Das Verfahren beim Abschluss und bei der Kündigung von Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland, Österreich und der Schweiz

Pascal Hinny, Volker Kaiser, Steffi Balzerkiewicz, Michael Lang

Prof. Dr. Pascal Hinny, LL.M (Tax), Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Ordinarius für Steuerrecht Universität Freiburg i. Ü., Partner Lenz & Staehelin, Zürich

Dipl.-Bw. Volker Kaiser, Steuerberater, Vizepräsident der Bundessteuerberaterkammer, Berlin, und Präsident der Steuerberaterkammer Westfalen-Lippe

Steffi Balzerkiewicz, Steuerberaterin, Rechtsanwältin (Syndikusrechtsanwältin), Master of International Taxation (UNSW), Referatsleiterin in der Abteilung Steuerrecht und Rechnungslegung bei der Bundessteuerberaterkammer, Berlin

Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang, Wirtschaftsuniversität Wien, Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht

Die Entstehung und Aufhebung von Doppelbesteuerungsabkommen ist aufgrund ihres völkerrechtlichen Charakters anders geregelt als dies bei Steuergesetzen der Fall ist. Die vorliegende Untersuchung in den drei Staaten zeigt, dass die Transparenz und die Mitwirkungsmöglichkeiten bei der Erarbeitung der Verhandlungsgrundlage, bei der Festsetzung der einzelnen Verhandlungsziele, bei den einzelnen DBA-Verhandlungen und bei der Erläuterung der Verhandlungsergebnisse in allen drei Staaten zu wünschen übrig lassen. Das Verfahren ist deutlich weniger transparent als sonst beim Gesetzgebungsverfahren. Wichtige, faktisch gesetzgeberische Vorgänge sind damit dem öffentlichen und wissenschaftlichen Diskurs entzogen. Dies ist angesichts der grossen Bedeutung von DBA unbefriedigend und sollte nach hier vertretener Auffassung geändert werden.[1]

La conclusion et la dénonciation des conventions de double imposition (CDI), vu leur caractère de droit international, sont régies différemment des lois fiscales. La présente étude,

[1] Dieser Beitrag wurde im Rahmen des D-A-CH Steuerausschusses erarbeitet, in dem Experten und Expertinnen der Bundessteuerberaterkammer, Berlin, der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Wien, und der EXPERTSuisse, Zürich, international-steuerrechtliche Fragestellungen im Hinblick auf die drei Länder behandeln.

effectuée dans trois États, montre que la transparence et les possibilités de participation à la formulation de la base de la négociation, à la fixation des objectifs particuliers de celle-ci, aux négociations de CDI particulières et aux explications sur les résultats des négociations laissent beaucoup à désirer dans ces trois États. Cette procédure est beaucoup moins transparente que celle d'une procédure législative. Certaines étapes importantes et factuelles de la procédure échappent ainsi au débat public et académique. Compte tenu de la grande importance des CDI, la situation n'est pas satisfaisante, selon l'opinion exprimée ici, et devrait être modifiée.

Inhalt

I. Aufgabenstellung . . . 602
II. Die Praxis beim Abschluss von DBA in Deutschland . . . 603
1. Verhandlungsgrundlage . . . 603
2. Einleitung und Gang der DBA-Verhandlungen . . . 605
3. Parlamentarisches Genehmigungsverfahren . . . 606
4. Kündigung . . . 608
III. Die Praxis beim Abschluss von DBA in Österreich . . . 609
1. Die Verhandlungsgrundlage . . . 609
2. Einleitung und Gang der DBA-Verhandlungen . . . 611
3. Parlamentarisches Genehmigungsverfahren . . . 613
4. Kündigung . . . 614
IV. Die Praxis beim Abschluss von DBA in der Schweiz . . . 615
1. Verhandlungsgrundlage . . . 615
2. Einleitung und Gang der DBA-Verhandlungen . . . 615
3. Parlamentarisches Genehmigungsvefahren, Staatsvertragsreferendum und Ratifikation . . . 618
4. Kündigung . . . 619
V. Zusammenfassende Würdigung . . . 620

I. Aufgabenstellung

Doppelbesteuerungsabkommen haben im Steuerrecht große Bedeutung. Aufgrund ihrer Rechtsnatur als völkerrechtliche Verträge sind ihre Entstehung und ihre Aufhebung anders geregelt als dies bei Steuergesetzen der Fall ist. Das Verfahren ist oft auch weniger transparent als die Steuergesetzgebung. Wir wollen die in Deutschland, Österreich und der Schweiz gepflogene Praxis beim Abschluss und der Kündigung von DBA näher untersuchen und miteinander vergleichen, um zu überlegen inwieweit in den drei Staaten voneinander gelernt werden sollte. Dazu analysieren wir zunächst, ob eine Ver-

handlungsgrundlage für DBA besteht und wie sie entsteht und weiterentwickelt wird, um dann darzulegen, auf welche Weise DBA-Verhandlungen eingeleitet werden und wie das weitere Verfahren verläuft. Dabei beleuchten wir besonders die Rolle der Gesetzgebungsorgane. Abschließend beschreiben wir die Vorgangsweise bei der Kündigung von DBA.

II. Die Praxis beim Abschluss von DBA in Deutschland

1. Verhandlungsgrundlage

Die deutsche DBA-Politik fristete in der öffentlichen Diskussion lange Zeit ein Schattendasein.[2] Lüdicke sprach im Zusammenhang mit der DBA-Politik der Bundesregierung sogar von «Geheimpolitik».[3] Informationen zu den Grundlinien der deutschen DBA-Politik konnten allenfalls den Berichten des Bundesministerium für Finanzen (BMF) an den Finanzausschuss des deutschen Bundestages entnommen werden. Der letzte Bericht stammt jedoch – soweit ersichtlich – aus dem Jahr 1991.[4] Schließlich stellte sich das Bundesministerium für Finanzen im Jahr 2013 der Forderung der Fachöffentlichkeit nach einem öffentlichen Diskurs und veröffentlichte erstmals seine Verhandlungsgrundlage für DBA im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen. In einem von der Bundesfinanzakademie im BMF durchgeführten Steuer-Symposium wurde das «Herzstück der deutschen Abkommenspolitik» einem interessierten Fachpublikum vorgestellt, erläutert und mit hochrangigen Vertretern aus Rechtsprechung, Wissenschaft und Verbänden diskutiert.

Es handelt sich ausdrücklich nicht um ein eigenständiges Musterabkommen. Vielmehr dient die deutsche Verhandlungsgrundlage den Vertretern der deutschen Verhandlungsdelegation als Ausgangsbasis für künftige Neuabschlüsse und Revisionsabkommen. Vereinheitlichte Formulierungen und Textfassungen sollen das Verständnis für den Rechtsanwender erleichtern, die Rechtssicherheit für die wirtschaftlich Beteiligten erhöhen und die Verhandlungsposition Deutschlands in seinen DBA-Verhandlungen unterstützen.[5]

Die deutsche Verhandlungsgrundlage besteht aus einem weitgehend an Aufbau und Regelungsgehalt des OECD-Musterabkommen 2010 (OECD-MA) angelehnten Abkommenstext sowie einem ergänzenden Protokoll. Inhaltlich enthält sie jedoch teilweise Ab-

2 Lüdicke, DBA-Politik der Bundesregierung, FR 2011, 1079.

3 Lüdicke, FR 2011, 1079.

4 BMF, Die Grundlinien der deutschen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen – Bericht des Bundesfinanzministeriums an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, EWS 1992, 74 ff.

5 BMF, Monatsbericht Mai 2013, S. 34.

weichungen,[6] die u.a. aber nicht ausschließlich Vorbehalte und Bemerkungen Deutschlands gegenüber OECD-MA und OECD-Musterkommentar widerspiegeln.

Die Abweichungen vom OECD-MA, die üblicherweise von Entwicklungsländern erwartet werden, sind in der Verhandlungsgrundlage nicht angesprochen, werden aber offenbar bei den Abkommensverhandlungen mit solchen Staaten berücksichtigt.[7]

Zwar bedeutet die Erarbeitung und Billigung der Verhandlungsgrundlage keineswegs, dass jedes künftige DBA deren Text in jeglicher Hinsicht widerspiegeln wird. Gleichwohl ist in der Billigung jedenfalls eine politische Vorgabe, zugleich aber auch Rückendeckung für die DBA-Verhandlungen zu sehen. Denn sowohl der Finanzausschuss des Bundestags als auch die Länder können naturgemäß in die Verhandlungen einzelner DBA nicht zu jedem Zeitpunkt eingebunden sein.[8] Da die Verhandlungsgrundlage vor der Veröffentlichung bereits im Finanzausschuss des Bundestages sowie mit den Außensteuerreferatsleitern der Länder erörtert und gebilligt wurde, hat sie dennoch auch politischen Rückhalt.

Mit der Veröffentlichung ist das BMF einer insbesondere in der Fachöffentlichkeit erhobenen Forderung nachgekommen.[9] Sie wurde mit großem Interesse zur Kenntnis genommen und anfänglich fachlich intensiv diskutiert.[10] Trotz zahlreicher Vorschläge und Anregungen führten die Diskussionen jedoch zu keinen nachträglichen Anpassungen. Im Gegenteil entsteht der Eindruck, dass nach der anfänglichen Euphorie das Interesse an der Weiterentwicklung der Verhandlungsgrundlage stark abgeebbt ist. Auffällig ist insbesondere, dass im Rahmen der Umsetzung der Empfehlungen des G20/OECD-Projekts gegen «Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS-Projekt)[11] keine Notwendigkeit für eine grundlegende Überarbeitung der Verhandlungsgrundlage gesehen wurde, obwohl die Umsetzung der Ergebnisse auch bei künftigen Neuverhandlungen und Revisionen zu beachten sind. Dies mag auch dem Umstand geschuldet sein, dass die abkommensrechtlichen Zielsetzungen des BEPS-Projektes mit Hilfe des im Jahre 2017 verabschiedeten «Multilateralen Instrument» (MLI) umgesetzt werden.

Dem von der Fachöffentlichkeit geäußerten Wunsch nach der Veröffentlichung einer «Muster-Denkschrift», in der die Abweichungen vom OECD-MA erläutert werden, wur-

6 Lüdicke, IStR Beihefter zu Heft 10/2013, 27 ff.

7 Antwort der Bundesregierung auf eine kleine Anfrage, BT-Drs. 19/7269, S. 3.

8 Lüdicke, IStR Beihefter zu Heft 10/2013, 1.

9 Lüdicke, IStR Beihefter zu Heft 10/2013, 1 mwN.

10 Vgl. u.a. Lüdicke, IStR Beihefter zu Heft 10/2013; Ditz/Schönfeld, Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, DB 2013, 368; Kaminski, Die Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen Stbg 2013, 46; Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2012/2013, ifst-Schrift Nr. 492 (2013).

11 OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Final Report (2015).

de bisher bedauerlicherweise nicht entsprochen. Erfreulich ist jedoch, dass neben der deutschen auch eine englischsprachige Fassung der Verhandlungsgrundlage veröffentlicht wurde.

2. Einleitung und Gang der DBA-Verhandlungen

In Deutschland hat der Bundespräsident nach Art. 59 Abs. 1 GG die ausschließliche Zuständigkeit, namens der Bundesrepublik im völkerrechtlichen Verkehr rechtserheblich zu handeln.[12] Diese Repräsentationsbefugnis ist nach allgemeinem Verständnis jedoch rein formaler, nicht aber inhaltlicher Natur. Zu einer eigenständigen inhaltlichen Gestaltung der Außenpolitik soll der Bundespräsident nach h.M. nicht befugt sein.[13] Begründet wird dies mit dem Verweis auf Art. 65 S. 1 GG, wonach der Bundeskanzler die politische Richtlinienkompetenz hat, die die Minister in eigener Verantwortung mit ihren Ressorts umsetzen.

Im Hinblick auf völkerrechtliche Verträge bedeutet dies, dass die Bundesregierung die Vertragsverhandlungen in eigener Kompetenz führt, das Initiativrecht für ein Zustimmungsgesetz i.S.d. Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG hat und gegenüber dem Gesetzgeber den Vertragsinhalt bestimmt, den dieser – sofern der Vertrag nicht Entscheidungsspielräume offenlässt – nur insgesamt billigen oder ablehnen kann.[14] Es fällt in die Kompetenz der Bundesregierung zu entscheiden, «ob sie den völkerrechtlichen Vertrag abschließt und nach seinem Abschluss völkerrechtlich beendet oder aufrechterhält ....».[15]

In der Praxis werden die DBA-Verhandlungen für Deutschland üblicherweise von Vertretern des BMF geführt, die mit einer Vertretungsvollmacht des Bundespräsidenten ausgestattet sind.[16]

Anlässe für die Aufnahme von Verhandlungen sind generell nicht transparent. Die Initiative kann sowohl von Seiten der Bundesregierung als auch der (späteren) Verhandlungspartner erfolgen. Aus der Antwort der Bundesregierung auf eine kleine Anfrage von Bundestagsabgeordneten geht hervor, dass in den letzten 10 Jahren Serbien, Kosovo und Kasachstan an die Bundesregierung mit der Bitte um Aufnahme von Verhandlungen

12 Pieper in Epping/Hillgruber, BeckOK GG, 41. Edition, Stand 15. November 2018, Art. 59 Rz. 5 m.w.N.

13 Nettesheim in Maunz/Dürig, 88. EL, August 2019, GG Art. 59 Rz. 6; Pieper in Epping/Hillgruber, BeckOK GG, Art. 59 Rz. 13.

14 BVerfG v. 12. Juli 1994, 2 BvE 3/92, NJW 1994, 2207.

15 BVerfG v. 12. Juli 1994, 2 BvE 3/92, NJW 1994, 2207.

16 Gebhardt, Deutsches Tax Treaty Overriding: Steuersystematische und -ökonomische Implikationen, 2012, 19; Epping/Hillgruber, BeckOK GG Art. 59 Rz. 11.

über die (Teil-)Revision bestehender Abkommen herangetreten sind.[17] Mit Serbien und Kosovo werden derzeit Verhandlungen geführt.[18]

Über den Verlauf der Verhandlungen ist wenig bekannt. Öffentlich zugängliche Informationen gibt es lediglich in Bezug auf Verhandlungen mit Entwicklungsländern. Die deutsche Verhandlungsdelegation besteht dort regelmäßig aus zwei bis vier Personen.[19] Offenbar informiert sich die Verhandlungsdelegation vor Beginn der Verhandlungen im ausländischen Staat im Rahmen einer Vorbesprechung in der deutschen Botschaft über den gegenwärtigen Stand der bilateralen Beziehungen, insbesondere auf wirtschaftlichem Gebiet. Anschließend wird Vertretern der deutschen Wirtschaft die Möglichkeit eingeräumt, über Erfahrungen und ggf. Schwierigkeiten im steuerlichen Bereich zu berichten.[20] Die Verhandlungen können sowohl im schriftlichen Verfahren als auch in persönlichen Treffen geführt werden.

Nach erfolgreichem Abschluss der Verhandlungen wird der vereinbarte Vertragstext, zu dem auch Protokolle und Briefwechsel gehören, von Vertretern der beteiligten Staaten paraphiert. Rechtliche Wirkung entfaltet das DBA zu diesem Zeitpunkt noch nicht.

3. Parlamentarisches Genehmigungsverfahren

Die Transformation von paraphierten DBA in nationales Recht bedarf gem. Art. 59 Abs. 2 GG der Zustimmung oder Mitwirkung der für die Bundesgesetzgebung zuständigen Körperschaften in Form eines Bundesgesetzes. Das innerstaatliche Umsetzungsverfahren soll eine parlamentarische Kontrolle des durch die Exekutive verhandelten völkerrechtlichen Vertrages ermöglichen.[21]

Das DBA wird in Form eines Gesetzesentwurfs in der Regel von der Bundesregierung gem. Art. 76 Abs. 1 GG in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Sie werden vom federführenden BMF gem. §§ 72 f. GGO vorbereitet.[22] Die Gesetzesentwürfe bestehen aus dem Gesetzestext, der Begründung des Gesetzes, die sich jedoch regelmäßig auf gesetzgebungs- und verwaltungstechnische Ausführungen beschränkt, sowie dem Text des DBA und einer sog. Denkschrift, die regelmäßig einseitige Ausführungen der Verwaltung zu den Zielen des Abkommens, zum Verhandlungsanlass sowie zum Inhalt wichtiger Bestimmungen enthält.

---

17 BT-Drs. 19/7269, S. 3.

18 BMF v. 17. Januar 2019, Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und der Doppelbesteuerungsverhandlungen am 1. Januar 2019, IV B 2 - S 1301/07/10017-10, BStBl. 2019 I 31.

19 BT-Drs 19/7269, S. 5.

20 BT-Drs. 19/7269, S. 5.

21 Gebhardt, Deutsches Tax treaty Overriding S. 19.

22 Hölscheidt, Der Einfluss des Bundestages auf Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2017, 921.

Gesetzesvorlagen der Bundesregierung werden gem. Art. 76 Abs. 2 GG zunächst dem Bundesrat zur Stellungnahme zugeleitet. Der Vertragstext wird in den Bundesrats-Drucksachen veröffentlicht. Der Bundesrat kann innerhalb einer Frist von 6 Wochen, die auf bis zu 9 Wochen verlängert werden kann, zu der Vorlage Stellung nehmen. Bei eilbedürftigen Vorlagen kann diese Frist gem. Art. 76 Abs. 2 S. 3 GG verkürzt werden. Dies kommt bei DBA jedoch in der Regel nicht vor. Anschließend wird die Gesetzesvorlage gemeinsam mit der Stellungnahme des Bundesrates und einer Gegenäußerung der Bundesregierung in den Bundestag eingebracht.

Nach Art. 77 Abs. 1 GG werden die Bundesgesetze vom Bundestag beschlossen und anschließend nochmals dem Bundesrat zugeleitet. Im Bundestag werden die Vorlagen, die Verträge mit auswärtigen Staaten i.S.v. Art. 59 Abs. 2 GG zum Inhalt haben, in zwei Beratungen (Lesungen) behandelt (§ 78 Abs. 1 S. 1 GO-BT).

Vertragsgesetzesentwürfe zu DBA werden in der Regel ohne allgemeine Aussprache nach der ersten Lesung im vereinfachten Verfahren zur Beratung an einen Ausschuss zur Federführung und weitere Ausschüsse zur Mitberatung überwiesen. Federführend für Vertragsgesetze zu DBA ist der Finanzausschuss. Seine Beratungen sind nicht öffentlich. Er gibt eine Empfehlung zur Beschlussfassung. Dies kann nur in der Zustimmung oder Ablehnung liegen, weil – anders als im gewöhnlichen nationalen Gesetzgebungsverfahren – eine einseitige Änderung des unterzeichneten Abkommenstextes nicht möglich ist.

Der Bundestag entscheidet autonom, ob er das Vertragsgesetz beschließt oder nicht. Das Völkerrecht verpflichtet ihn nicht zum Gesetzesbeschluss.[23] In der Praxis hat der Bundestag jedoch noch nie ein Vertragsgesetz abgelehnt.[24]

Gesetzesvorlagen zu DBA sind sog. Zustimmungsgesetze i.S.d. Art. 77 Abs. 2, 2a GG. Nach der Zustimmung durch den Bundestag sind die Vertragsgesetze dem Bundesrat zuzuleiten. Der Bundesrat kann das Zustandekommen eines Gesetzes durch Versagung seiner Zustimmung verhindern. Die Gesetzesentwürfe werden vor der Beschlussfassung im Bundesrat im Finanzausschuss des Bundesrates beraten. In der Regel stimmt der Bundesrat den DBA zu. Eine Ausnahme ist das Abkommen über die Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt zwischen Deutschland und der Schweiz vom 21. September 2011 («Steuerabkommen mit der Schweiz») und das dazugehörige Ergänzungsprotokoll vom 5. April 2012. Das Abkommen sollte neben das DBA zwischen Deutschland und der Schweiz treten und sah die pauschale, anonyme, abgeltende Besteuerung von bis dato unversteuerten (Kapital-)Einkünften und/oder Vermögen in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger mit einer Geschäftsbeziehung zu einer in der

[23] Hölscheidt, IStR 2017, 924.
[24] Hölscheidt, IStR 2017, 924.

Schweiz ansässigen Bank vor. Das Abkommen war sowohl politisch als auch in der öffentlichen Meinung umstritten. Am Ende hat der Bundesrat – der Empfehlung des Finanzausschusses folgend[25] – seine Zustimmung nicht erteilt,[26] weil die Mehrheit erhebliche Zweifel daran hatte, dass das Abkommen den Anforderungen an eine gerechte und gleichmäßige Besteuerung genügte.

Verweigert der Bundesrat bei zustimmungspflichtigen Gesetzen seine Zustimmung, so kann durch ihn, den Bundestag oder die Bundesregierung verlangt werden, dass der aus jeweils 16 Vertretern des Bundestages und des Bundesrates bestehende Vermittlungsausschuss einberufen wird (Art. 77 Abs. 2 GG). Der Ausschuss hat grundsätzlich die Aufgabe, einen Kompromiss auszuarbeiten, der von Bundestag und Bundesrat mitgetragen werden kann. Bei DBA sind inhaltliche Änderungen in diesem Verfahren allerdings nicht möglich, da der Vermittlungsausschuss keine Änderungen am eigentlichen Vertragstext vorschlagen kann. Es kann mithin nur diskutiert werden, ob der Vertragstext im Ergebnis doch noch die Zustimmung des Bundesrates erhält oder endgültig scheitert. Im Hinblick auf das o.g. Abkommen mit der Schweiz hatte die Bundesregierung den Vermittlungsausschuss angerufen. Eine Einigung konnte jedoch nicht erzielt werden, so dass das Abkommen endgültig gescheitert ist.[27]

Stimmen Bundesrat und Bundestag den Vorschlägen des Vermittlungsausschusses zu, so gilt das Gesetz in dieser Fassung als verabschiedet.

Ein gem. Art. 78 GG zustande gekommenes Bundesgesetz wird vom Bundespräsidenten nach Gegenzeichnung durch die Bundesregierung ausgefertigt und anschließend im Bundesgesetzblatt verkündet. Der Bundespräsident hat das Recht zu prüfen, ob das ihm vorgelegte Gesetz verfassungskonform zustande gekommen ist und auch im Übrigen mit der Verfassung in Einklang steht.

Erst nachdem das DBA in beiden beteiligten Staaten in nationales Recht umgesetzt und die Ratifikationsurkunden ausgetauscht wurden, tritt ein DBA in Kraft.

4. Kündigung

DBA können – abgesehen von der Änderung des Vertrages, für die dieselben Regelungen wie für den erstmaligen Abschluss eines DBA gelten – durch Zeitablauf oder Kündigung außer Kraft treten. Der Wegfall von DBA durch Zeitablauf ist in der deutschen Praxis zwar grundsätzlich die Ausnahme, dennoch ist auch dies in der jüngeren Vergangenheit vorgekommen: So ist das erstmalige Abkommen mit den Vereinigten Arabischen Emi-

25 BR-Drs. 645/1/12.
26 BR-Drs. 645/12.
27 BR-Drs. 37/13.

raten nach einmaliger Verlängerung um 2 Jahre zum 1. Juli 2009 ausgelaufen.[28] Am 1. Juli 2010 wurde jedoch ein neues Abkommen unterzeichnet.

Darüber hinaus hat die deutsche Bundesregierung zwei DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen gekündigt: Das DBA mit Brasilien (mit Wirkung zum 1. Januar 2005 für Abzugssteuern und zum 1. Januar 2006 für die übrigen Steuern) und das DBA mit der Türkei (mit Wirkung zum 1. Januar 2011). Kündigungsgrund für beide DBA war das Scheitern der aus deutscher Sicht gebotenen Revisionen der Abkommen.[29] Im Verhältnis zu Brasilien haben offenbar auch Differenzen über die Anerkennung der Verrechnungspreisregelungen der OECD eine Rolle bei der Kündigung gespielt. Mit der Türkei wurde inzwischen ein neues DBA verhandelt, das am 1. August 2012 (mit Rückwirkung zum 1. Januar 2011) in Kraft getreten ist. Im Verhältnis zu Brasilien besteht seit der Kündigung ein abkommensloser Zustand, wobei Deutschland jederzeit bereit ist, in Verhandlungen zu einem neuen DBA einzutreten.[30] Das DBA auf dem Gebiet für Erbschaft- und Schenkungsteuer mit Österreich wurde zum 1. Januar 2008 gekündigt, weil diese in Österreich abgeschafft wurde.

III. Die Praxis beim Abschluss von DBA in Österreich

1. Die Verhandlungsgrundlage

Österreich orientiert sich beim Abschluss von DBA weitgehend am OECD-MA. Allerdings gibt es auch einige Abweichungen. Dazu existiert ein «österreichischer DBA-Entwurf» als interne Unterlage des Finanzministeriums, die regelmäßig weiterentwickelt wird.[31] Diese Unterlage stellt dann aus österreichischer Sicht den Ausgangspunkt für bilaterale Verhandlungen dar. Eine amtliche Veröffentlichung dieses Dokuments existiert nicht. Allerdings wird der Entwurf in der Fachliteratur immer wieder auszugsweise oder zur Gänze abgedruckt.[32] Auf diese Weise verfügt die interessierte

[28] Art. 30 Abs. 1 DBA VAE 1995, BGBl. 1996 II 518; Gesetz zum Protokoll vom 4. Juli 2006 zur Verlängerung des Abkommens vom 9. April 1995 zwischen der BRD und den VAE, BGBl. 2007 II 746.

[29] Zur Kündigung des DBA Brasilien vgl. BMF vom 7. April 2005, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Brasilien/2005-04-07-Brasilien-Abkommen-DBA-Kuendigung.html (zuletzt abgerufen am 29. Dezember 2019); zur Kündigung des DBA Türkei vgl. IWB 15/2009 S. 1419.

[30] BMF vom 7. April 2005, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Brasilien/2005-04-07-Brasilien-Abkommen-DBA-Kuendigung.html (zuletzt abgerufen am 29. Dezember 2019).

[31] Dazu Loukota, Stand und Perspektiven der österreichischen DBA-Verhandlungen, ÖStZ 1998, 128.

[32] Vgl. den Abdruck bei Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik (2013) 407 ff; zuletzt Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar (2019), abgedruckt beim jeweiligen Artikel des OECD-MA.

Fachöffentlichkeit über Informationen darüber, wie die österreichische Position beim Abschluss von DBA-Verhandlungen aussieht.

Auf parlamentarischer Ebene finden zu diesem österreichischen DBA-Entwurf selbst keine Diskussionen statt. Gelegentlich wird anhand eines schon ausverhandelten und dem Parlament zur Genehmigung vorgelegten DBA im Finanzausschuss des Nationalrates oder des Bundesrats über einzelne Vorschriften diskutiert, die auch in diesem Entwurf enthalten sind.[33] Auf diese Weise erlangen auch bestimmte in der Verhandlungsgrundlage enthaltene Regelungen die Aufmerksamkeit der Mitglieder von gesetzgebenden Organen. Dies ist aber äußerst selten.

Seitens des Finanzministeriums ist zuletzt 1998 die damals verwendete Verhandlungsgrundlage offiziell zur Diskussion gestellt worden.[34] Interessensvertretungen und Vertreter der Wissenschaft wurden zu einem Hearing eingeladen. Das Finanzministerium präsentierte die Motive für Abweichungen vom OECD-MA. Darüber fand dann eine Aussprache statt.

In der Fachliteratur gibt es immer wieder Beiträge zur Richtung der DBA-Politik und damit auch zum Inhalt des österreichischen DBA-Entwurfs. Zu den Verfassern gehören Angehörige der Finanzverwaltung, von Interessensvertretungen und auch Vertreter der Wissenschaft.[35] 2013 initiierte das Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU unter Beteiligung von Vertretern des Finanzministeriums ein Symposion zu Fragen der österreichischen DBA-Politik. Die damals gehaltenen Vorträge wurden in einem Sammelband veröffentlicht.[36]

Der österreichische DBA-Entwurf ist naturgemäß bloß der Ausgangspunkt der Verhandlungen. Der Abschluss eines DBA bedarf der Zustimmung beider Seiten. Wenn der andere Staat bei von Österreich vorgeschlagenen Regelungen, die vom OECD-MA abweichen, darauf beharrt, die entsprechende Regelung des OECD-MA in das DBA aufzunehmen, zeigt sich Österreich regelmäßig nachgiebig, soweit Österreich nicht einen Vorbehalt zur Regelung des OECD-MA abgegeben hat. Nachdem Österreich 2009 den Vorbehalt zu Art. 26 OECD-MA zurückgezogen hatte, gab es etliche Jahre lang keinen einzigen Vorbehalt von österreichischer Seite. Derzeit gibt es zu einer einzigen Regelung einen

33 Loukota, ÖStZ 1998, 129; siehe etwa 325 BlgNR XXVI. GP; 432 BlgNR XXVI.GP.

34 Loukota, ÖStZ 1998, 128.

35 Zacherl, Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen aus Sicht der Wirtschaft, SWI 1996, 297 ff; Loukota, ÖStZ 1998, 127 ff; Jirousek, Anmerkungen zur DBA-Politik: eine Replik, SWI 2012, 157 ff; Lang, Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik, SWI 2012, 108 ff.

36 Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die österreichische DBA-Politik (2013).

Vorbehalt.[37] Wie weit Österreich auch darüber hinaus von den eigenen Verhandlungspositionen abgeht, richtet sich nach der Verhandlungsmacht des anderen Staates und auch daran, wie ausgeprägt das Interesse Österreichs ist, tatsächlich zu einem Abschluss zu kommen. Die – noch zu besprechende – Begutachtung durch die Interessensvertretungen zwischen der ersten und der zweiten Verhandlungsrunde dient oft auch der Abklärung, ob und zu welchen diskutierten Regelungen in österreichischen Fachkreisen – über die Finanzverwaltung hinaus – Kompromissbereitschaft besteht und wie groß das Interesse ist, dass es auch zum Abschluss eines DBA kommt. Gelegentlich kommt es auch zu informellen Rückkopplungen mit Interessensvertretungen während einer Verhandlungsrunde.

2. Einleitung und Gang der DBA-Verhandlungen

Die Ressourcen der inhaltlich für DBA-Verhandlungen zuständigen Abteilung des Finanzministeriums sind begrenzt. Daher muss laufend evaluiert werden, ob der Abschluss von DBA mit Staaten, mit denen bisher noch kein Abkommen bestand, oder die Revision bestehender Abkommen wichtiger ist. Innerhalb dieser beiden Ziele ist dann auch zu priorisieren, mit welchen Ländern Verhandlungen Vorrang haben. Dabei sind auch umgekehrt die Verhandlungswünsche der anderen Staaten zu berücksichtigen, die sich in manchen Fällen mit der österreichischen Priorisierung decken, in anderen wieder nicht. Aus Gründen der Usancen im Umgang zwischen den Regierungen können auch im zuletzt genannten Fall Anliegen anderer Staaten oft nicht dauerhaft ignoriert werden. Die Priorisierung erfolgt mitunter in informeller Abstimmung mit Interessensvertretungen. Die Wirtschaftskammer Österreich erstellt regelmäßig eine Liste von Staaten, die für DBA-Verhandlungen in Betracht gezogen werden sollen.[38] Dementsprechend richtet sich die österreichische DBA-Politik im Hinblick auf die Wahl der «Zielstaaten» oft auch danach aus, welche Bedürfnisse österreichische Unternehmen haben, die sich im Ausland betätigen oder dies planen.

Der Aufnahme von DBA-Verhandlungen gehen zunächst informelle oder diplomatische Kontakte voraus.[39] Besteht Einigung über eine Verhandlungsaufnahme, bedarf die formelle Verhandlungsführung auf österreichischer Seite noch der Erteilung einer Verhandlungsvollmacht durch den Bundespräsidenten (Art. 65 Abs. 1 B-VG). Im Vorfeld dazu ist die Bundesregierung zu befassen (Art. 67 Abs. 1 B-VG). Über die Aufnahme von Ver-

37 Ein Vorbehalt Österreichs besteht gegen den 2010 neuformulierten Art. 7 OECD-MA; siehe Lang/Zöhrer, DBA-Politik im Lichte des Multilateralen Instruments und des OECD-Musterabkommens 2017, SWI 2019, 223.

38 Rauner-Andrae, Die DBA-Politik Österreichs aus Sicht der Wirtschaftskammer Österreich, SWI 2012, 398.

39 Dazu Loukota, ÖStZ 1998, 128; Kofler, Einleitung, in: *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.) Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, Rn 31.

handlungen werden sodann nach Art. 50 Abs. 5 B-VG Nationalrat und Bundesrat informiert. Unter Einschaltung des Außenministeriums werden der Ort und der Termin sowie die Verhandlungssprache für die erste Verhandlungsrunde festgelegt. Die Verhandlungssprache ist meist Englisch, vereinzelt aber auch Deutsch oder Französisch. Vorweg kommt es oft auch zu einem Austausch der DBA-Musterentwürfe.

In der ersten Verhandlungsrunde sollen die Bestimmungen, über die auf Delegationsebene Einvernehmen hergestellt werden kann, identifiziert werden, und geklärt werden, welche Verhandlungspositionen die beiden Seiten zu den offengebliebenen Fragen einnehmen.[40] Auf österreichischer Seite wirken dabei Vertreter der Wirtschaftskammer Österreich gelegentlich informell mit. Lediglich im Ausnahmefall wird bereits in der ersten Runde Einvernehmen über den Vertragstext erzielt.[41]

Nach der ersten Verhandlungsrunde kommt es dann in Österreich zu einer Begutachtung durch Interessensvertretungen. Dabei wird seitens des Finanzministeriums regelmäßig um Vertraulichkeit gebeten.[42] Der dazu ausgesendete Text enthält bei strittigen Fragen häufig die Positionen beider Seiten. Innerhalb des Finanzministeriums und gegebenenfalls mit den Interessensvertretungen wird dann unter Berücksichtigung der eingelangten Stellungnahmen die weitere Verhandlungsstrategie abgestimmt.[43]

Meist kommt es dann in der zweiten Verhandlungsrunde zu einer Einigung.[44] Der einvernehmlich ausgehandelte Vertragstext wird dann von den beiden Verhandlungsführern paraphiert und damit auf Ebene der Verhandlungsdelegation als endgültig vereinbart gekennzeichnet. Gelegentlich können aber auch die Verhandlungen in einer zweiten Runde nicht beendet werden, wenn entweder von der anderen Seite neue Ideen von solcher Tragweite eingebracht werden, dass sie einer weiteren innerösterreichischen Akkordierung bedürfen oder wenn der andere Staat nicht bereit ist, Österreich gegenüber Konzessionen zu gewähren, die er – mittlerweile – anderen DBA-Partnern zugestanden hat.

Wird der paraphierte Vertragstext in englischer oder französischer Sprache erstellt, dann bedarf er einer Übersetzung in die deutsche Sprache und die Landessprache des anderen Staates. Diese Texte sind dann auch abzustimmen. Oft gilt es hier nicht nur Sprachprobleme zu überwinden, sondern mitunter werden anlässlich der Übersetzung und der

40 Loukota, ÖStZ 1998, 128.
41 Loukota, ÖStZ 1998, 128.
42 Kritisch dazu Lang, SWI 2012, 108.
43 Dazu Loukota, ÖStZ 1998, 128.
44 Dazu und zum Folgenden Loukota, ÖStZ 1998, 128.

Textabstimmung Differenzen über den Inhalt einer Vorschrift deutlich, die dann gelegentlich auch «Nachverhandlungen» notwendig machen.[45]

Besteht Einvernehmen über den Text des Abkommens in den verschiedenen Sprachen, beginnen die Unterzeichnungsvorbereitungen.[46] Dazu gehört die Einigung über den Unterzeichnungsort. Auf österreichischer Seite ist die Genehmigung der Bundesregierung zur Unterzeichnung und gemäß Art. 65 Abs. 1 B-VG die vom Bundespräsidenten ausgestellte Vollmacht einzuholen. Hier wird regelmäßig der Finanzminister, ein Staatssekretär oder ein Beamter ermächtigt.[47]

3. Parlamentarisches Genehmigungsverfahren

In weiterer Folge wird eine Regierungsvorlage samt Erläuterungen erstellt. Bedauerlicherweise beschränken sich diese Erläuterungen in der Praxis meist auf die Wiedergabe des Textes der einzelnen Vorschriften, oft nur wenig umformuliert. Für die Anwendungspraxis wäre es von Vorteil, würden diese Erläuterungen die konkreten Motive wiedergeben, die für eine Abweichung vom OECD-MA ausschlaggebend waren.[48] Zum völkerrechtlich zulässigen Auslegungsmaterial zählen diese Erläuterungen aber in aller Regel nicht, weil es sich bloß um Dokumente einer Seite handelt, die noch dazu nicht während der Verhandlungen, sondern erst danach erstellt wurden.[49] Die Regierungsvorlage wird von der Bundesregierung verabschiedet und dem Nationalrat übermittelt.

Das DBA bedarf als völkerrechtlicher Vertrag der Genehmigung durch den Nationalrat (Art. 50 B-VG). Zweifelhaft ist, ob es auch der Genehmigung durch den Bundesrat bedarf.[50] In der Praxis wird aber auch dessen Zustimmung eingeholt.[51] Im Vorfeld wird die Regierungsvorlage auch in den Finanzausschüssen beider Organe behandelt. Beamte des Finanzministeriums stehen als Auskunftspersonen zur Verfügung.[52] Zu Diskussionen kommt es allerdings nur selten.

Dann kommt es zur Ratifikation durch den Bundespräsidenten (Art. 65 Abs. 1 B-VG) samt Gegenzeichnung durch den Bundeskanzler (Art. 67 Abs. 2 B-VG). In der Ratifikationsurkunde gibt der Bundespräsident die Erklärung ab, dass die verfassungsmäßigen Voraussetzungen für die Anwendung des Abkommens innerstaatlich erfüllt sind. Haben

45 Näher Loukota, ÖStZ 1998, 128.
46 Dazu Loukota, ÖStZ 1998, 129.
47 So Kofler, in: *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar, Rn 31.
48 Kritisch Lang, SWI 2012, 123 f.
49 Lang, SWI 2012, 126.
50 Ablehnend Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesrat, in: *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher* (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, FS Ruppe, 392 ff.
51 Kofler, in: *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Doppelbesteuerungseinkommen Kommentar, Rn 31.
52 Dazu Loukota, ÖStZ 1998, 129.

beide Staaten das DBA ratifiziert und die Ratifikationsurkunden ausgetauscht, begründet dies die völkerrechtliche Verbindlichkeit des DBA. Daran knüpft die Inkrafttretensregelung. Anstelle der Ratifikation wird gelegentlich auch vereinbart, dass als Erfordernis für das Inkrafttreten die weniger förmliche Möglichkeit eines Notenwechsels genügt.[53]

Nach dem Austausch der Ratifikationsurkunde ist das DBA gemäß Art. 49 Abs. 1 B-VG im Bundesgesetzblatt kund zu machen. Dabei wird auch auf die Unterfertigung der Ratifikationsurkunde und den Tag des Austausches der Urkunden hingewiesen. Weiters wird der Tag angegeben, an dem das Abkommen dann in Kraft tritt. Das Inkrafttreten bedeutet aber noch nicht den Anwendungsbeginn, der oft erst danach liegt und dessen Beginn sich an Kalender- oder Steuerjahren orientiert.

4. Kündigung

Kündigungen von DBA finden in der österreichischen Praxis selten statt. Im Jahr 1968 hat Österreich eine Teilkündigung des DBA mit Liechtenstein vorgenommen.[54] Diese Kündigung hat lediglich Abschnitt II des Abkommens betroffen, und zwar die Regelungen über die Einkommen- und Vermögensteuer. Dieser Teilkündigung war völkerrechtlich möglich, weil es dafür in Art. 17 des DBA eine ausdrückliche Ermächtigung gab. Die Kündigung wurde damit begründet, dass es zu einer «missbräuchliche[n] Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen» kam.[55] In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wurde aber gleichzeitig auch festgehalten: «Österreichischerseits besteht die Bereitschaft, mit dem Fürstentum Liechtenstein ein neues Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens abzuschließen, welches die angestammten wirtschaftlichen Interessen beider Länder angemessen berücksichtigt, ohne gleichzeitig die Möglichkeit einer missbräuchlichen Inanspruchnahme zu bieten. Der zeitliche Geltungsbereich dieses neuen Abkommens könnte an den Zeitpunkt des Außerkrafttretens des Abschnittes II des geltenden Abkommens anschließen; sodass auch in Hinkunft der Eintritt einer Doppelbesteuerung im Verhältnis zwischen Österreich und dem Fürstentum Liechtenstein vermieden würde. Der Regierung des Fürstentums Liechtensteins wurde bereits auf diplomatischem Wege ein österreichischer Entwurf für ein solches Abkommen zugeleitet.»[56]

Die Kündigung dieses DBA erfolgte mit Genehmigung des Nationalrats.[57] Die gewählte Vorgangsweise entsprach somit jenem Verfahren, das beim Abschluss eines DBA gebo-

53 Loukota, ÖStZ 1998, 129; Kofler, in: *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Doppelbesteuerungseinkommen Kommentar, Rn 31.
54 BGBl 325/1968.
55 So die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 869 BlgNR XI. GP, 2.
56 869 BlgNR XI. GP, 2.
57 BGBl 325/1968.

ten ist. Allerdings wurde – soweit ersichtlich – die Zustimmung des Bundesrates nicht eingeholt. Mit der Kündigung des DBA mit Liechtenstein änderte sich die österreichische Staatspraxis bei der Kündigung von völkerrechtlichen Verträgen generell.[58] Zuvor wurde die Kündigung nämlich in aller Regel aufgrund eines bloßen Beschlusses der Bundesregierung ausgesprochen. Die Legislative wirkte nicht mit.

In zwei Fällen war Österreich auch bereits Empfänger der Kündigung von DBA: Nach Abschaffung der Erbschaftssteuer in Österreich kündigte Deutschland das auf diesem Gebiet bestehende DBA. Obwohl das Vorliegen von Doppelbesteuerung keine Voraussetzung für die Anwendung eines DBA ist, sah die deutsche Seite keine Notwendigkeit, die Wirkungen dieses DBA weiter aufrechtzuerhalten. Doppelte Nichtbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer sollte vermieden werden. Eine weitere Kündigung wurde von Argentinien vorgenommen: Das DBA enthielt zahlreiche Abweichungen vom OECD-MA, die eine Reihe von Steuergestaltungsüberlegungen zuließen. Auch auf österreichischer Seite gab es schon seit langem Bedenken. Österreich äußerte den Wunsch nach Revisionsverhandlungen, der aber von der argentinischen Seite nicht aufgegriffen wurde. Zu einer Kündigung des DBA konnte sich Österreich aber nicht durchringen. Der dann von Argentinien gesetzte Schritt kam überraschend. In beiden Fällen wurde die Kündigung vom Bundeskanzler im Bundesgesetzblatt kundgemacht.[59]

IV. Die Praxis beim Abschluss von DBA in der Schweiz[60]

1. Verhandlungsgrundlage

Die Schweiz unterhält derzeit über 100 DBA, wobei sich die Schweizer DBA weitgehend am OECD-MA in der jeweilig geltenden Fassung orientieren. Dabei werden bei Neuverhandlungen und Abkommensrevisionen derzeit laufend die Präambel, die Missbrauchsbestimmungen und die Bestimmungen zum Verständigungs- und Schiedsverfahren den Anforderungen des BEPS-Übereinkommens angepasst.

Eine publizierte, öffentlich zugängliche DBA-Verhandlungsgrundlage besteht nicht.

2. Einleitung und Gang der DBA-Verhandlungen

Die Bundesverfassung gibt dem Bundesrat die Kompetenz, die Schweiz im völkerrechtlichen Verkehr zu vertreten und Verträge zu unterzeichnen (Art. 184 BV).[61] Diese Kompe-

58 Dazu Öhlinger, Der völkerrechtliche Vertrag im staatlichen Recht (1973) 375.

59 BGBl 116/2007; I 2008/2.

60 Für wertvolle Hinweise zur Schweizer Praxis sei an dieser Stelle den beiden Herren vom für die DBA-Verhandlungen zuständigen Staatssekretariat für Internationale Finanzfragen, Christoph Schelling, Botschafter, Leiter Abteilung Steuern und Pascal Duss, Leiter Sektion Bilaterale Steuerfragen und Doppelbesteuerung bestens gedankt.

61 Vgl. auch Häfelin/Haller/Keller/Thurnherr, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 9. A., Zürich/Basel/Genf 2016, Rz. 1899.

tenzzuteilung wurde im Rahmen der letzten BV-Revision explizit vorgesehen (vgl. auch unten «Parlamentarisches Genehmigungsverfahren»).

Die Initiative zum Abschluss oder zur Revision eines bilateralen Vertrags oder zur Teilnahme an einem multilateralen Abkommen geht üblicherweise vom Eidgenössischen Departement des Äusseren (EDA) oder anderen betroffenen Departementen aus. Alternativ kann der Anstoss auch direkt vom Bundesrat, von Bundesparlamentariern oder Kanton(en) ausgehen. Im bilateralen oder multilateralen Verhältnis geht die Initiative regelmässig auch von ausländischen Völkerrechtssubjekten oder internationalen Organisationen aus, welche mit der Schweiz einen bestimmten Vertrag abschliessen möchten.[62]

Über die Eröffnung von Verhandlungen entscheidet grundsätzlich der Bundesrat, d.h. die Regierung.[63] Je nach Vertrag, der zu verhandeln ist, wird dazu ein formelles bundesrätliches Mandat eröffnet, wobei dies bei bilateralen Verträgen nur selten vorkommt, ausser bei Verträgen mit der EU. Ein Verhandlungsmandat scheint insbesondere bei weitgehend standardisierten Verträgen oder bei Verträgen, deren Abschluss in der Zuständigkeit eines Departements oder Amtes liegt, unnötig. Bei multilateralen Abkommen beantragt das zuständige Departement beim Bundesrat, die Teilnahme der Schweiz an einer entsprechenden Konferenz zu beschliessen und der Schweizer Verhandlungsdelegation die notwendigen Instruktionen zu erteilen.[64]

Ist die Eröffnung eines Verhandlungsmandats geplant, wird dieses vom Bundesrat erarbeitet,[65] nach Konsultation und Rücksprache mit den aussenpolitischen parlamentarischen Kommissionen der beiden Räte (Art. 152 Abs. 3 ParlG).[66] Unter Umständen, etwa wenn kantonale Kompetenzen betroffen sind, hat der Bundesrat zusätzlich diese zu konsultieren; oder gegebenenfalls anderweitig Betroffene, sofern dies spezialgesetzlich vorgesehen ist.[67]

Nach Eröffnung des Verhandlungsmandats ernennt der Bundesrat die schweizerische Delegation, instruiert diese und erteilt ihr die nötigen Vollmachten zur späteren Unterzeichnung des ausgehandelten Texts.[68] Für die Aushandlung von DBA im Speziellen (ebenso wie diejenige weiterer steuerlich relevanter Staatsverträge), mandatiert der

62 Vgl. Eidgenössisches Departement für auswärtige Angelegenheiten EDA, Direktion für Völkerrecht DV, Praxisleitfaden Völkerrechtliche Verträge, Ausgabe 2015 (zit.: EDA Praxisleitfaden), Rz. 29–30.

63 Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement EJPD, Bundesamt für Justiz, Gesetzgebungsleitfaden, Leitfaden für die Ausarbeitung von Erlassen des Bundes, 2019 (zit.: BJ Gesetzgebungsleitfaden), Rz. 473.

64 EDA Praxisleitfaden, Rz. 34.

65 BJ Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 473.

66 BJ Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 474.

67 BJ Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 475 f.

68 Häfelin et al., Bundesstaatsrecht Rz. 1899.

Bundesrat regelmässig das Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF). Dieses nimmt mit der zuständigen Abteilung des anderen Staates Kontakt auf und – vorbehältlich der grundsätzlichen Zustimmung zu Verhandlungen des anderen Staates – verständigt sich über die wesentlichen Verhandlungspunkte.

Im Vorfeld der Verhandlungen ermittelt das SIF die Interessenlage der betroffenen Wirtschaftszweige und führt dazu gegebenenfalls Konsultationen und Anhörungen durch. An den eigentlichen DBA-Verhandlungen nehmen dann jedoch i.d.R. nur Vertreter des Bundes und teilweise zusätzlich Vertreter der Kantone teil. Die Anzahl der Verhandlungsrunden ist stark unterschiedlich und abhängig vom Einzelfall.

Bei Einigkeit der Verhandlungsdelegationen der beiden Staaten über den Vertragsinhalt paraphieren die Unterhändler das Verhandlungsergebnis und bestätigen damit, dass der Vertragstext dem Verhandlungsergebnis entspricht.[69]

Nach der Paraphierung wird – auf vertraulicher Basis – das Verhandlungsergebnis den Kantonen und interessierten Verbänden im Rahmen eines informellen Verfahrens, mit einer Erläuterung, zur Stellungnahme zugestellt. Indem die Meinungen der interessierten Kreise nach der informellen Konsultation (s.o.) bekannt sind und damit eine Vernehmlassung keine weiteren Erkenntnisse erwarten lassen, wird in der Praxis auf eine formelle Vernehmlassung, die aufgrund der Vertraulichkeit der Texte bis zur Unterzeichnung, erst nach dieser erfolgen könnte, i.d.R. verzichtet (Art. 3 Abs. 1 lit. b VlG).[70] Bei erheblichen Widerständen gegen das Verhandlungsergebnis würden ggf. Nachverhandlungen mit dem anderen Staat aufgenommen. Solche Widerstände gab es etwa gegen das am 5. Juli 2012 paraphierte, revidierte Erbschaftssteuerabkommen mit Frankreich, wo aufgrund von negativen Reaktionen einiger Kantone und anderer Anhörungsteilnehmenden die Schweiz Frankreich um eine Verbesserung des Projektes bat.

Ist das Ergebnis für den Bundesrat – auch im Lichte des Konsultationssergebnisses – befriedigend, kommt es zu einer sog. einfachen Unterzeichnung im Auftrag des Bundesrats durch einen von diesem ernannten Vertreter (unter Vorbehalt der Ratifizierung), womit der Verhandlungsprozess provisorisch abgeschlossen ist.[71]

69 BJ Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 480.

70 Gemäss dem EDA Praxisleitfaden (Rz. 32) wählt «die zuständige Verwaltungseinheit […] den Zeitpunkt, welcher ihr geeigneter erscheint, den vom Gesetz definierten Zweck des Vernehmlassungsverfahrens zu erfüllen.»

71 BJ Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 481.

3. Parlamentarisches Genehmigungsvefahren, Staatsvertragsreferendum und Ratifikation

Der Bundesrat erarbeitet und verabschiedet eine sog. «Botschaft» zu Handen des Eidgenössischen Parlaments. Darin fasst der Bundesrat die wesentlichen Verhandlungsziele und das erreichte Ergebnis zusammen und erläutert die einzelnen (revidierten) Bestimmungen. Er nimmt zudem eine Prüfung der Übereinstimmung des Erlassentwurfs mit den durch die Schweiz eingegangenen internationalen Verpflichtungen vor.[72]

Im sog. «ordentlichen Abschlussverfahren» erfolgt eine parlamentarische Genehmigung durch die Bundesversammlung.[73] Dabei befindet die Bundesversammlung über den Vertrag als Ganzes, womit sich die Mitbestimmung auf eine Genehmigung oder Ablehnung beschränkt. Das Parlament kann den Bundesrat aber auch verpflichten, einen bestimmten Vorbehalt abzugeben,[74] was bei einem bilateralen Vertrag jedoch zu einem Nicht-Zustandekommen des Vertrags führt. Faktisch ist damit ein Vorbehalt nur bei einem multilateralen Vertrag möglich, sofern dies im betreffenden Vertrag auch vorgesehen ist. Im Parlament wurde etwa das vom Bundesrat am 11. Juli 2013 unterzeichnete, revidierte Erbschaftssteuerabkommens mit Frankreich (siehe dazu auch unter 2.) in der Herbstsession 2014 abgelehnt, worauf Frankreich das alte Abkommen aus dem Jahre 1954 auf Ende 2014 aufkündigte. Seither gilt diesbezüglich ein vertragsloser Zustand.

Nach der parlamentarischen Genehmigung wird der Bundesbeschluss, welcher den Bundesrat ermächtigt, den Vertrag zu ratifizieren, wie folgt dem obligatorischen oder fakultativen Staatsreferendum unterstellt.[75]

- Fakultatives Staatsvertragsreferendum (Art. 141 Abs. 1 lit. d BV)[76] bei völkerrechtlichen Verträgen die
  - unbefristet und unkündbar sind,
  - den Beitritt zu einer internationalen Organisation vorsehen,
  - wichtige rechtsetzende Bestimmungen enthalten oder deren Umsetzung den Erlass von Bundesgesetzen erfordern

72 BJ Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 712.
73 BJ Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 483.
74 Botschaft über eine neue Bundesverfassung vom 20. November 1996, BBl 1997 I 393.
75 Vgl. BJ Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 508ff.
76 Vgl. auch BJ Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 511 ff.

- Obligatorisches Staatsvertragsreferendum (Art. 140 Abs. 1 lit. b BV), z.B. bei einem Beitritt zu supranationalen Organisationen, Organisationen zur kollektiven Sicherheit, supranationale Gemeinschaft.[77]

Gemäss bis 2009 geübter Praxis des Bundesrates sollten in Anwendung von Art. 141 Abs. 1 lit. d, Ziff. 3 BV DBA dem fakultativen Referendum unterstellt werden, sofern sie eine Neuerung in der Schweizer Abkommenspraxis enthalten.[78] Im Zusammenhang mit dem Vorschlag eines Gegenentwurfs zur Volksinitiative «Für die Stärkung der Volksrechte in der Aussenpolitik» revidierte der Bundesrat seine Praxis jedoch dahingehend, als er bei allen neu verhandelten DBA (einschliesslich von Änderungsprotokollen) die Unterstellung unter das fakultative Referendum beantragt.[79] Der abschliessende Entscheid für die Unterstellung unter das fakultative Referendum liegt jedoch beim Parlament.

Nach Genehmigung des Staatsvertrags durch die Bundesversammlung, bzw. ggf. dessen Annahme durch das Volk in einer Volksabstimmung, ratifiziert der Bundesrat den Staatsvertrag.[80]

4. Kündigung

Das OECD-MA sieht in Art. 32 die Möglichkeit der Kündigung eines DBA auf diplomatischem Weg auf das Ende eines Kalenderjahres mit einer sechsmonatigen Kündigungsfrist vor. Eine entsprechende Klausel enthalten auch die meisten Schweizer DBA. Soweit ersichtlich hat die Schweiz jedoch bisher noch keine DBA aufgekündigt. Im Herbst 2014 hat Frankreich das Erbschaftssteuerabkommen aus dem Jahr 1953 aufgekündigt, nachdem das Schweizer Parlament das vom Bundesrat 2013 unterzeichnete revidierte Abkommen nicht genehmigt hatte.

Am 26. September 2013 wurde im Parlament ein Postulat eingereicht, wobei der Bundesrat beauftragt wurde, einen Bericht zu erstellen, worin er prüft, welche Auswirkungen es hätte, wenn die Abkommen betreffend die Grenzgängerbesteuerung einerseits des Kantons Genf mit Frankreich und andrerseits der Kantone Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura mit Frankreich gekündigt würden. Das Postulat wurde schliesslich vom Parlament am 24. September 2015 nach kurzer Diskussion abgelehnt. Ähnliche Bestrebungen zur Kündigung eines Abkommens

77 Vgl. auch BJ Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 530 ff. Eine Ausdehnung des obligatorischen Staatsvertragsreferendums (im Rahmen der Volksinitiative «Für die Stärkung der Volksrechte in der Aussenpolitik» (Staatsverträge vors Volk!) wurde vom Volk am 17. Juni 2012 deutlich abgelehnt.

78 Vgl. noch Botschaft vom 27. November 2009, BBl 2010, 89, 100 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Dänemark.

79 Bundesamt für Justiz, Fakultatives Staatsvertragsreferendum: Entwicklung der Praxis des Bundesrats und der Bundesversammlung seit 2003, 29. August 2014, S. 15.

80 BJ Gesetzgebungsleitfaden, Rz. 536.

zur Grenzgängerbesteuerung gab es 2014 auch im Kanton Tessin, u.a. nachdem Italien die Schweiz auf eine «schwarze Liste» gesetzt hatte.

V. Zusammenfassende Würdigung

Die Transparenz bei der Festsetzung der Verhandlungsziele und bei den DBA-Verhandlungen selbst lässt in allen drei Staaten zu wünschen übrig. In Deutschland, Österreich und der Schweiz gibt es in Gesetzgebungsverfahren an sich gewisse Regeln, die die Begutachtung sicherstellen. Da DBA nach ihrer Ratifizierung in allen drei Staaten zumindest faktisch den Rang von Bundesgesetzen erlangen und in der Schweiz Bundesgesetzen sogar vorgehen, ist nicht einzusehen, warum hier ein geringeres Maß an Transparenz gelten soll. Zwar ist menschlich und auch verhandlungstaktisch verständlich, dass Delegationen mancher Staaten es vorziehen, sich unter Berufung auf die mit Österreich, Deutschland oder der Schweiz vereinbarte Geheimhaltung sich einer breiteren öffentlichen Debatte über den Inhalt künftiger DBA-Regelungen, vor allem im eigenen Land, zu entziehen. Dem schnellen Abschluss der Verhandlungen mag dies gelegentlich sogar förderlich sein. In demokratischen Rechtsstaaten hat derartige Geheimniskrämerei bei der Vorbereitung völkerrechtlicher Verträge aber nichts mehr verloren.[81] DBA-Politik ist nicht bloß Außenpolitik, sondern auch Steuerpolitik. Es ist geradezu paradox, wenn in Staaten, in denen es zur politischen Kultur gehört, Kontroversen über steuerpolitische Fragen öffentlich auszutragen, die Verwaltungsbehörden im Fall der Verhandlungen über ein gemeinsames Steuerabkommen den sonst selbstverständlichen öffentlichen steuerpolitischen Diskurs unter Berufung auf Geheimhaltungswünsche der jeweils anderen Seite verhindern.[82] Auch die Behörden potentieller Vertragsstaaten, in denen eine derartige politische Kultur nicht oder noch nicht voll entwickelt ist, müssen Verständnis dafür haben, dass es in demokratischen Rechtsstaaten nicht angeht, über Fragen der Steuerpolitik – und damit auch über den Stand von DBA-Verhandlungen – eine öffentliche und gegebenenfalls auch kritische Diskussion zu unterbinden. So wie der Beschlussfassung über Steuergesetze im Regelfall Entwürfe vorausgehen, die Gegenstand der Erörterung in den Fachmedien und der Tagespresse sind, sollten auch DBA-Entwürfe im Fachschrifttum analysiert werden können. Eine breite Erörterung der Entwürfe macht es möglich, neue Erkenntnisse zu gewinnen, die sodann in die weiteren

[81] Lang, SWI 2012, 108 ff.
[82] Dazu Lang, SWI 2012, 108 ff.

DBA-Verhandlungen einfließen können,[83] und trägt somit zur Qualität der Abkommen bei.[84]

Die faktische Mitwirkung der Gesetzgebungsorgane beim Abschluss von DBA hält sich in allen drei Staaten aus naheliegenden und verständlichen Gründen in engen Grenzen: Im Rahmen der parlamentarischen Genehmigung bleibt nur die Möglichkeit, dem Abkommen zuzustimmen oder es zur Gänze zu verwerfen. Umso wichtiger wäre die Einbindung der Gesetzgebung bei der Festlegung der Abkommenspolitik und der Verhandlungsgrundlage, welche letztlich in hohem Masse den Inhalt der einzelnen DBA determiniert. Lediglich in Deutschland gab es – allerdings mittlerweile vor langer Zeit – einmal ein parlamentarisches Hearing zu Fragen der Abkommenspolitik. Darüber hinaus wurde die deutsche Verhandlungsgrundlage vor ihrer Veröffentlichung im Jahr 2013 im Finanzausschuss des Bundestages sowie mit den Außensteuerreferatsleitern der Länder erörtert und gebilligt. In den beiden anderen Ländern ist das Parlament im Vorfeld bisher gar nicht eingebunden.

In Österreich wird die Verhandlungsgrundlage zumindest nicht geheim gehalten, sondern von Zeit zu Zeit auszugsweise oder zur Gänze in der Fachliteratur veröffentlicht. Daran knüpfen sich – auch durchaus kritische – Auseinandersetzungen im Fachschrifttum. In Deutschland wurde vor einiger Zeit seitens des Finanzministeriums ein Gutachten zur deutschen Abkommenspolitik beauftragt. Dazu gab es auch eine Aussprache.

In Deutschland wurde die Verhandlungsgrundlage im Jahr 2013 zwar vom BMF ebenfalls veröffentlicht. Allerdings gab es seitdem keine Aktualisierung, obwohl es durch das BEPS-Projekt grundlegende Veränderungen im Bereich der internationalen Besteuerung gegeben hat. Die vom BMF ausdrücklich erwünschte und tatsächlich auch verwirklichte nationale und internationale Fachdiskussion hat – soweit ersichtlich – ebenfalls zu keinen weiteren Verbesserungen oder Aktualisierungen der Verhandlungsgrundlage geführt.

Die Festlegung der «Zielländer» erfolgt offenbar in allen Staaten weitgehend bis ausschließlich durch die Exekutive. In Österreich sind zumindest die Interessensvertretungen eingebunden – vor allem die Wirtschaftskammer –, wenn es darum geht, potenzielle künftige Vertragsstaaten zu identifizieren. Eine fachöffentliche Diskussion darüber, ob die Prioritäten richtig gesetzt sind, gibt es aber auch in Österreich nicht. In der

83 So Loukota, das neue DBA Österreich-Deutschland im Lichte der österreichischen Abkommenspolitik, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 35 (43), der mit diesen Worten die Diskussion des danach noch überarbeiteten Entwurfs des DBA Österreich-Deutschland vor rund 400 Teilnehmern aus Wissenschaft und Praxis am 17. Mai 1999 an der WU begrüßte.

84 Lang, SWI 2012, 108 ff.

Schweiz besteht die Möglichkeit, dass das Parlament den Bundesrat verpflichtet, gewisse (Neu-)Verhandlungen mit gewissen Staaten oder gewisse Bestimmungen in DBA aufzunehmen.

Die DBA-Verhandlungen selbst werden in allen drei Ländern ausschließlich von Angehörigen der Finanzverwaltung geführt. Dies ist aus formalen Gründen anders gar nicht möglich. In Österreich werden zumindest informell Vertreter der Wirtschaftskammer eingebunden. In Österreich wird zwischen den Verhandlungsrunden ein Begutachtungsverfahren durchgeführt: Vertreter der Interessensvertretungen haben auf diese Weise die Möglichkeit, sich kritisch oder zustimmend zu den bisherigen Verhandlungsergebnissen zu äußern und dazu Stellung zu nehmen, wie wichtig es ist, bei offenen strittigen Fragen zwischen den Verhandlungspartnern auf der eigenen Position zu beharren. Auch in der Schweiz werden gewisse «interessierte» Kreise schon während der Verhandlungsführung in die Diskussion einbezogen. In Deutschland werden zwar im Vorfeld informelle Gespräche mit Vertretern der deutschen Wirtschaft geführt, ein formalisiertes Verfahren unter Einbeziehung von Fachöffentlichkeit und/oder Beratern existiert – soweit bekannt – jedoch nicht. Eine Einbindung der wirtschaftlichen Praxis ist aber jedenfalls wichtig.

In Österreich sind die dem Nationalrat zugeleiteten Erläuterungen zur Regierungsvorlage wenig aussagekräftig. Ausführliche Begründungen, warum vom OECD-MA abgewichen wurde und welche Bedeutung die abweichenden Vorschriften im Detail haben, wäre für die Praxis hilfreich. In der Schweiz erlaubt die hinsichtlich jedes neuen DBA vom Bundesrat verfasste «Botschaft» zu Handen des Parlaments einen Einblick in die Ziele und Ergebnisse der Verhandlungen, wobei Abweichungen vom Standard erläutert werden. Auch wird die Vereinbarkeit mit internationalen «Standards» geprüft. In Deutschland werden den DBA bei der Einbringung in das Gesetzgebungsverfahren zwar erläuternde Denkschriften beigefügt. Allerdings sind diese häufig eher knapp und oftmals wenig aussagekräftig. Hinzu kommt, dass sie lediglich die Vorstellungen Deutschlands wiedergeben und in der Regel nicht vom Vertragspartner formell anerkannt werden.

In allen drei Ländern ist das Interesse der gesetzgebenden Körperschaften, die den Abschluss eines DBA zu genehmigen haben, am Inhalt der Regelungen i.d.R. gering. Nur selten kommt es zu Diskussionen. Dies ist in dieser Phase des Verfahrens verständlich: Es besteht faktisch keine Möglichkeit mehr, etwas am Verhandlungsergebnis zu ändern. Lediglich in schwerwiegenden Fällen könnte die Genehmigung verweigert werden. Aus guten Gründen passiert dies aber in der Praxis in Deutschland und Österreich nicht und in der Schweiz nur selten. Umso wichtiger wäre es aber, die Mitwirkung von Interessensvertretungen und der Wissenschaft vor und zwischen den Verhandlungen sicherzustellen.