl BMF BStBl 2010 I 353; ebenso Schröder, Die auslegende Konsultationsvereinbarung am Beispiel des Besteuerungsrechtes für Abfindungszahlungen, 50; Glaser, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 123, 131; zuvor bereits Gloria, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 191 f.

<sup>38</sup> Zur umstrittenen völkerrechtlichen Qualifikation näher Glaser, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 111 ff; völkerrechtlich

innerstaatlicher Rechtsanwendungsorgane und der Selbstbindung der die Vereinbarung abschliessenden und der ihnen nachgeordneten Behörden.<sup>39</sup> Der Bundesfinanzhof (BFH) verneinte in ständiger Rechtsprechung eine innerstaatliche strikte Bindungswirkung der Rechtsprechung an (nachträgliche) Verständigungsvereinbarungen<sup>40</sup> der beteiligten Finanzbehörden der Vertragsstaaten wegen des Gesetzesvorbehalts des Art 20 Abs 3 GG.<sup>41</sup> Denn die im Bundessteuerblatt (BStBl) veröffentlichte Auslegungsvereinbarung hat innerstaatlich nur den Rang einer Verwaltungsvorschrift.<sup>42</sup> Dabei hatten bereits früher der BFH und einzelne seiner Mitglieder den Weg der Umsetzung von Konsultationsvereinbarungen durch Rechtsverordnungen ins Spiel gebracht,<sup>43</sup> der bereits im letzten Jahrhundert erwogen worden,<sup>44</sup> vor Einführung des § 2 Abs 2 AO im Jahr 2010 aber mangels einer hinreichenden Ermächtigungsgrundlage nicht gangbar war.<sup>45</sup>

cher Vertrag, unverbindliche Abrede, spätere Übereinkunft der Vertragsparteien iSd Art 31 III lit a WVK oder «sekundäres Vertragsrecht», für eine Übereinkunft *Jirousek/Loukota*, Höchstgerichtliche DBA-Auslegung und die Wiener Vertragsrechtskonvention, 53f.

39 Lehner in: Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015), Art 25 Rz 154; *Musil* in: Hübsch/Heppmann/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO Rz 313.

40 Im Unterschied zu verbindlichen Protokollvereinbarungen, vgl. BFH, IStR 2005, 65; *Ismer*, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive?, 366.

41 BFH BStBl 2010, 387 (389); 2010, 394 (396) mwN; zuvor FG München, EFG 2009, 228; FG Saarl., EFG 2008, 1686; gl.A. *Eilers* in: Wassermeyer, DBA, Art 25 OECD-MA Rz 63; *Menck* in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art 25 OECD-MA Rz 94f; *Schaumburg/von Freeden/Häck*, Internationales Steuerrecht, Rz 19, 109; *Lehner* in: Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015), Grundlagen Rz 137, Art 25 Rz 154a; *Mülhausen*, Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht, 207; Herlinghaus, Besteuerung durch geändertes DBA ohne Zustimmungsgesetz unzulässig, 595f; *Ismer*, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive?, 368f; *Lühn*, Abfindung, Arbeitnehmerabfindung, Besteuerungsrecht, Doppelbesteuerungsabkommen Belgien, 202; *Portner*, Besteuerung von Abfindungen auf der Grundlage der DBA mit Belgien und den Niederlanden, 586; *Musil* in: Hübsch/Heppmann/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO Rz 316.

42 Lehner in: Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015), Art 25 Rz 166; *Glaser*, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 131f.

43 So in der Vorausfrage noch *Lehner* in: Vogel/Lehner, DBA<sup>5</sup> (2008), Einleitung Rz 136: «der einzige verbleibende 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, arrêtés] ermächtigen».

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

45 *Mülhausen*, Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht, 104; *Gloria*, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 186f; *Krabbe*, Verständigungsverfahren, 551; *Lehner* in: Vogel/Lehner, DBA, Art 25 Rz 155a, 166.

## 2. Neue Verordnungsermächtigung nach § 2 Abs 2 AO nF

Mit Hilfe der Verordnungsermächtigung an das BMF in § 2 Abs 2 AO nF «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.<sup>46</sup> Nach Einschätzung des BMF verbleibe den Finanzgerichten gegenüber einer solchen durch Rechtsverordnung umgesetzten Auslegungsvereinbarung nur ein «eingeschränkter Prüfungsumfang». Dieser umfasse in formeller Hinsicht, ob die Formel fordernisse bei der Veröffentlichung eingehalten und die Zuständigkeiten gewahrt wurden, sowie in materieller Hinsicht, ob die Tatbestandsvoraussetzungen der Ermächtigungsgrundlage vorliegen, insbesondere Schwierigkeiten bei der Auslegung des Abkommens vorlägen. Unmöglich solle dagegen eine gerichtliche «Vollüberprüfung» durch «die Hintertür» sein.<sup>47</sup>

## 3. Bindungswirkung für die Rechtsprechung?

Ob Gesetzgeber und BMF das erklärte Ziel einer allgemeinen und umfassenden Bindungswirkung von Konsultationsvereinbarungen «auch für die Rechtsprechung»<sup>48</sup> erreicht haben, begegnet verschiedenen (verfassungsrechtlichen) Zweifeln.<sup>49</sup> Zunächst entspricht § 2 Abs 2 S 2 AO nF mit seiner Definition von Konsultationsvereinbarungen Art 25 Abs 3 S 1 OECD-MA.<sup>50</sup> Verhandelbar

46 So BT-Drucks. (Bundestagsdrucksache) 17/2249, 86; zuvor bereits BMF, BStBl 2010 I 353.

47 *Ismer*, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive?, 370.

48 BMF, BStBl 2010 I 353.

49 *Benecke/Schnitger*, Neuerungen im internationalen Steuerrecht durch das JStG 2010, 439; *Brandis*, DBA, Art 1 DBA-CH Rz 8; *Dijbars*, Gesetzliche Neuregelung der Selbstanzeige, 27; *Gosch* in: FS Spindler, 421; *Hummel*, Zur innerstaatlichen Bindungswirkung von auf Doppelbesteuerungsabkommen beruhenden Konsultationsvereinbarungen, 397; *Koops/Kossmann*, JStG: Änderungen im Bereich der Abgabenordnung, 41; *Micker*, Auswirkungen des JStG 2010, 67; *Nacke*, Der Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2010, 1149; *Schönenfeld/Häck* in: *Schönenfeld/Ditz*, DBA, Systematik Rz 100; *Lehner* in: Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015), Grundlagen Rz 136; *Kubaile*, Grenzen von Verständigungsvereinbarungen am Beispiel Schweiz, 516; *Anger*, Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen mittels Konsultationsvereinbarungenverordnungen?, 58; *Tschesche/Leskovař*, Keine Änderung des Besteuerungsrechts für Abfindungszahlungen durch eine verordnete Konsultationsvereinbarung, 1111; positiv dagegen *Bisle*, Die neuen Amtshilfebestimmungen im DBA Schweiz, 794.

50 *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43a.

sind damit auszuräumende Rechtsfragen, aber auch Sachverhaltsfragen und verwaltungstechnische Fragen.<sup>51</sup> Unklar ist, ob darüber hinausgehende Themen Gegenstand von Konsultationsvereinbarungen sein können, weil § 2 Abs 2 AO 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.<sup>52</sup> Die Bundessteuerberaterkammer geht von der Unzulässigkeit einer Konsultationsvereinbarung zur Vermeidung einer «doppelten Nichtbesteuerung» iS von § 2 Abs 2 S 1 AO aus.<sup>53</sup> Allerdings treffen Vertragsstaaten Konsultationsvereinbarungen auch zur Vermeidung einer doppelten Nichtbesteuerung und sog. weisser Einkünfte auf der Basis von Art 25 Abs 3 S 1 OECD-MA, was für DBA, die vorbehaltlos auf die virtuelle Doppelbesteuerung<sup>54</sup> abheben, «zweckändernd» wirkt<sup>55</sup>. Auch wenn § 2 Abs 2 S 1 AO 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.<sup>56</sup> Denn § 2 Abs 2 S 1 AO erweitert als allgemeines und unspezifisches Gesetz nicht im Wege eines sog *Treaty Override*<sup>57</sup> 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 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 – gesetzeswidrig<sup>58</sup> und unwirksam<sup>59</sup>. Die innerstaatliche Umsetzung von sog. Lückenschließungsvereinbarungen nach Art 25 Abs 3 S 2 OECD-MA

als Teil der Rechts- und Abkommenspolitik<sup>60</sup> sind dem Gesetzgeber vorbehalten und nicht von der Definition und der Verordnungsermächtigung des § 2 Abs 2 S 2 AO umfasst.<sup>61</sup>

#### 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 greifen indes – entgegen der nicht entscheidungstragenden Einschätzung des BFH<sup>62</sup> – nicht durch, sind aber mangels Vorlage an das BVerfG nicht endgültig ausgeräumt<sup>63</sup>. Ihnen ist Folgendes entgegenzuhalten: Eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung muss die verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art 80 GG wahren<sup>64</sup>, insbesondere müssen Inhalt, Zweck und Ausmass der erteilten Ermächtigung im Gesetz bestimmt werden (Art 80 Abs 1 S 2 GG). Inhalt der Verordnungsermächtigung des § 2 Abs 2 AO ist die «Umsetzung» von Konsultationsvereinbarungen iS einer «Allgemeinverbindlichkeit», der implizit durch das Ziel der Sicherung der Gleichmässigkeit der Besteuerung in § 2 Abs 2 S 1 AO benannt ist und explizit durch die erstrebte Bindungswirkung<sup>65</sup> hinreichend bestimmt ist. Dagegen kann die Angabe eines konkreten Inhalts der Vereinbarung nicht erwartet werden, weil er vom Rahmen des einzelnen DBA abhängt.<sup>66</sup> Die Zwecke sind in § 2 Abs 2 AO mit der Sicherung der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder doppelten Nichtbesteuerung benannt.<sup>67</sup> Anhand ihrer und des Zustimmungsgesetzes zum zugrunde liegenden DBA, ist auch das Ausmass der Ermächtigung, nämlich der Verständigungsrahmen, mittelbar bestimmt.<sup>68</sup> Die bereits im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens erhobenen und

51 Lüthi in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art 25 OECD-MA Rz 90f; Lehner in: Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015), Art 25 Rz 153; Schamburg/von Feeden/Häck, Internationales Steuerrecht, Rz 19, 108.

52 Gleichsetzend aber Lüthi in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art 25 OECD-MA Rz 85.

53 Stellungnahme v 26.4.10 zum JStG 2010, 8; krit. Lehner, Die Umsetzung von abkommensrechtlichen Konsultationsvereinbarungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Doppel-nichtbesteuerung durch Rechtsverordnungen, 739; Hummel, Zur innerstaatlichen Bindungswirkung von auf Doppelbesteuerungsabkommen beruhenden Konsultationsvereinbarungen, 403; für eine materielle Würdigung des DBA *Musil* in: Hübsch/Heppmann/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO Rz 336.

54 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 33.

55 BFH BSTBl 2016, 326, Rz 21.

56 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43f.

57 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 6b.

58 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43a.

59 BFH BSTBl 2016, 326, Rz 22; Röser, 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* in: Hübsch/Heppmann/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO Rz 311; aA Oellerich in: Beermann/Gosch, Kommentar, § 2 AO Rz 97; ders, Steuern – Aktuelle Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes in Fällen mit Bezug zur Schweiz, 747; Eilers in: Wassermeyer, DBA, Art 25 OECD-MA Rz 65.

62 BFH BSTBl 2016, 326; dazu Lehner, Art 15 DBA-Schweiz verbietet abweichende Konsultationsvereinbarungen, 790; Kempermann, ISR 2016, 361f; Hagemann/Kahlenberg/Cloer, BB-Rechtsprechungsreport Internationales Steuerrecht 2015/2016 (Teil II), 600.

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

64 Überblick Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz 54ff.

65 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43b.

66 Zutr. Finanzausschuss des deutschen Bundestags, BT-Drucks. 17/3549, 14.

67 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43c.

68 Krit Gosch in: FS Spindler, 421; Gosch in: Kirchhof, EStG<sup>18</sup> (2019), § 49 Rz 72; aA Nacke, Der Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2010, 1149; offenlassend BFH BSTBl 2016, 326, Rz 20.

vom BFH geteilten Zweifel<sup>69</sup> an der hinreichenden Bestimmtheit der Verordnungsermächtigung<sup>70</sup> lassen sich dadurch ausräumen<sup>71</sup>, dass neben dem insoweit durchaus blankettartigen § 2 S 2 AO auch das Zustimmungsgesetz zum jeweiligen DBA<sup>72</sup> als konkreter Bezugspunkt und Ermächtigungsgrundlage herangezogen wird<sup>73</sup>. Als Rechtsgrundlage in der Verordnung ist nach Art 80 Abs 1 S 3 GG demnach neben § 2 Abs 2 AO auch das Zustimmungsgesetz mit der jeweiligen DBA-Klausel zum Verständigungsverfahren anzugeben<sup>74</sup>, das in seinem Rahmen Konsultationsvereinbarungen antizipiert und akzeptiert.<sup>75</sup> Die von § 2 Abs 2 S 1 AO vorgesehene Zustimmungspflicht des Bundesrates schliesslich steht im Einklang mit Art 80 Abs 2 GG. Folglich sind Konsultationsvereinbarungsverordnungen auf Grundlage von § 2 Abs 2 AO mE verfassungsrechtlich zulässig.<sup>76</sup>

Dennoch führen Konsultationsvereinbarungsverordnungen nicht zu der erstrebten allgemeinen Bindungswirkung gegenüber den Gerichten<sup>77</sup> und dem

zugleich vom Gesetzgeber gewünschten administrativen «Letztauslegungsrecht» über DBA<sup>78</sup>. Zwar betonen Konsultationsvereinbarungen, dass «eine umfassende rechtliche Bindungswirkung» zwischen den Staaten sichergestellt sei<sup>79</sup>. Dies kann sich jedoch nur auf die völkerrechtliche Ebene beziehen; die innerstaatliche Bindungswirkung richtet sich ausschliesslich nach deutschem Verfassungsrecht.<sup>80</sup> Der Status der Verwaltungsvereinbarung bestimmt sich aus deutscher Perspektive allein nach dem innerstaatlichen Umsetzungsakt.<sup>81</sup> Nach der Normenhierarchie kann das Ziel allgemeiner Bindungswirkung – entgegen anderer Bekundungen<sup>82</sup> – nicht durch § 2 Abs 2 AO, sondern nur durch eine gesetzliche «Umsetzung» der jeweiligen Konsultationsvereinbarung erreicht werden. Rechtsverordnungen stehen in der Normenhierarchie im Rang unterhalb von Gesetzen im formellen Sinne.<sup>83</sup> 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.<sup>84</sup> Rechtsverordnungen als gesetzesabhängige Rechtsnormen<sup>85</sup> müssen im Einklang mit dem ermächtigenden Gesetz, aber auch mit sonstigen formellen Gesetzen sowie der Verfassung stehen.<sup>86</sup> Die Verdrängung des Gesetzes durch eine rangniedrigere Rechtsverordnung scheitert am Vorrang des Gesetzes.<sup>87</sup> Art 80 Abs 1 GG schliesst eine originäre aussenwirksame Normsetzung der Exekutive aus und lässt eine Durchbrechung des Rechtssetzungsmonopols des Bundesrates nur unter absoluter Wahrung des Vorrangs des Gesetzes zu.<sup>88</sup> Der Vorrang des Gesetzes verbietet aber eine rechtssatzmässige Ermächtigung zu Rechtsverordnungen, von Gesetzen abzuweichen und deren Geltung zu

69 BFH, BStBl 2016, 326, ohne Entscheidungsrelevanz.

70 Vgl. Finanzausschuss des deutschen Bundestags, BT-Drucks. (Bundestagsdrucksache) 17/3549, 14; BStBK Stellungnahme v. 26.4.2010 zum Jahressteuergesetz 2010, 8.

71 A.A. Lehner, Die Umsetzung von abkommensrechtlichen Konsultationsvereinbarungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Doppelrichtbesteuerung durch Rechtsverordnungen, 739; ders., Art 15 DBA-Schweiz verbietet abweichende Konsultationsvereinbarungen, 790; Kubale, Grenzen von Verständigungsvereinbarungen am Beispiel Schweiz, 516.

72 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 28f.

73 Zust. Musil in: Hübsch/Heppmann/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO Rz 332; Oellerich in: Beermann/Gosch, Kommentar, § 2 AO Rz 102; ders., 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 Zust. Musil in: Hübsch/Heppmann/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO Rz 327, 332; Oellerich in: Beermann/Gosch, Kommentar, § 2 AO Rz 103; Eilers in: Wassermeyer, DBA, Art 25 OECD-MA Rz 66; abw. die bisherige Verordnungspraxis, zB KonsVerFRAV BStBl 2011 I 104.

75 Positiv BFH BStBl 2016, 326, Rz 20 in Anschluss an Hummel, Zur innerstaatlichen Bindungswirkung von auf Doppelbesteuerungsabkommen beruhenden Konsultationsvereinbarungen, 399 ff und Lehner, Die Umsetzung von abkommensrechtlichen Konsultationsvereinbarungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Doppelrichtbesteuerung durch Rechtsverordnungen, 737.

76 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43e.

77 Ebenso Musil in: Hübsch/Heppmann/Spitaler, AO/FGO, § 2 Rz 334; Oellerich in: Beermann/Gosch, Kommentar, § 2 AO Rz 5; ders., 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 von Doppelbesteuerung und Doppelrichtbesteuerung durch Rechtsverordnungen, 739; aa zuvor bereits Glaser, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 133 ff: «gesetzesgleiche Bindungswirkung».

78 Dagegen bereits Gosch, Treaty overriding als Reaktion auf missliebige Finanzrechtsprechung, 38; zust. Eilers in: Wassermeyer, DBA, Art 25 OECD-MA Rz 67.

79 So die Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarungsverordnung (KonsVerCHEV), BStBl 2013 I 1610.

80 Allg Ansicht Glaser, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 124.

81 Nettesheim in: Maunz/Dürig, GG, Art 59 Rz 159.

82 Nachweise bei Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43a.

83 Maurer, Staatsrecht I<sup>6</sup> (2010), § 17 Rz 136; Ossenbühl, HStR V, 2007, § 100 Rz 93; Sommermann in: v Mangoldt/Klein/Starck, GG<sup>7</sup> (2018), Art 20 Rz 265; Remmert in: Maunz/Dürig, GG, Art 80 Rz 3, 37; Schneider, Gesetzgebung, Rz 646.

84 Wallrabenstein in: v Münch/Kunig, GG<sup>6</sup> (2012), Art 80 Rz 9; Remmert in: Maunz/Dürig, GG, Art 80 Rz 7.

85 Mann in: Sachs, GG<sup>8</sup> (2018), Art 80 Rz 13.

86 Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht<sup>17</sup> (2019), § 13 Rz 14; Wolff/Bachof/Stober/Kluth, Verwaltungsrecht I<sup>12</sup>, § 26 Rz 14; Niehaus in: Bonner Kommentar, GG, Art 80 Rz 422.

87 BFH BStBl 2016, 326, Rz 20; Gosch in: Kirchhof, EStG<sup>18</sup> (2019), § 49 Rz 72.

88 Jarass/Pieroth, GG<sup>15</sup> (2016), Art 80 Rz 1; Mann in: Sachs, GG<sup>8</sup> (2018), Art 80 Rz 8.

durchbrechen.<sup>89</sup> Das Zustimmungsgesetz zu DBA ist ein Bundesgesetz und Änderungen bestehender Abkommen bedürfen ebenfalls der Form des Art 59 Abs 2 S 1 GG.<sup>90</sup> Eine Abänderung allein durch eine Rechtsverordnung scheidet aus.<sup>91</sup> Schliesslich sind § 2 Abs 2 AO weder eine allgemeine Durchbrechungskraft noch ein hinreichend klarer «Durchbrechungswille»<sup>92</sup> zu entnehmen<sup>93</sup>, sodass die Norm nicht «als potenzieller Auftrag zu einem Treaty Override»<sup>94</sup> auf der Ebene einer Konsultationsverordnung anzusehen ist. Gesetzeswidrige Rechtsverordnungen sind nichtig.<sup>95</sup> Verwaltungsbehördliche Konsultationsvereinbarungen sind darum nur rechtskonform, wenn sie ihre Grundlage in einer Vorschrift von Gesetzesrang haben.<sup>96</sup>

## 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.<sup>97</sup> Ob die Tatbestandsvoraussetzungen für den Erlass einer Rechtsverordnung vorliegen, kann gerichtlich in vollem Umfang überprüft werden.<sup>98</sup> Die Verwerfungskompetenz für Rechtsverordnungen liegt bei den Fachgerichten.<sup>99</sup> Selbst der Verwaltung wird die Verwerfungskompetenz als Folge der Nichtigkeit gesetzeswidriger Verordnungen zugestanden.<sup>100</sup> Ob eine Konsultationsvereinbarung insbesondere mit dem Zu-

stimmungsgesetz im Einklang steht, unterfällt daher der vollen gerichtlichen Kontrolle. Da Konsultationsvereinbarungen die Funktion «gemeinsamer Rechtssetzung» durch die Finanzbehörden haben, nicht der «Rechtsgewinnung durch Auslegung»<sup>101</sup>, sind sie als «administratives Ergänzungsrecht» gerade nicht parallel zu normkonkretisierenden Verwaltungsvorschriften im allgemeinen Verwaltungsrecht<sup>102</sup> der richterlichen Kontrolle entzogen.<sup>103</sup> 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.<sup>104</sup> Da auch die Konsultationsvereinbarungsverordnung unterhalb des Zustimmungsgesetzes zum völkerrechtlichen Vertrag steht, kann und muss die Rechtsprechung wie bisher<sup>105</sup> trotz § 2 Abs 2 AO prüfen<sup>106</sup>, ob die administrative Vereinbarung im Einklang mit dem Abkommenstext und seiner Systematik steht.<sup>107</sup> Dies bestätigt ein jüngeres Urteil des BFH<sup>108</sup>, zwei finanzgerichtliche Entscheidungen haben sich dieser Rechtsprechung bisher angeschlossen.<sup>109</sup> Eine verfassungsgerichtliche Überprüfung des § 2 Abs 2 AO steht weiterhin aus.<sup>110</sup>

An dieser Prüfpflicht ändern die hehren Ziele des Gesetzgebers – Rechtssicherheit, Gleichmässigkeit der Besteuerung und Vermeidung von doppelter Besteuerung

101 Glaser, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 105.

102 Gegen diesen Typus im Steuerrecht Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 29f.

103 AA Glaser, Internationale Verwaltungsbeziehungen, 105, 133ff im Anschluss an Gloria, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz, 191f.

104 Lehner, HStR XI<sup>3</sup>, 2013, § 251 Rz 60; iErg wohl auch Gosch in: FS Spindler, 421 und zweifelnd Gosch, Über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 92f.

105 Anschaulich BFH BStBl II 2010, 387.

106 GLA Micker, Auswirkungen des JStG 2010, 67.

107 GLA Benecke/Schnitger, Neuerungen im internationalen Steuerrecht durch das JStG 2010, 439.

108 BFH 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 Weggügsfällen, 2323f.

109 FG Ba.-Wü. v 19.12.2013 – 3 K 1189/13, juris zu Nichtrückkehrtagen eines Grenzgängers (aufgehoben und aus formellen Gründen zurückverwiesen durch BFH/NV 2017, 312); FG Rh.-Pf. v 25.1.2018 – 6 K 1203/15, juris zur Besteuerung einer Abfindungszahlung an einen weggezogenen Arbeitnehmer (bezogen auf das DBA-Groß-Britannien, wobei die Feststellungen des BFH zum DBA-Schweiz aber übertragbar seien, s Rz 197; zur Revision zugelassen, welche aber nicht eingeleitet wurde; die Entscheidung des FG Rh.-Pf. ist rechtskräftig).

110 S Lehner, Art 15 DBA-Schweiz verbietet abweichende Konsultationsvereinbarungen, 790; aA 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.

89 Vgl Remmert in: Maunz/Dürig, GG, Art 80 Rz 4.

90 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 29f.

91 Bartone in: Kühn/von Wedelstädter, AO/FGO<sup>22</sup> (2018), § 2 AO Rz 25.

92 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 6b.

93 Zust. Mroz/Blume, Bindungswirkung der Konsultationsvereinbarungsverordnungen, 155.

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

95 Ossenbühl, HStR V, 2007, § 101 Rz 10; Bauer in: Dreier, GG<sup>3</sup> (2018), Art 80 Rz 58; Brenner in: v Mangoldt/Klein/Starck, GG<sup>7</sup> (2018), Art 80 Rz 78; Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rz 59f.; dem folgend Schönfeld/Häck in: Schönfeld/Ditz, DBA, Systematik Rz 100 sowie Levedag/Bourdeaux in: Schönfeld/Ditz, DBA, Art 15 Rz 49.

96 Für Österreich Lochmann, Auslegung und Ergänzung von Doppelbesteuerungsabkommen im Stufenbau der Rechtsordnung, 127 mwN zur österr. Rspr.

97 Nierhaus in: Bonner Kommentar, GG, Art 80 Rz 456; Ossenbühl, HStR V, 2007, § 103 Rz 84; Brenner in: v Mangoldt/Klein/Starck, GG<sup>7</sup> (2018), Art 80 Rz 79.

98 Nierhaus in: Bonner Kommentar, GG, Art 80 Rz 424; Lehner, Art 15 DBA-Schweiz verbietet abweichende Konsultationsvereinbarungen, 790; einschränkend Ismer, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive?, 370; differenzierend zum Kontrollmaßstab Danwitz, Die Gestaltungsfreiheit des Verordnungsgebers, 198ff, 210.

99 BFH BStBl II 2016, 326, Rz 22.

100 Ossenbühl, HStR V, 2007, § 103 Rz 80; Nierhaus in: Bonner Kommentar, GG, Art 80 Rz 445.

bzw Nichtbesteuerung<sup>111</sup> – nichts, weil sie nur innerhalb des Vorrangs des Gesetzes zu realisieren sind. Wenn der Gesetzgeber das Ziel der einheitlichen Anwendung und Auslegung eines DBA<sup>112</sup> ungeachtet einer richterlichen Kontrolle verwirklichen will, muss er eine (nachträgliche) Verständigungsvereinbarung einzeln oder gesammelt im normalen Gesetzgebungsverfahren als Gesetz und ggf. als Korrekturgesetz zum Zustimmungsgesetz zum DBA verabschieden.<sup>113</sup> Solange dies nicht geschieht, stellt sich für die kontrollierende Justiz weiterhin die entscheidende Frage, ob sich die Konsultationsvereinbarung «im Rahmen» des DBA<sup>114</sup> und damit *intra legem*<sup>115</sup> bewegt. Dies verneint der BFH<sup>116</sup>. Das BMF folgt dem<sup>117</sup> 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 mit § 50d Abs 12 EStG<sup>118</sup> 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.<sup>119</sup> Sie stellt das Besteuerungsrecht Deutschlands sicher, auch entgegen bereits getroffener Konsultationsvereinbarungen.<sup>120</sup>

## 6. Verordnungsermächtigung für Abkommensänderungen und -erweiterungen nach § 2 Abs 3 AO

Ebenfalls wegen des Gesetzesvorbehalts des Art 20 Abs 3 GG problematisch ist die 2016 neu eingeführte Ermäch-

tigungsgrundlage bei Abkommensänderungen und -erweiterungen. Der Gesetzgeber hat mit dem sog. Anti-BEPS-UmsG I<sup>121</sup> durch § 2 Abs 3 AO eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung (Art 80 GG) mit Zustimmung des Bundesrates<sup>122</sup> geschaffen, weil spätere Änderungen oder Erweiterungen von DBA einer innerstaatlichen Rechtsgrundlage bedürfen.<sup>123</sup> Die Vorschrift beruht – wie § 2 Abs 2 AO – 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.»<sup>124</sup> Änderungen und Ergänzungen vereinbarter DBA bedürfen darum einer abermaligen Zustimmung des nationalen Parlaments.<sup>125</sup> Im Unterschied zur gesetzlichen Abkommensüberschreibung streitet weder das Demokratieprinzip noch die Normenhierarchie<sup>126</sup> für eine Abkommensänderung oder -erweiterung im Verordnungswege. Der Gesetzgeber ist trotz dieser Hürden der Ansicht, dass § 2 Abs 3 AO die verfassungsrechtlichen Anforderungen mit der Verordnungsermächtigung wahrt. Wie bei § 2 Abs 2 AO überzeugt dies nicht.

Die Handlungsform der Rechtsverordnung hindert auch bei § 2 Abs 3 AO nicht die gerichtliche Kontrolle, ob die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt und die Änderungen oder Erweiterungen innerhalb des durch das DBA-Zustimmungsgesetz gesetzlich bestimmten Rahmens liegen.<sup>127</sup> Die Verordnungsermächtigung gilt nur für die beiden aufgeführten Fallgruppen<sup>128</sup>, 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 abkommensüberschreibenden Norm.<sup>129</sup>

§ 2 Abs 3 Nr 2 AO betrifft die Vereinbarung der Erweiterung des Kassenstaatsprinzips. Nach Art 18 Abs 3 S 2 DE-VG<sup>130</sup> ist die abkommensrechtliche Kassenstaatsklausel nicht nur auf Zahlungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts<sup>131</sup>, sondern auch anwendbar,

111 BT-Drucks. (Bundestagsdrucksache) 17/2249, 86.

112 So zB § 2 KonsVerFRAV, BStBl I 2011, 104.

113 Ähnl *Herlinghaus*, Besteuerung durch geändertes DBA ohne Zustimmungsgesetz unzulässig, 596; aa *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 BStBl II 2016, 326 zur KonsVerCHEV, BGBl 2010 I 2187; zust *Kuballe*, Grenzen von Verständigungsvereinbarungen 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, BStBl I 2016, 474.

118 Eingeführt durch das sog Anti-BEPS-UmsG I v 20.12.16, BGBl I 2016, 3000 (S 3011).

119 *Ditz/Quilitzsch*, Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, 291; *Wagner* in: *Blümich*, EStG<sup>140</sup>, § 50d Rz 145.

120 Wegen der weiterhin anwendbaren «subject to tax»-Klausel des § 50d IX EStG, zu allem s Gesetzesbegründung zu § 50d XII EStG, BT-Drucks. (Bundestagsdrucksache) 18/10506, 78 und *Wagner* in: *Blümich*, EStG<sup>140</sup>, § 50d Rz 146, 149.

121 Gesetz vom 20.12.16 (BGBl I 16, 3000 [3002]) mit Wirkung ab 01.01.2017 (s. Art 19 II G v 20.12.16, BGBl I 16, 3000 [3015]).

122 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43e.

123 BT-Drucks. (Bundestagsdrucksache) 18/9536, 44.

124 BFH BStBl II 2010, 394, Rz 21.

125 BFH BStBl II 2016, 326; Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 30.

126 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 5, 5a.

127 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43g.

128 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43j f.

129 BT-Drucks. (Bundestagsdrucksache) 18/9536, 44.

130 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 44.

131 Dürrschmidt in: Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015), Art 19 Rz 38f.

«wenn dies zwischen den zuständigen Behörden vereinbart wird». Nach Art 18 V 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 zuständigen Behörden vereinbart wird». Das soll die Anwendung der Kassenstaatsklausel auch ermöglichen, wenn die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben in privatrechtlicher Organisationsform erfolgt.<sup>132</sup> In der deutschen Abkommenspraxis<sup>133</sup> finden sich entsprechende Kassenstaatsklauseln in verschiedenen Abkommen (zB in Art 19 Abs 4 DBA-Österreich). Die darauf gestützte Einbeziehung anderer Einrichtungen erfolgt aufgrund einer Vereinbarung im Rahmen einer Verständigungsvereinbarung,<sup>134</sup> worin bereits ein Unterschied zur einseitigen Notifikation nach § 2 Abs 3 Nr 1 AO liegt.<sup>135</sup> 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 consensualen Erweiterung der Kassenstaatsklausel enthält. Insoweit wirkt die beidseitige Vereinbarung der Behörden, von der Erweiterung Gebrauch zu machen, nicht «DBA-überschreibend»<sup>136</sup>, sondern nur DBA-rahmenausfüllend. Darum ist – gemessen an den verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsvorgaben und des Wesentlichkeitsgebots – § 2 Abs 3 Nr 2 AO im Gegensatz zu Nr 1<sup>137</sup> als zulässige Verordnungsermächtigung anzusehen. Zur Wirksamkeit erfordert eine auf § 2 Abs 3 Nr 2 AO 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.<sup>138</sup>

## 7. Resümee zur Bindungswirkung aus deutscher Sicht

Abschliessend lässt sich zur Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen im konkreten (Art 25 Abs 1, 2 OECD-MA) und abstrakten (Art 25 Abs 3 OECD-MA) Sinn für die deutsche Rechtsordnung Folgendes festhalten: Sowohl Verständigungs- wie Konsultationsver-

einbarungen 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 og 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, 3 AO solche Rechtsverordnungen zuzulassen, die das völkerrechtlich «erzielte» Ergebnis in eine innerstaatliche Rechtsnorm umwandeln, und auf diesem Weg eine Bindung auch der Gerichte zu erreichen, sind gescheitert. Gründe hierfür sind der Gesetzesvorbehalt des Art 20 Abs 3 GG (§ 2 Abs 2, 3 AO 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.

## V. Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen in Österreich

Verständigungs- bzw Konsultationsvereinbarung iSd Art 25 Abs 3 OECD-MA sind – wie eingangs erwähnt – auch nach österreichischem Verständnis völkerrechtliche Verträge und damit auch völkerrechtlich bindend<sup>139</sup>; dies kommt auch im OECD-MK deutlich zum Ausdruck, der die Bindung der Verwaltungsbehörden ausdrücklich betont<sup>140</sup>. Komplexer ist hingegen die Frage zu beurtei-

<sup>132</sup> BT-Drucks. (Bundestagsdrucksache) 18/9536, 44.

<sup>133</sup> Dazu Haase, ASTG/DBA<sup>3</sup> (2016), Art 19 MA Rz 75.

<sup>134</sup> Dürrschmidt in: Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015), Art 19 Rz 38.

<sup>135</sup> Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43j.

<sup>136</sup> Gosch in: Kirchhof, EStG<sup>18</sup> (2019), § 49 Rz 65.

<sup>137</sup> Dazu Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43k.

<sup>138</sup> Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43g.

<sup>139</sup> Papst/Urtz in; Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019), Art 25 Rz 148.

<sup>140</sup> Siehe Art 25 Rz 54 OECD-MK.

len, welche innerstaatlichen Wirkungen derartige Verständigungsvereinbarungen entfalten. Aus innerstaatlicher Sicht sind sie nämlich, da sie ohne Genehmigung des Nationalrats abgeschlossen wurden, sogenannte verordnungskoordinierte Staatsverträge<sup>141</sup>, 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 veröffentlicht wurde (§ 5 Abs 1 Z 6 BGBL<sup>142</sup>). Allerdings steht es sowohl dem Bundesfinanzgericht (BFG) wie auch dem Höchstgericht in Steuersachen, dem Verwaltungsgerichtshof (VwGH) offen, die Prüfung der Verfassungskonformität einer solchen Rechtsverordnung auf ihre Übereinstimmung mit dem DBA beim Verfassungsgerichtshof (VfGH) zu beantragen<sup>143</sup>, dem – anders als im deutschen Recht – das Verwerfungsmonopol zukommt. Die Veröffentlichung von Verständigungsvereinbarungen im Bundesgesetzblatt bildet freilich die äusserst seltene Ausnahme; vielmehr wurden Verständigungsvereinbarungen bisher in Erlassform (im früheren Amtsblatt der Österreichischen Finanzverwaltung [AÖF] bzw nunmehr in der so genannten «Findok»<sup>144</sup>) oder in Fachzeitschriften der Öffentlichkeit zugänglich gemacht. Damit führen sie nach herrschender Meinung zunächst zur Selbstbindung der Abgabenbehörden.<sup>145</sup>

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 Verwaltungsgerichtshof [...] nicht bin-

dend».<sup>146</sup> Selbst wenn man im AÖF oder in der Findok veröffentlichte Verständigungsvereinbarungen materiell als Verordnungen auffassen möchte, stand nach bis vor kurzem hA einer Bindung des Bundesfinanzgerichts und des Verwaltungsgerichtshofes die fehlende ordnungsgemäße Kundmachung im Bundesgesetzblatt entgegen<sup>147</sup>, was auch von der Verwaltungspraxis nicht bezweifelt wurde.<sup>148</sup> Diese innerstaatliche Nichtbindung wurde bisher aus Art 89 iVm Art 135 Abs 4 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) abgeleitet: Denn nach diesen Verfassungsbestimmungen sind «nicht gehörig» kundgemachte Verordnungen auch vom Bundesfinanzgericht und vom Verwaltungsgerichtshof (überhaupt) nicht anzuwenden,<sup>149</sup> wobei die verfassungsgerichtliche Rechtsprechung bis vor Kurzem den Begriff der gehörigen Kundmachung jenem der gesetzmässigen Kundmachung (Art 139 Abs 3 lit c B-VG<sup>150</sup>), also der Kundmachung im Bundesgesetzblatt, gleichsetzte (und damit nicht gesetzmässig kundgemachte Verordnung letztlich der ge-

<sup>146</sup> VwGH 27.08.1991, 90/14/0237, ÖStZB 1992, 127; VwGH 20.09.2001, 2000/15/0116, ÖStZB 2002/481, 612; VwGH 30.03.2006, 2002/15/0098, ÖStZB 2006/457, 551; ferner zB VwGH 22.09.1999, 97/15/0005, ÖStZB 2000/267, 305; siehe zB 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; Ppst/Urtz in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019), Art 25 Rz 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 zB BFH 18.01.2001, I R 26/01, BFHE 196, 135, BStBl 2002 II 410; BFH 02.09.2009, I R 111/08, BFHE 226, 276, BStBl 2010 II 387; aA zuvor das BMF-Schreiben vom 20.05.1997, BStBl 1997 I 560). Zur deutschen Reaktion in Form einer Anfügung eines Abs 2 zu § 2 AO durch das JStG 2010, dBGBL 2010 I 1768, wonach Konsultationsvereinbarungen im Verordnungsweg umgesetzt werden können, und zur möglichen Verwerbarkeit solcher Verordnungen durch die Fachgerichte zB BFH 10.06.2015, I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326 (vorgehend FG Hessen 08.10.2013, 10 K 2176/11, IStR 2013, 966), siehe ausführlich Kapitel II dieses Beitrages.

<sup>147</sup> ZB VwGH 27.09.2000, 97/14/0047, ÖStZ 2001/97, 235. In der Tat hat der VfGH bereits eine Verständigungsvereinbarung (AÖF 1989/281) mangels ordnungsgemäßer Kundmachung aufgehoben (siehe VfGH 11.03.1993, V 98/92 ua, VfSlg 13.331/1993, kundgemacht in BGBL 1993/486 = AÖF 1993/255).

<sup>148</sup> Siehe Pkt B.6.4. der Info des BMF zu «Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Schiedsübereinkommen», BMF-010221/0172-VI/8/2015 (31.03.2015).

<sup>149</sup> Nach Art 89 Abs 1 B-VG 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 Strafgerichtsbarkeit) geltende Verfassungsbestimmung ist sinngemäß für die Verwaltungsgerichte (einschließlich des Bundesfinanzgerichts) und den Verwaltungsgerichtshof anzuwenden (Art 135 Abs 4 B-VG).

<sup>150</sup> 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».

<sup>141</sup> Dazu und zu den staatsrechtlichen Grundlagen nur Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 46 ff.

<sup>142</sup> Dazu zB Lang, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Rz 133.

<sup>143</sup> Siehe VfGH 25.09.2015, V 41/2015, VfSlg 20.005/2015, zur Gesetzwidrigkeit der Verordnung zur Kassenstaatsregel im DBA Liechtenstein, BGBL II 2013/450; 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 Liechtenstein aufgenommen (BGBL III 2017/8; dazu ErlRV 1323 BlgNR XXV. GP 2).

<sup>144</sup> Das österreichische BMF betreibt diese Website – <<https://findok.bmf.gv.at>> – zur Verbesserung des öffentlichen Zugangs zu Informationen über Aufgabenbereiche, Projekte und Initiativen des BMF.

<sup>145</sup> Ppst/Urtz in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019), Art 25 Rz 148 mwN; Art 25 Rz 54 OECD-MK.

richtlichen Anfechtbarkeit entzog). Von dieser Judikatur ist der Verfassungsgerichtshof aber im Jahr 2017 abgerückt:<sup>151</sup> Der Verfassungsgerichtshof vertritt nunmehr die Auffassung, dass auch Gerichte – einschliesslich des Verwaltungsgerichtshofs und des Bundesfinanzgerichts – gesetzwidrig kundgemachte Verordnungen anzuwenden haben und diese, wenn sie Bedenken gegen ihre rechtmässige Kundmachung haben, vor dem Verfassungsgerichtshof anzufechten haben; bis zur Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof 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 die Kundmachung zwar nicht in der rechtlich vorgesehenen Weise (also im Bundesgesetzblatt) erfolgt, die Normadressaten aber Kenntnis vom Inhalt der rechtsgestaltenden behördlichen Enuntiation erlangen können; dies dürfte wohl bei einer Veröffentlichung im Amtsblatt oder in der Findok der Fall sein.<sup>152</sup> Auch der normative Inhalt von Verständigungsvereinbarungen wird regelmässig zu bejahen sein.<sup>153</sup> Aus diesem Blickwinkel wären daher Verständigungsvereinbarungen idR auch für das Bundesfinanzgericht und den Verwaltungsgerichtshof bindend, beide Gerichte könnten aber eine Aufhebung beim VfGH mangels gesetzmässiger Kundmachung beantragen.

Ungeachtet der Wirkung von Verständigungsvereinbarungen im Verfassungsgefüge und einer allfälligen innerstaatlichen verfassungsgerichtlichen Aufhebung stellt sich auf interpretativer Ebene die Frage, ob Verständigungsvereinbarungen nach Art 25 Abs 3

<sup>151</sup> VfGH 28.06.2017, V 4/2017, VfSlg 20.182; ebenso zB VfGH 14.03.2018, V 114/2017. Siehe dazu auch Kofler in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019), Einleitung Rz 90.

<sup>152</sup> Dazu etwa Kofler in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Einleitung Rz 90; Papst/Urtz in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019), Art 25 Rz 148. Unklar scheint hingegen, ob auch Veröffentlichungen in Fachzeitschriften diese Publizität verwirklichen können (dagegen zB Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 58).

<sup>153</sup> Siehe Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 57. Lediglich dort, wo das BMF einem Erlass zB 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 werden» 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 31.01.2018, Ra 2017/15/0038, ÖStZB 2018/80, 189).

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 Verständigungsvereinbarung zum Ausdruck kommt, im Sinne des Grundsatzes der Entscheidungsharmonie bei der Abkommensauslegung zu berücksichtigen.<sup>154</sup> Allerdings lässt sich – entgegen der Ansicht des BMF<sup>155</sup> – eine «spätere Übung» iSD Art 31 Abs 3 lit b WVK<sup>156</sup> nicht schon *per se* aus einer getroffenen Verständigungsvereinbarung ableiten, sondern nur aus einer übereinstimmenden, womöglich langjährigen Praxis der mit dem Abkommensvollzug befassenen Behörden.<sup>157</sup> 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».<sup>158</sup> Massgeblich ist dabei die Übung der Finanzämter und der im Rechtsmittelverfahren befassten Gerichte, nicht aber das ein Verständigungsverfahren abschliessende des BMF.<sup>159</sup> Eine solche Behördenpraxis kann freilich ihrerseits auf einer früheren Verständigungsvereinbarung 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.<sup>160</sup> Ähnliche Argumente sprechen

<sup>154</sup> Siehe dazu VwGH 30.03.2006, 2002/15/0098, ÖStZB 2006/457, 551; BFH 02.09.2009, I R 90/08, BFHE 226, 267, BStBl 2010 II 394; BFH 12.10.2011, I R 15/11, BFHE 235, 401, BStBl 2012 II 548.

<sup>155</sup> Siehe zB Pkt B.6.4. der Info des BMF zu «Verständigungs- und Schiedsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Schiedsübereinkommen», BMF-010221/0172-VI/8/2015 (31.03.2015): 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».

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

<sup>157</sup> VfGH 25.09.2015, V 41/2015, VfSlg 20.005/2015; siehe auch UFS 23.09.2013, RV/0478-F/12; weiters zB UFS 29.10.2013, RV/0255-F/13; UFS 30.10.2013, RV/0257-F/13; UFS 07.11.2013, RV/0421-F/13; dazu Kofler/Renner, Relevanz der qualifizierten Übung der Vertragsstaaten für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 434f; allgemein auch Lang, Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 554; Lang, Art 3 Abs 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 284f. Kofler in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Einleitung Rz 91. Siehe aus der deutschen Rechtsprechung ebenso zB BFH 02.09.2009, I R 111/08, BFHE 226, 267, BStBl II 2010, 394.

<sup>158</sup> VfGH 25.09.2015, V 41/2015, VfSlg 20.005/2015; dazu auch Lang, Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 569ff.

<sup>159</sup> VfGH 25.09.2015, V 41/2015, VfSlg 20.005/2015.

<sup>160</sup> Papst/Urtz in: Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup> (2019), Art 25 Rz 149; weiters zB UFS 23.09.2013, RV/0478-F/12; ebenso etwa BFH

auch dagegen, in einer Konsultationsvereinbarung stets eine «spätere Übereinkunft» iSD Art 31 Abs 3 lit a WVK zu sehen.<sup>161</sup> Insgesamt dürfte daher der Regelung des Art 31 Abs 3 WVK im Steuerrecht nur eine sehr eingeschränkte Bedeutung zukommen.<sup>162</sup> Allerdings sind Konsultationsvereinbarungen, die sich in den Grenzen zulässiger Auslegung halten, durchaus auch von den Gerichten als «Auslegungshilfe» zu berücksichtigen;<sup>163</sup> sie haben nach der deutschen, auch für Österreich teilweise für massgeblich gehaltenen<sup>164</sup> 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».<sup>165</sup>

## VI. Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen in der Schweiz

### A. Verständnis der abkommensrechtlichen Delegationsnorm

In der Schweiz hat sich die Diskussion um die Bindungswirkung von generellen Verständigungsvereinbarungen in den letzten Jahren vor allem auf die Fragen konzentriert, wann von einer kompetenzwidrig abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung ausgegan-

gen werden muss und welches die Rechtsfolgen einer solchen Verständigungsvereinbarung sind. Verständigungsvereinbarungen 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,<sup>166</sup> 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.<sup>167</sup> Das Bundesverwaltungsgericht kam in seinem Urteil vom 21. Januar 2010 letztinstanzlich hingegen zu einem anderen Schluss,<sup>168</sup> worauf das UBS-Abkommen nachträglich dem Parlament vorgelegt und genehmigt wurde.<sup>169</sup> 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 Bundesverwaltungsgericht<sup>170</sup> folgende herrschende Meinung geht dahin, dass eine Verständigungsvereinbarung auf die Anwendung und Auslegung des DBA beschränkt ist.<sup>171</sup> Andere machen geltend, dass mit einer Verständigungsvereinbarung auch Rechtsfortbildung betrieben und ein DBA damit in einem gewissen Umfang ergänzt und geändert werden kann.<sup>172</sup>

02.09.2009, I R 90/08, BFHE 226, 267, BStBl 2010 II 394; BFH 12.10.2011, I R 15/11, BFHE 235, 401, BStBl 2012 II 548. Siehe zB 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 zB *Lang*, Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 571f; aA *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* in: *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup> (2015), Grundlagen Rz 137a; siehe auch *Jirousek/Loukota*, Höchstgerichtliche DBA-Auslegung und die Wiener Vertragsrechtskonvention, 52 ff (zur Berücksichtigung im Rahmen des Abkommenszusammenhangs und des Treu- und Glaubensgrundsatzes').

164 Siehe nur *Papst/Urtz* in: *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019), Art 25 Rz 149.

165 Siehe zB BFH 06.06.2015, I R 79/13, BFHE 250, 110, BStBl II 2016, 326.

166 Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch des Internal Revenue Service der Vereinigten Staaten von Amerika betreffend die UBS AG, einer nach schweizerischem Recht errichteten Aktiengesellschaft vom 19.08.2009 (SR 0.672.933.612).

167 Botschaft zur Genehmigung des Abkommens zwischen der Schweiz und der Vereinigten Staaten von Amerika über ein Amtshilfegesuch betreffend UBS AG sowie des Änderungsprotokolls (vom 14.04.2010), BBl 2010 2965 ff, insb 2999.

168 BVGE 2010/7, A-7789/2009.

169 Mit Genehmigungsbeschluss vom 17.06.2010 (AS 2010, 2907). 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.

170 BVG 21.03.2016, A-8400/2015, E 6.3.1.4; BVGE 2010/7, A-7789/2009, E 3.7.7 u 3.7.10f.

171 *Locher*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 538; *Oberson*, Précis de droit fiscal international, § 15 N 1088; *Reich*, Das Amtshilfegesuch in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats, 113.

172 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: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 358 ff; *Matteotti/Krenger*, Kommentar Internationales Steuerrecht, Einleitung N 145 ff.

Auch die zwischen der Schweiz und den Niederlanden abgeschlossene Verständigungsvereinbarung zur Auslegung der Art 26 OECD-MA entsprechenden Amtshilfebestimmung warf Kompetenzfragen auf<sup>173</sup>. 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-NLD,<sup>174</sup> wohingegen das Bundesgericht diesen Widerspruch zwar nicht verneinte, aber erwog, dass der Bundesrat von der Bundesversammlung im Genehmigungsbeschluss zum DBA-NLD ausdrücklich ermächtigt worden sei, die Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen in einer Verständigungsvereinbarung entsprechend den Vorgaben der OECD zu erweitern.<sup>175</sup>

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.

## B. Bindungswirkung von kompetenzkonform abgeschlossenen Verständigungsvereinbarungen

Ausgangspunkt bildet aus schweizerischer Sicht die völkerrechtliche Verbindlichkeit von Verständigungsvereinbarungen, die als völkerrechtliche Verwaltungsabkommen qualifiziert werden.<sup>176</sup> Diese völkerrechtliche Verbindlichkeit schlägt nach der in der Schweiz vorherrschenden Auffassung auf das innerstaatliche Verhältnis durch.

Zwar enthält die schweizerische Bundesverfassung weder zum Verhältnis zwischen Völkerrecht und Landesrecht noch zur innerstaatlichen Bindungswirkung von Völkerrecht eine ausdrückliche Regelung. Art 5

<sup>173</sup> Verständigungsvereinbarung vom 31.10.2011 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 (SR 0.672.963.61, im Anhang).

<sup>174</sup> BVG 21.03.2016, A-8400/2015.

<sup>175</sup> 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.

<sup>176</sup> Dazu vorne Ziff II.

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.<sup>177</sup>

Diese innerstaatliche Bindungswirkung gilt nach herrschender Meinung auch für völkerrechtliche Verwaltungsabkommen<sup>178</sup> und somit für Verständigungsvereinbarungen.<sup>179</sup> Der Begriff des für die rechtsanwendenden Behörden verbindlichen Völkerrechts wird demzufolge in einem weiten Sinn verstanden und umfasst jegliche Arten völkerrechtlicher Normen.<sup>180</sup>

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.<sup>181</sup> In den Art 25 Abs 3 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen der DBA der Schweiz ist eine solche Ermächtigung zu sehen.<sup>182</sup>

<sup>177</sup> *Biaggini*, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft<sup>2</sup> (2017), Art 190 N 10; *Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr*, Schweizerisches Bundesstaatsrecht<sup>9</sup> (2017), 655 N 2090; *Rhinow//Schefer/Uebersax*, Schweizerisches Verfassungsrecht<sup>9</sup> (2017), N 2643f. Zum Ganzen auch *Epiney*, BSK BV, Art 190 N 29; *Hangartner/Looser*, St. Galler Kommentar<sup>3</sup> (2014), Art 190 N 23.

<sup>178</sup> *Epiney*, BSK BV, Art 190 N 29; *Hangartner/Looser*, St. Galler Kommentar<sup>3</sup> (2014), Art 190 N 23.

<sup>179</sup> BVGE 2010/7, A-7789/2009, E 3.1.1 u. 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: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 366 f; *Matteotti/Krenger*, Kommentar Internationales Steuerrecht, Einleitung N 145 ff; *Reich*, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats, 120 f.

<sup>180</sup> In diesem Sinne *Auer/Malinvern/Hottelier*, Droit constitutionnel suisse<sup>3</sup> (2013), N 1345 ff; *Biaggini*, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft<sup>2</sup> (2017), Art 190 N 10; *Hangartner/Looser*, St. Galler Kommentar<sup>3</sup> (2014), Art 190 N 24.

<sup>181</sup> Art 166 Abs 2 BV iVm Art 24 Abs 2 ParlG (Bundesgesetz über die Bundesversammlung vom 13.12.2002, SR 171.10) und Art 7a Abs 1 RVOG (Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz vom 21.03.1997, SR 172.010). Dazu auch *Matteotti/Krenger*, Kommentar Internationales Steuerrecht, Einleitung N 146.

<sup>182</sup> Zusätzlich kommt dem Bundesrat nach Art 7a Abs 2 bis 4 RVOG eine subsidiäre Generalkompetenz für den Abschluss von völkerrechtlichen Verträgen mit beschränkter Tragweite zu. Dazu insb Botschaft des Bundesrats zum Bundesgesetz über die Kompetenz zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge mit beschränkter Tragweite und über die vorläufige Anwendung völkerrechtlicher Verträge vom 04.07.2012, BBl 2012, 7465 ff, insb 7480 f.

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.<sup>183</sup> 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.<sup>184</sup> In diese Berichterstattung an das Parlament sind regelmäßig auch gestützt auf ein DBA vereinbarte generelle Verständigungsvereinbarungen aufgenommen.<sup>185</sup>

Wie vorzugehen ist, wenn ein Konflikt zwischen Landes- und Völkerrecht vorliegt, ist in der Schweiz nicht abschliessend geklärt. Nach der bündesgerichtlichen Rechtsprechung und der herrschende Lehre ist in aller Regel jedoch von einem Vorrang des Völkerrechts auszugehen.<sup>186</sup> 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.<sup>187</sup>

Ein solcher Konflikt hat sich mit Bezug auf eine generelle Verständigungsvereinbarung bislang aber nicht ergeben und ist bei kompetenzkonformen Verständigungsvereinbarungen aus schweizerischer Sicht auch

<sup>183</sup> Art 48a Abs 2 RVOG.

<sup>184</sup> So der Bundesrat in seiner Botschaft zum Bundesgesetz über die Kompetenz zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge mit beschränkter Tragweite und über die vorläufige Anwendung völkerrechtlicher Verträge (vom 04.07.2012), BBl 2012, 7465 ff, insb 7476 f.

<sup>185</sup> Letztmals im Bericht über die im Jahr 2017 abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge (vom 01.06.2018), BBl 2018, 4273 ff, der im Abschnitt zu den vom Eidg. Finanzdepartement abgeschlossenen Verträgen (4410 ff) auch mehrere steuerrechtliche Vereinbarungen aufführt (Ziff 6.4–6.12).

<sup>186</sup> Zum Ganzen ausführlich je mwN *Biaggini*, Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung<sup>2</sup> (2017), Art 5 N 30 ff; *Epiney*, BSK BV, Art 5 N 84 ff; *Tschumi/Schindler*, St. Galler Kommentar<sup>3</sup> (2014), Art 5 N 71 ff.

<sup>187</sup> *Herzig*, Völkerrecht versus Landesrecht im Lichte der bündesgerichtlichen Rechtsprechung, Rz 50. Ähnlich *Looser*, Verfassungsgerichtliche Rechtskontrolle gegenüber schweizerischen Bundesgesetzen, § 13 Rz 344.

wenig wahrscheinlich. So wäre bspw. eine Verständigungsvereinbarung, 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 fiele in die Kategorie der kompetenzwidrigen Verständigungsvereinbarungen.

Generelle Verständigungsvereinbarungen, 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.<sup>188</sup> 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 (BBl) 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 blossem Auslegungsvereinbarungen in der Regel nicht der Fall.<sup>189</sup> Generelle Verständigungsvereinbarungen, die gestützt auf eine spezifische Delegationsnorm über eine blosse Auslegungsvereinbarung hinausgehen, sind hingegen zu publizieren, was – soweit ersichtlich – auch meist geschieht.<sup>190</sup>

### C. Bindungswirkung von kompetenzwidrig abgeschlossenen Verständigungsvereinbarungen

Aus völkerrechtlicher Sicht können auch kompetenzwidrig abgeschlossene Verwaltungsabkommen verbindlich sein. Gemäss Art 46 WVK sind sie nur dann aus völkerrechtlicher Sicht unverbindlich, wenn geltend gemacht werden kann, dass die Verletzung der innerstaatlichen

<sup>188</sup> *Matteotti/Krenger*, Kommentar Internationales Steuerrecht, Einleitung N 149; *Simonek*, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, 122 f. Ebenso BVG 2010/7, A-7789/2009, E 3.1.1. Implizit auch BGE 143 II 136 E 5.3.2. *Duss/Salom*, Mutual Agreement Procedure in Switzerland, International and Domestic Aspect, 7, befürworten eine Verbindlichkeit auch für individuelle Verständigungsvereinbarungen. 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 Verständigungsvereinbarungen.

<sup>189</sup> Bei völkerrechtlichen Verträgen von beschränkter Tragweite kann zudem auf eine Publikation verzichtet werden: Art 3 Abs 3 PublG (Bundesgesetz über die Sammlungen des Bundesrechts und des Bundesblatts vom 18.06.2004, SR 170.512).

<sup>190</sup> So insb die Verständigungsvereinbarungen, die betreffend Auslegung der Art 26 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen in den DBA der Schweiz in den letzten Jahren abgeschlossen wurden, bspw. Verständigungsvereinbarung betreffend die Auslegung von Ziff 3 Bst b des Protokolls zum DBA DEU-CHE vom 15.12.2011, AS 2012, 5261.

Kompetenzordnung offenkundig war und eine innerstaatliche Bestimmung von grundlegender Bedeutung betraf. So hat das Bundesgericht erstmals in einem Entscheid vom 27.10.1994<sup>191</sup> 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.<sup>192</sup> Diese Rechtsfolge ist aber umstritten<sup>193</sup>.

In der schweizerischen völkerrechtlichen Lehre sind zwei Strömungen feststellbar. Die wohl herrschende spricht völkerrechtlichen Verwaltungsabkommen die genau gleichen Bindungswirkungen wie von der Bundesversammlung genehmigten völkerrechtlichen Verträgen zu.<sup>194</sup> 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, insb 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.<sup>195</sup>

191 BGE 120 Ib 360.

192 BGE 120 Ib 360 E 2c. Dazu auch *Hangartner/Looser*, St. Galler Kommentar<sup>3</sup> (2014), 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<sup>3</sup> (2013), 456 Rz 1347; *Baumann*, Der Einfluss des Völkerrechts auf die Gewaltenteilung, am Beispiel Deutschlands, Frankreichs, des Vereinigten Königreichs, der Vereinigten Staaten von Amerika, Schwedens und der Schweiz, 300 f, insb Rz 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<sup>3</sup> (2017), 590 N 1901b.

195 *Thürer*, Verfassungsrecht und Völkerrecht, § 11 N 26 ff, insb 30 ff; *Reich*, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats, 122. Ähnlich im Ergebnis *Cottier*, Der Staatsvertrag im schweizerischen Verfassungsrecht, Beiträge zu Verhältnis und methodischer An-

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.<sup>196</sup> Wird die völkerrechtliche Delegationsnorm in einer Verständigungsvereinbarung überschritten, dh 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.<sup>197</sup> Eine Bindungswirkung gestützt auf Art 46 Wiener Vertragsrechtskonvention 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,<sup>198</sup> 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 kann im Verhältnis zwischen einem DBA und einer gestützt darauf zwischen den zuständigen Behörden abgeschlossenen Verständigungsvereinbarung nicht zur Anwendung kommen.<sup>199</sup> Eine dem massgebenden DBA widersprechende Verständigungsvereinbarung kann in der Regel deshalb bereits aus völkerrechtlicher Sicht keine Verbindlichkeit erlangen. Nach schweizerischem Verständnis entfällt damit aber auch automatisch eine innerstaatliche Bindungswirkung. Im Unterschied dazu sind kompetenzkon-

gleichung von Völkerrecht und Bundesrecht, 25. Abwägend, zumindest bei einem Verstoss gegen Grundrechte, *Epiney*, BSK BV, Art 5 N 98.

196 So auch BVGE 2010/7, 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*, St. Galler Kommentar<sup>3</sup> (2014), Vorbemerkungen zur Aussenverfassung, N 41.

198 BVGE 2010/7, A-7789/2009, E 3.1.2.

199 In diesem Sinne BVGE 2010/7, A-7789/2009, E 3.1.1. Im Weitern *Reich*, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats, 113 und 122. *A.M. Cottier/Matteotti*, Das Abkommen über ein Amtshilfegebot zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 19.08.2009: Grundlagen und innerstaatliche Anwendbarkeit, 361, allerdings mit anderer Begründung.

form vereinbarte Verständigungsvereinbarungen in der Schweiz auch im innerstaatlichen Verhältnis für sämtliche Rechtsanwendungsorgane verbindlich.

## VII. 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 Verständigungsvereinbarung 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 Zustände gekommenen Verständigungsvereinbarungen die Befolgung versagen, wohingegen diese Befugnis in Österreich bei einer kundgemachten Verständigungsvereinbarung nur dem Verfassungsgericht zukommt.

Handelt es sich bei der generellen Verständigungsvereinbarung 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 die gesetzliche Ermächtigungsgrundlage zum Erlass von Rechtsverordnungen zur «Umsetzung» «echter» bilateraler Auslegungsvereinbarungen.<sup>200</sup> Gleichwohl steht der Fachrechtsprechung weiterhin eine eigene und umfassende Kontrollmacht zu<sup>201</sup>, ob und inwieweit die Konsultationsverordnung auf das zugrundeliegende 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 leer, soweit die Konsultationsvereinbarung abkommensüberschreitend 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 Nr 2 AO. Im Ergebnis wird in Deutschland eine Bindungswirkung von Verständigungs- und Konsultationsvereinbarungen nur bezüglich der vertragsschliessenden Staaten und ihren (nachgeordneten) Finanzbehörden erreicht.

In Österreich besteht eine allgemeine Bindung jedenfalls an im Bundesgesetzblatt (BGBI) kundge-

machte (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 Bundesgesetzblatt kundgemachte Konsultationsvereinbarung als «spätere Übung» (Art 31 Abs 3 lit b WVK) oder «spätere Übereinkunft» (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 Verständigungsvereinbarung 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 erlassene Rechtsverordnung kann nach herrschender Meinung die gesetzliche Grundlage nicht ersetzen. Ein ähnliches Ergebnis ergibt sich für die Schweiz, aber mit anderer Begründung. Verständigungsvereinbarungen, 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 Verständigungsvereinbarung aber meist nicht erfüllt sind. 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 Zustände gekommene Verständigungsvereinbarung innerstaatliche Gültigkeit erlangen. In Österreich führt der kompetenzwidrige Abschluss einer – als Verordnung kundgemachten – Konsultationsvereinbarung lediglich zur (innerstaatlichen) Aufhebbarkeit nach Art 140a B-VG.

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

<sup>200</sup> Lehner in: Vogel/Lehner, DBA<sup>6</sup> (2015), Grundlagen Rz 137a.

<sup>201</sup> Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 2 AO Rz 43g.

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 mangels Verletzung der völkerrechtlichen Pflichten durch den erstgenannten Staaten, zu kündigen.

#### Korrespondenz:

*Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen*  
*Lehrstuhl für Deutsches, Europäisches und*  
*Internationales Steuerrecht und Öffentliches Recht*  
*Ludwig-Maximilians-Universität München*  
*Professor-Huber-Platz 2*  
*D-80539 München*  
*Tel: +49/89/2180-2718*  
*Mail: klaus-dieter.drueen@jura.uni-muenchen.de*

*Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU)*  
*Institut für Finanzrecht, Steuerrecht*  
*und Steuerpolitik*  
*Johannes Kepler Universität Linz*  
*Altenberger Str. 69, 4040 Linz*  
*Tel: +43/732/2468-7481*  
*Mail: georg.kofler@jku.at*

*Prof. Dr. iur. Madeleine Simonek*  
*Ordinaria für Schweizerisches und Internationales*  
*Steuerrecht an der Universität Zürich*  
*Konsulentin Schellenberg Wittmer AG*  
*Rämistrasse 74/20*  
*CH-8001 Zürich*  
*Tel: +41/44/6344874*  
*Mail: madeleine.simonek@rwi.uzh.ch*

#### Literatur

- ▷ *Anger Christiane*, Interpretation von Doppelbesteuerungsabkommen mittels Konsultationsvereinbarungsverordnungen? – Eine Absage durch den BFH am Beispiel der Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und der Schweiz zu Abfindungen, IStR 2016, 57 ff
- ▷ *Auer Andreas/Malinverni Giorgio/Hottelier Michel*, Droit constitutionnel suisse, Volume I, L'Etat, 3e édition, Bern 2013
- ▷ *Bartone Roberto* in: Kühn Rolf/von Wedelstädt Alexander, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar, 22. A., Stuttgart 2018
- ▷ *Bauer Hartmut* in: Dreier Horst (Hrsg), Kommentar zum Grundgesetz, 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
- ▷ *Brandis Peter* in: Wassermeyer Franz, Doppelbesteuerung DBA, 144. A., München 2019
- ▷ *Becker Katharina*, Internationale Zusammenarbeit – Konsultation und Verständigung, DStJG 36 (2013), 179 ff
- ▷ *Beham Markus/Fink Melanie/Janik Ralph*, Völkerrecht verstehen, Wien 2015
- ▷ *Behnisch Urs*, Amtshilfe der Schweiz in Steuer(straf)sachen, insbesondere an die USA: Durcheinandertal, ASA 77 (2008/09), 737 ff
- ▷ *Benecke Andreas/Schnitger Arne*, Neuerungen im internationalen Steuerrecht durch das JStG 2010, IStR 2010, 432 ff
- ▷ *Biaggini Giovanni*, Bundesverfassung des Schweizerischen Eidgenossenschaft, Orell Füssli Kommentar, 2. A., Zürich 2017
- ▷ *Bisle Michael*, Die neuen Amtshilfebestimmungen im DBA Schweiz, IWB 2010, 495 ff
- ▷ *Boss Walter H.* in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- ▷ *Brenner Michael* in: v Mangoldt Hermann/Klein Friedrich/Starck Christian (Hrsg), Kommentar zum Grundgesetz, 7. A, München 2018
- ▷ *Butzer Herrmann/Haas Volker* in: Schmidt-Bleibtreu Bruno/Hofmann Hans/Henneke Hans-Günter, Kommentar zum Grundgesetz, 14. A, Köln 2018
- ▷ *Cottier Thomas* in: Cottier Thomas/Achermann Alberto/Wüger Daniel/Zellweger Valentin, Der Staatsvertrag im schweizerischen Verfassungsrecht, Beiträge zu Verhältnis und methodischer Angleichung von Völkerrecht und Bundesrecht, Bern 2001

- ▷ *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 (2009/10), 349 ff
- ▷ *v Danwitz Thomas*, Die Gestaltungsfreiheit des Verordnungsgebers, *Zur Kontrolldichte verordnungsgeberischer Entscheidungen*, Berlin 1989
- ▷ *Dißars Ulf-Christian*, Gesetzliche Neuregelung der Selbstanzeige, *SteuerConsultant* 6/2011, 22 ff
- ▷ *Ditz Xaver/Quilitzsch Carsten*, Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, *DStR* 2017, 281 ff
- ▷ *Drüen Klaus-Dieter* in: *Festgabe Wassermeyer, Verständigungs- und Schiedsverfahren*, 68. Kapitel, München 2015, 505 ff
- ▷ *Drüen Klaus-Dieter* in: *Tipke Klaus/Kruse Heinrich Wilhelm, Kommentar zur AO und FGO*, 155. Aktualisierung 2019
- ▷ *Dürrschmidt Daniel* in: *Vogel Klaus/Lehner Moris, DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar*, 6. A, München 2015
- ▷ *Duss Pascal/Salom Jessica*, Mutual Agreement Procedure in Switzerland, *International and Domestic Aspect*, *FStR* 2018, 3 ff
- ▷ *Eilers Stephan* in: *Wassermeyer Franz, Doppelbesteuerung DBA*, 144. A, München 2019
- ▷ *Eisenring Peter* in: *Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Basel 2015
- ▷ *Epiney Astrid* in: *Waldmann Bernhard/Belser Eva Maria/Epiney Astrid (Hrsg), Basler Kommentar zur Bundesverfassung*, Basel 2015
- ▷ *Fassbender Bardo*, «Völkerrecht und Landesrecht», *AJP* 2014, 437 ff
- ▷ *Flüchter Karsten*, Ein Mindeststandard für Verständigungsverfahren, peer reviews und die Aussicht auf mehr Schiedsklauseln, *IStR* 2015, 943 ff
- ▷ *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* in: *Festschrift für Wolfgang Spindler, Über das Nichtanwenden höchstrichterlicher Rechtsprechung – aufgezeigt am Beispiel der Spruchpraxis des I. Senats des BFH*, 2011, 421 ff
- ▷ *Gosch Dietmar* in: *Kirchhof Paul, Einkommensteuergesetz (EStG), Kommentar*, 18. A, Köln 2019
- ▷ *Gosch Dietmar*, Treaty overriding als Reaktion auf missliebige Finanzrechtsprechung, *BFH/PR* 2010, 38 ff
- ▷ *Gosch Dietmar*, Über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *ISR* 2013, 87 ff
- ▷ *Greil Stephan*, Advance Pricing Agreements – Ein Instrument zur Steigerung der Rechtssicherheit bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen?, *ifst-Schrift* Nr 512, 2016
- ▷ *Grisel André*, A propos de la hiérarchie des normes juridiques, *Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Verwaltungsrecht (ZBl)* 88/1987, 377 ff
- ▷ *Haase Florian*, Aussensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, *AStG/DBA*, 3. A, Heidelberg 2016
- ▷ *Häfelin Ulrich/Haller Walter/Keller Helen/Thurnherr Daniela*, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, 9. A, Zürich 2016
- ▷ *Hagemann Tobias/Kahlenberg Christian/Cloer Adrian, BB-Rechtsprechungsreport Internationales Steuerrecht 2015/2016 (Teil II)*, *BB* 2017, 599 ff
- ▷ *Hangartner Yvo/Looser Martin* in: *Ehrenzeller Bernhard/Schindler Benjamin/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus, St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung*, 3. A, Zürich 2014
- ▷ *Herlinghaus Andreas*, Besteuerung durch geändertes DBA ohne Zustimmungsgesetz unzulässig, *EFG* 2008, 595 ff
- ▷ *Herzig Christophe*, Völkerrecht versus Landesrecht im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, *Jusletter* 8. April 2013
- ▷ *Hohler Yvonne/Laschewski Christian/Laschewski Katrin*, Die Besteuerung von Abfindungen in Wegzugsfällen, *DStR* 2016, 2321 ff
- ▷ *Hummel Lars*, Zur innerstaatlichen Bindungswirkung von auf Doppelbesteuerungsabkommen beruhenden Konsultationsvereinbarungen – Betrachtungen anlässlich der Ergänzung von § 2 AO durch das Jahressteuergesetz 2010, *IStR* 2011, 397 ff
- ▷ *Ismer Roland*, DBA-Konkretisierung durch die Exekutive?, Zur Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen nach Art 25 Abs 3 Satz 1 OECD-MA, *IStR* 2009, 366 ff
- ▷ *Jacot-Guillarmod Olivier*, La primauté du droit international face à quelques principes directeurs de l'Etat fédéral suisse, *ZSR* 1985 I, 383 ff
- ▷ *Jarass Hans/Pieroth Bodo*, *Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland: GG*, 15. A, München 2018
- ▷ *Jehlin Alexander/Löcherbach Sebastian*, *DStR Beihheft zu 3/2016*, 1 ff
- ▷ *Jirousek Heinz*, Ist die Verordnung zu Art 19 DBA Liechtenstein gesetzwidrig? *SWI* 2015, 254 ff
- ▷ *Jirousek Heinz/Loukota Helmuth*, Höchstgerichtliche DBA-Auslegung und die Wiener Vertragsrechtskonvention, *ÖStZ* 2016, 52 ff

- ▷ *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, ISR 2016, 360 ff
- ▷ *Kerschner Ina/Marchgraber Christoph*, Die Verordnung zu Art 19 Abs 1 DBA-Liechtenstein auf dem Prüfstand des VfGH, SWI 2015, 209 ff
- ▷ *Kley Roland/Portmann Roland* in: Ehrenzeller Bernhard/Schindler Benjamin/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus, St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, 3. A, Zürich 2014
- ▷ *Kofler Georg* in: Aigner Dietmar/Kofler Georg/Tumpel Michael (Hrsg), DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Einleitung, 2. A, Wien 2019
- ▷ *Kofler Georg/Renner Bernhard*, Relevanz der qualifizierten Übung der Vertragsstaaten für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, UFSjournal 2013, 425 ff
- ▷ *König Helmut/Teichert Florian*, Der Treaty Override für grenzüberschreitende Abfindungen ab 2017: Verstößt § 50d Abs 12 EStG gegen die Grundsätze des Vertrauenschutzes?, BB 2016, 3105 ff
- ▷ *Koops Ulrich/Kossmann Jan*, JStG 2010: Änderungen im Bereich der Abgabenordnung, DB 2010, Beilage 07 zu Heft 49, 40 f
- ▷ *Kopf Romuald*, BFG beantragt die Aufhebung der zur Kassenstaatsregel im DBA Liechtenstein ergangenen VO des BMF, BFGjournal 2015, 81 ff
- ▷ *Kopf Romuald*, Die Bedeutung von Verständigungsvereinbarungen für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in: *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts: Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag, Wien 2005, 253 ff
- ▷ *Krabbe Helmut*, Verständigungsverfahren, IStR 2002, 548 ff
- ▷ *Kruse Heinrich Wilhelm* in: Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, 1. A, Heidelberg 2000, 517 ff
- ▷ *Kubaile Heiko*, Grenzen von Verständigungsvereinbarungen am Beispiel Schweiz, IWB 2015, 515 ff
- ▷ *Kube Hanno/Mellinghoff Rudolf* ua (Hrsg), Leitgedanken des Rechts – Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, II. Teil, 2013, 1635 ff
- ▷ *Lang Michael*, Art 3 Abs 2 OECD-MA und die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2011, 281 ff
- ▷ *Lang Michael*, Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2015, 569 ff
- ▷ *Lang Michael*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, Die Einordnung von Doppelbesteuerungsabkommen in die österreichische Rechtsordnung, Wien 1992
- ▷ *Lang Michael*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 2002
- ▷ *Lang Michael*, Österreichischer Verwaltungsgerichtshof zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IWB 2006, 549 ff
- ▷ *Lehner Moris*, Art 15 DBA-Schweiz verbietet abweichende Konsultationsvereinbarung – Anmerkung zum Urteil des BFH vom 10.06.2015, IStR 2015, 785 ff
- ▷ *Lehner Moris*, Die Umsetzung von abkommensrechtlichen Konsultationsvereinbarungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und Doppelrichtbesteuerung durch Rechtsverordnungen, IStR 2011, 733 ff
- ▷ *Lehner Moris* in: Isensee Josef/Kirchhof Paul (Hrsg), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band XI: Internationale Bezüge, Heidelberg 2013
- ▷ *Lehner Moris* in: Kube Hanno, Leitgedanken des Rechts: Paul Kirchhof zum 70. Geburtstag, Band 2: Staat und Bürger, Heidelberg 2013, § 151
- ▷ *Lehner Moris* in: Vogel Klaus/Lehner Moris, DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Grundlagen, 6. A, München 2015
- ▷ *Levedag Christian/Bourseaux Christiane* in: Schönfeld Jens/Ditz Xaver (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen, 1. A, 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, SWI 2017, 127 ff
- ▷ *Loose Matthias* in: Tipke Klaus/Kruse Heinrich Wilhelm, Kommentar zur AO und FGO, 155. Aktualisierung 2019
- ▷ *Looser Martin E*, Verfassungsgerichtliche Rechtskontrolle gegenüber schweizerischen Bundesgesetzen, Zürich/St. Gallen 2011
- ▷ *Lühn Tim*, Abfindung, Arbeitnehmerabfindung, Arbeitnehmerabfindung, Besteuerungsrecht, Doppelbesteuerungsabkommen Belgien, Freistellung, BB 2009, 198 ff
- ▷ *Lüthi Daniel* in: Gosch Dietmar/Kroppen Heinz-Klaus/Grotherr Siegfried, DBA-Kommentar, Doppelbesteuerungsabkommen, 35. Aktualisierung, Herne 2019
- ▷ *Mann Thomas* in: Sachs Michael, Kommentar zum Grundgesetz, 8. A, München 2018
- ▷ *Märtens Markus*, Besteuerungsrecht für Abfindung an einen in die Schweiz verzogenen, zuvor im Inland tätigen Arbeitnehmer, jurisPR-SteuerR 45/2015
- ▷ *Matteotti René/Krenger Nicole Elischa* in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- ▷ *Maurer Hartmut*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. A, München 2017
- ▷ *Maurer Hartmut*, Staatsrecht I: Grundlagen, Verfassungsorgane, Staatsfunktionen, 6. A, München 2010

- ▷ *Menck Thonmas* in: Gosch Dietmar/Kroppen Heinz-Klaus/Grotherr Siegfried, DBA-Kommentar, Doppelbesteuerungsabkommen, 35. Aktualisierung, Herne 2019
- ▷ *Micker Lars*, Auswirkungen des JStG 2010, Änderungen des Steuerrechts, Internationale Wirtschaftsbriebe 2/2011, 61ff
- ▷ *Mülhausen Dieter*, Das Verständigungsverfahren im deutschen internationalen Steuerrecht, 1976
- ▷ *Musil Andreas* in: Hübsch Walter/Heppmann Ernst/Spitaler Armin, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, AO/FGO, 251. Aktualisierung, Köln 2019
- ▷ *Mroz Katarzyna/Blume Anja*, Bindungswirkung der Konsultationsvereinbarungsverordnungen – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 10.06.2015 – I R 79/13, Ubg, 2016, 152 ff
- ▷ *Nacke Alois*, Der Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2010, DB 2010, 1142 ff
- ▷ *Nettesheim Martin* in: Maunz Theodor/Düring Günter, Grundgesetz Kommentar, 85. A, Köln 2019
- ▷ *Neyer Wolfgang*, Deutscher Steuerzugriff auf Entschädigungszahlungen an den international mobilen Arbeitnehmer – Neuregelung ab 01.01.2017, DStR 2017, 1632 ff
- ▷ *Nierhaus Michael* in: Kahl Wolfgang/Waldhoff Christian/Walter Christian (Hrsg), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 197. Aktualisierung, Heidelberg 2019
- ▷ *Oberon Xavier*, Précis de droit fiscal international, 4. A, Bern 2014
- ▷ *Oellerich Ingo* in: Beermann Albert/Gosch Dietmar, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 145. Lieferung, Bonn 2019
- ▷ *Oellerich Ingo*, Steuern – Aktuelle Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes in Fällen mit Bezug zur Schweiz, ASA 81 (2012/2013), 737 ff
- ▷ *Ossenbühl Fritz* in: Isensee Josef/Kirchhof Paul (Hrsg), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band V: Rechtsquellen, Organisation, Finanzen, 3. A, Heidelberg 2007
- ▷ *Papst Stefan/Urtz Christoph* in: Aigner Dietmar/Kofler Georg/Tumpel Michael (Hrsg), DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 2. A, Wien 2019
- ▷ *Pohl Carsten*, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der jüngeren Rechtsprechung des BFH, RIW 2012, 677 ff
- ▷ *Portner Rosemarie*, Besteuerung von Abfindungen auf der Grundlage der DBA mit Belgien und den Niederlanden, IStR 2008, 584 ff
- ▷ *Puscher Reinhard* in: Festgabe Wassermeyer, Advance Pricing Agreements, 70. Kapitel, München 2015, 519 ff
- ▷ *Reich Markus*, Das Amtshilfeabkommen in Sachen UBS oder die Grenzen der Staatsvertragskompetenz des Bundesrats, FStR 2010, 111 ff
- ▷ *Reich Markus*, Das Verständigungsverfahren nach den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen, Diss. Zürich 1976
- ▷ *Remmert Barbara* in: Maunz Theodor/Düring Günter, 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, Wpg, 2016, 1042 ff.
- ▷ *Salzmann Stephan*, Kein Treaty Override durch Rechtsverordnungen auf Grundlage des § 2 Abs 2 AO, IWB 2015, 855 ff
- ▷ *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
- ▷ *Schönenfeld Jens/Häck Nils* in: Schönenfeld Jens/Ditz Xavier, Doppelbesteuerungsabkommen, 1. A, Köln 2013
- ▷ *Schröder Holger*, Die auslegende Konsultationsvereinbarung am Beispiel des Besteuerungsrechtes für Abfindungszahlungen, IStR 2009, 48 ff
- ▷ *Schweitzer Michael/Dederer Hans-Georg*, Staatsrecht III, 11. A, Heidelberg 2016
- ▷ *Simonek Madeleine*, Problemfelder aus dem Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsvereinbarungen zum innerstaatlichen Recht, ASA 73 (2004/05), 97 ff
- ▷ *Sommermann Peter* in: v Mangoldt Hermann/Klein Friedrich/Starck Christian, Kommentar zum Grundgesetz, 7. A., München 2018
- ▷ *Stiewe Susanne*, Die verfahrensrechtliche Umsetzung internationaler Verständigungsvereinbarungen (§ 175a AO), Frankfurt 2011
- ▷ *Streinz Rudolf* in: Sachs Michael, Kommentar zum Grundgesetz, 8. A, München 2018
- ▷ *Strotkemper Noemi*, Aktuelle OECD-Statistik zu Verständigungsverfahren und Überlegungen zur Weiterentwicklung von Verständigungs- und Schiedsklauseln, IStR 2016, 479 ff
- ▷ *Teichner Karl*, Die Verständigung – Ein Versuch zu ihrer rechtssystematischen Einordnung, StuW 1965, 343 ff
- ▷ *Thürer Daniel*, Verfassungsrecht und Völkerrecht, in: Thürer Daniel/Aubert Jean-Francois/Müller Jörg-Paul (Hrsg), Verfassungsrecht der Schweiz, Zürich 2001
- ▷ *Tschesche Frank/Leskovar Lars-Olaf*, Keine Änderung des Besteuerungsrechts für Abfindungszahlungen durch eine verordnete Konsultationsvereinbarung, BB 2016, 1111 ff
- ▷ *Tschumi Tobias/Schindler Benjamin* in: Ehrenzeller Bernhard/Schindler Benjamin/Schweizer Rainer

- J./Vallender Klaus, St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, 3. A, Zürich 2014
- ▷ *Vogel Klaus* in: Vogel Klaus/Lehner Moris, DBA, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Grundlagen, 6. A, München 2015
- ▷ *Wagner Klaus* in: Blümich, Kommentar zum EStG, KStG und GewStG, 145. Lieferung, München 2018
- ▷ *Wallrabenstein Astrid* in: v Münch Ingo/Kunig Philip, Kommentar zum Grundgesetz, GG, 6. A, München 2012
- ▷ *Zeilinger Anton F*, Die «spätere Übung» nach Art 31 Abs 3 lit b der Wiener Vertragsrechtskonvention, ÖStZ 2007/615, 309 ff

