

Schriften zum Steuerrecht

Band 33

Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz

Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen

Von

Dr. Christian Gloria



Duncker & Humblot · Berlin

CHRISTIAN GLORIA

**Das steuerliche Verständigungsverfahren und
das Recht auf diplomatischen Schutz**

Schriften zum Steuerrecht

Band 33

Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz

**Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Auslegung
der Doppelbesteuerungsabkommen**

Von

Dr. Christian Gloria



Duncker & Humblot · Berlin

Gedruckt mit Unterstützung des Förderungs- und
Beihilfefonds Wissenschaft der VG Wort

CIP-Titelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Gloria, Christian:

Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf
diplomatischen Schutz: zugl. e. Beitr. zur Lehre von d.
Auslegung d. Doppelbesteuerungsabkommen / von Christian
Gloria. — Berlin: Duncker u. Humblot, 1988

(Schriften zum Steuerrecht; Bd. 33)

Zugl.: Bochum, Univ., Diss., 1987

ISBN 3-428-06474-7

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1988 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Satz: Hagedornsatz, Berlin 46

Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3-428-06474-7

*Meinen Eltern
und Claudia*

Geleitwort

Doppelbesteuerungsabkommen gehören dem internationalen Steuerrecht und damit einer Rechtsmasse an, deren Entstehungstatbestand und Verpflichtungswirkung im Völkerrecht liegt, deren Anwendungsbereich hingegen die verschiedenen staatlichen Rechtsordnungen sind. Dieser Befund mag ursächlich dafür sein, daß die Verknüpfung beider Rechtsmassen auf dem Gebiet des internationalen/nationalen Steuerrechts bislang noch nicht Gegenstand einer umfassenden Untersuchung gewesen ist. Soweit sich die deutschsprachige Rechtswissenschaft monographisch mit dem Verhältnis Völkerrecht — Landesrecht befaßt, geschieht dies überwiegend auf abstrakt-theoretischer Ebene. Der traditionelle und hier und dort wieder aufflackernde Streit um Monismus oder Dualismus sowie die für die Vertragsinkorporation daraus entwickelten Lehren von der Transformation, der Adoption sowie des Vollzugs kennzeichnen das überwiegende Interesse des völkerrechtlichen Schrifttums während der letzten beiden Jahrzehnte. Was bislang fehlte, war eine Untersuchung, die sich — ausgehend von jener abstrakt-theoretischen Ebene — einer Kategorie völkerrechtlicher Verträge zuwendet, die nach Quantität, inhaltlicher Kongruenz, Regelungsgegenstand und Adressatenkreis in besonderem Maße geeignet ist, die Umsetzungsproblematik von Völkerrecht in staatliches Recht in concreto zu untersuchen. — Gleichermäßen geeignet wie das internationale Steuerrecht wären übrigens die regionalen Menschenrechtskonventionen, die im Rahmen der Internationalen Arbeitsorganisation entstandenen Abkommen oder die Konventionen über Diskriminierungsverbote.

Die eingehende Aufarbeitung der Transformationsproblematik ebnet indes nur den Weg zu dem Hauptziel dieser Untersuchung, das in der Beantwortung der Frage besteht, ob der inländische Steuerpflichtige ein subjektives öffentliches Recht auf Einleitung des Verständigungsverfahrens hat, sofern die Voraussetzungen der in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Verständigungsklauseln vorliegen. Die — überaus gelungene — Erreichung dieses Ziels verlangte umfassende Vorarbeiten im Völkerrecht und im innerstaatlichen Recht. So waren die Doppelbesteuerungsabkommen als völkerrechtliche Verträge zunächst mit einem völkerrechtlichen Ansatz zu untersuchen, um sodann ihre Einordnung in die staatliche Rechtsordnung zu erörtern. Aussagen über die in den Doppelbesteuerungsabkommen geregelten Verständigungsverfahren waren ebenfalls über einen völkerrechtlichen Ansatz zu gewinnen, nämlich über ihre Erörterung als Sonderform des diplomatischen Schutzes. Die derart gewonnenen Ergebnisse waren schließlich in die das Thema beherrschende Fragestellung einzubringen, ob ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf behördliches Einleiten des Verständigungsverfahrens gegeben ist. Mit der

Doppelbesteuerungsproblematik ist die Schrift zudem einem Untersuchungsgegenstand gewidmet, der von zunehmender praktisch-wirtschaftlicher Relevanz ist.

Die Schrift von Christian Gloria weist in ihrer gesamten Breite und Tiefe einen hohen Rang als eigenständige wissenschaftliche Leistung auf. Sie hat der Juristischen Fakultät der Ruhr-Universität Bochum als Dissertation vorgelegen; ihr ist höchstes Lob gezollt worden. Dem Autor kommt das Verdienst zu, diejenige monographische Bearbeitung des steuerlichen Verständigungsverfahrens vorgelegt zu haben, an der jede weitere Diskussion im deutschsprachigen Raum nicht vorübergehen kann.

Bochum, im Januar 1988

Prof. Dr. Dr. h.c. Knut Ipsen LL.D. h.c.

Rektor der Ruhr-Universität Bochum

„... in taxation you have to look simply at what is clearly said. There is no room for any intendment. There is no equity about a tax: there is no presumption as to a tax; you read nothing in; you imply nothing, but you look at what is clearly said and that is the tax.“

*Rowland J.
Cape Brandy Syndicate v. IRC
12 TC 358, 366*

Vorwort

Das Anliegen dieser Arbeit ist es, die Frage zu beantworten, ob der Steuerpflichtige innerstaatlich ein subjektiv-öffentliches Recht auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens hat, wenn die Voraussetzungen vorliegen, welche die Doppelbesteuerungsabkommen an die Durchführung dieses Verfahrens knüpfen.

Im Mittelpunkt der Arbeit, die der Rechtswissenschaftlichen Fakultät als Dissertation vorgelegen hat, stehen damit Fragen aus dem Grenzbereich zwischen Staats- und Völkerrecht, bzw. Internationalem Steuerrecht und nationalem Recht. Sie hätte ohne die wertvolle Hilfe und bereitwillige Unterstützung vieler Beteiligter nicht zustande kommen können.

Zu besonderem Dank bin ich meinem akademischem Lehrer, Prof. Dr. iur. Dr. h.c. Knut Ipsen LL.D. h.c., dem Rektor der Ruhr-Universität Bochum, verpflichtet, von dem ich zahlreiche wissenschaftliche Anregungen empfang und der mich in jeder Beziehung förderte und unterstützte.

Dank für seine Unterstützung schulde ich ebenso Prof. Dr. Hermann Wilfried Bayer. Er hat durch seine stete Gesprächsbereitschaft und wertvolle Hinweise ebenfalls zur Entstehung der Arbeit beigetragen.

Mein Dank gilt ferner Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, der sich der Mühe der Zweitkorrektur unterzog und mir ebenfalls hilfreiche Ratschläge erteilte.

Vielfältige Anregungen über die Wirkungsweise von Doppelbesteuerungsabkommen im amerikanischen Recht und den diplomatischen Schutz in dieser Rechtsordnung verdanke ich den Herren Terry Ratfield und Robert T. Moulton, Attorneys-at-Law, Los Angeles, die mir Gelegenheit zu einem längeren Aufenthalt dort gaben.

Das Manuskript wurde im November 1986 abgeschlossen. Für die Drucklegung wurde es überarbeitet. Dabei konnten Literatur und Rechtsprechung bis August 1987, teilweise auch bis Dezember 1987 berücksichtigt werden.

Der VG Wort schließlich schulde ich Dank für einen großzügigen Zuschuß zu den Druckkosten.

Bochum, im Februar 1988

Christian Gloria

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	21
<i>Erstes Kapitel</i>	
Die DBA als innerstaatlich vollziehbares Völkerrecht	24
I. Die DBA im Spannungsfeld zwischen Völkerrecht und nationalem Recht	24
1. Der innerstaatliche Geltungsgrund völkerrechtlicher Verträge	25
a) Monismus – Dualismus	25
aa) Dualistische Theorien	26
bb) Monistische Theorien	28
cc) Ergebnisse beider Theorien	30
dd) Praktische Auswirkungen auf das Verhältnis Völkerrecht – innerstaatliches Recht	30
b) Transformation, Inkorporation oder Vollzug	35
aa) Transformationslehre	35
bb) Vollzugslehre	36
cc) Adoptionslehre	36
dd) Rechtslage unter Geltung des Grundgesetzes	37
ee) Auswirkungen der einzelnen Theorien auf die Auslegung	38
ff) Diskussion der Lehren	40
c) Die Sprachenfrage	43
2. Die unmittelbare Anwendbarkeit	45
a) Innerstaatliche Geltung – unmittelbare Anwendbarkeit	46
b) Das subjektiv-öffentliche Recht und sein Verhältnis zur innerstaatlichen Anwendbarkeit	49
c) Das Problem der Zuordnung der innerstaatlichen Anwendbarkeit	50
d) Kriterien für die unmittelbare Anwendbarkeit	53
aa) Objektive Kriterien	53
bb) Das subjektive Element	55
e) Vertrag oder Vertragsbestimmung – Gegenstand der Anwendbarkeit	57
f) Begründung innerstaatlicher subjektiver Rechte durch das Völkerrecht oder das nationale Recht	57

II. Zur Auslegung von DBA	59
1. DBA und nationales Steuerrecht	59
2. Auslegungsziele	61
3. Die anwendbaren völkerrechtlichen Auslegungsregeln	65
a) Anwendbarkeit der WVK	66
aa) Kodifikation von Gewohnheitsrecht	67
bb) Erstarkung der Interpretationsvorschriften zu Völkergewohnheitsrecht	68
cc) Gewohnheitsrechtliche Geltung der WVK auch im Bereich der DBA	70
b) Die Auslegung von DBA mittels der WVK	71
c) Ergänzende Auslegungsgrundsätze	80
d) Die Bedeutung der Denkschriften für die Auslegung der DBA	81
4. Die Musterabkommen als Auslegungshilfe	84
5. Die Lex-Fori Klausel	92
a) Die völkerrechtliche Theorie	93
b) Die landesrechtliche Theorie	95
c) Das Erfordernis einer vertragsimmanenten Interpretation von Begriffen der DBA	97
d) Die Bedeutung des Begriffes „Zusammenhang“ in Art. 3 II OECD-MA 1977	98
e) Die Bedeutung der Lex-Fori Klausel	103

Zweites Kapitel

Das Verständigungsverfahren als besondere Form des diplomatischen Schutzes 105

I. Staat und diplomatischer Schutz	105
1. Begriff des diplomatischen Schutzes und seine Voraussetzungen	105
a) Begriff	105
b) Voraussetzungen	105
aa) Völkerrechtswidriges Verhalten	105
bb) Berechtigung zur Schutzgewährung	106
(1) Bei natürlichen Personen	106
(2) Bei juristischen Personen	110
cc) Erschöpfung des innerstaatlichen Rechtsweges – local remedies rule	112
dd) Fehlen von Verjährung oder Verwirkung	115

2. Der Anspruchsträger	117
3. Form der Schutzausübung und Abgrenzung von anderen Rechtsinstituten	120
4. Gang der weiteren Untersuchung	122
II. Doppelbesteuerungsabkommen und Verständigungsverfahren	123
1. Historische Entwicklung der Verständigungsklauseln in den deutschen DBA	123
a) bis zum Ende des 19. Jahrhunderts	123
b) Verständigungsklauseln in DBA von europäischen Staaten bis 1925 ...	125
c) Verständigungsklauseln in deutschen DBA seit 1925	130
2. Das Verständigungsverfahren und seine Voraussetzungen	131
a) Musterabkommen	131
aa) OECD-Musterabkommen 1963	132
bb) OECD-Musterabkommen 1977	136
cc) UNO-Modell	139
dd) Anden-Modell	141
ee) USA-Muster	142
b) Abkommenstypen	146
aa) Die Vorkriegsabkommen	146
bb) Die Abkommen bis 1962	147
(1) Die anglo-amerikanische Abkommensgruppe	147
(2) Die kontinental-europäische Abkommensgruppe	148
cc) Die Abkommen nach den OECD-Mustern	149
c) Struktur der Vorschriften über das Verständigungsverfahren in den geltenden DBA	150
aa) Begriffsabgrenzung	150
bb) Das Verständigungsverfahren im engeren Sinne	151
cc) Das konkrete Konsultationsverfahren	158
dd) Das abstrakte Konsultationsverfahren	159
3. Verständigungsverfahren und Völkerrecht	161
a) Die Rechtsnatur des Verständigungsverfahrens	161
aa) Verständigungsverfahren als diplomatisches Streiterledigungsmittel	162
bb) Billigkeit als Verfahrensziel bei Verständigungsverfahren	169
b) Die Verständigungsvereinbarung als völkerrechtlicher Vertrag	176

4. Verständigungsverfahren und innerstaatliches Recht	180
a) Das Inkraftsetzungserfordernis bei der Verständigung	181
aa) Die Inkraftsetzung beim Verständigungsverfahren im engeren Sinne	182
bb) Konsultationsklausel und Ermächtigung zum Erlaß von Rechtsverordnungen	185
b) Die Bindungswirkung von Verständigungsvereinbarungen	188
III. Der diplomatische Schutz in seiner besonderen Ausprägung durch die Verständigungsklauseln	193
1. Völkerrechtliches Delikt	193
2. Berechtigung zur Schutzgewährung	196
a) Grundsatz: Steuerinländer	196
b) Abkommensberechtigung bei natürlichen Personen mit Ansässigkeit in beiden Vertragsstaaten	198
c) Abkommensberechtigung bei nicht-natürlichen Personen mit Ansässigkeit in beiden Vertragsstaaten	204
3. Local remedies rule	205
4. Verjährung	207
5. Form der Ausübung diplomatischen Schutzes	207

Drittes Kapitel

Der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens	208
I. Die bisher geäußerten Rechtsauffassungen	208
1. Betonung eines Anspruches des Staatsbürgers auf Schutz gegenüber Beeinträchtigungen durch fremde Staaten	209
2. Betonung des Billigkeitscharakters der DBA	211
3. Die Verknüpfung der allgemeinen diplomatischen Schutzpflicht mit dem Regelungszweck der Verständigungsklauseln	212
4. Kritik	214
II. Völkerrechtliche Gesichtspunkte	219
1. Völkerrecht und individueller Schutzanspruch	220

2. Völkerrecht und die Ausübung diplomatischen Schutzes	223
3. Das Verhältnis der Ansprüche auf Gewährung diplomatischen Schutzes nach deutschem Staatsrecht und nach den DBA	223
III. Das subjektiv-öffentliche Recht und seine Struktur	225
1. Zwingender Rechtssatz	226
2. Schutz von Individualinteressen	227
3. Rechtsmacht zur Durchsetzung eines rechtlich geschützten Interesses ...	230
IV. Auslandsschutz und subjektiv-öffentliches Recht	232
1. Die Rechtslage unter der Geltung der Verfassung des Deutschen Reiches von 1871	232
2. Die Rechtslage unter der Geltung der Weimarer Reichsverfassung von 1919	235
3. Die Rechtslage unter der Geltung des Grundgesetzes	240
a) Die Verpflichtung zur Gewährung diplomatischen Schutzes	240
b) Der Anspruch auf diplomatischen Schutz	244
V. Verständigungsklauseln der DBA und subjektiv-öffentliches Recht	247
1. Die unmittelbare Anwendbarkeit	247
2. Das Vorkriegsabkommen (DBA Italien)	250
3. Die anglo-amerikanische Abkommensgruppe	254
a) Anspruch auf Durchführung des Verständigungsverfahrens als Grundsatz	254
b) Die Frage der Subjektidentität bei dem Begriff der Doppelbesteuerung und ihre Auswirkung auf die Einwendungsbefugnis des Steuerpflichtigen	256
4. Die kontinental-europäische Abkommensgruppe	260
5. Die OECD-Abkommensgruppe	263
6. Zusammenfassung	266
VI. Die Normenkonkurrenz zwischen dem allgemeinen Schutzanspruch und den Verständigungsklauseln der DBA	267
1. Auswirkungen der Doppelbesteuerungsverträge auf das Auswahlermessen bei der diplomatischen Schutzpflicht	268
2. Das Entschließungsermessen bei der Einleitung des Verständigungsverfah- rens	269
Literaturverzeichnis	276

Abkürzungsverzeichnis

AFDI	Annuaire Francais de Droit International
affd	affirmed (bestätigt)
AJIL	American Journal of International Law
All.E.R.	All England Reports
A.L.R.	American Law Reports, 1., 2., oder 3. Serie
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
APA	Administrative Procedure Act
ASAR	Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht
AVR	Archiv des Völkerrechts
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters
BayVBl	Bayerische Verwaltungsblätter
BBl.	Bundesblatt (der Schweiz)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation
BNB	Beslissingen in Belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs	Bundestags-Drucksache
BTR	British Tax Review
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BYIL	British Yearbook for International Law
CA	United States Court of Appeal
C.A.	California Appeals; Berufungsgerichtsentscheidungen
CADC	United States Court of Appeal for the District of Columbia Circuit
Cal.	California; auch höchstrichterliche Fallrechtssammlung des Staates
Cal. Rptr	California Reporter
C.B.	Cumulative Bulletin cert. den. certiorari denied; Revisionsantrag durch den US-Supreme Court zurückgewiesen
CDFI	Cahiers de Droit Fiscal International
D.	District Court
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DC	District Court
D.C.	District of Columbia
D.C. Cir.	District of Columbia Circuit; Berufungsgericht des District of Columbia

DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitschrift
DTC	Dominion Tax Cases
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
E.R.	England Reports
EuGHE	Sammlung der Entscheidungen des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften
F	Federal: Fallrechtssammlung der Bundesberufungsgerichte; 1. oder 2. Serie (F 2d)
FCC	Federal Communication Commission
Fed. Reg.	Federal Register
FR	Finanzrundschau
F. Supp.	Federal Supplement: Fallrechtssammlung der Bundesberufungsgerichte
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
GmS-OBG	Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes
GrünhutsZ	Zeitschrift für das Privat- und öffentliche Recht der Gegenwart, begründet von Grünhut
GYIL	German Yearbook for International Law
Harv. I. L. J.	Harvard International Law Journal
HWStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
I.C.J.	International Court of Justice
I.C.J. Rep.	International Court of Justice, Reports of Judgements, Advisory Opinions and Orders
ICLQ	International and Comparative Law Quarterly
IGH	Internationaler Gerichtshof
ILC	International Law Commission
IRB	Internal Revenue Bulletin
I.R.C.	Internal Revenue Commissioner
IRS	Internal Revenue Service
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
JBl	Juristische Blätter
JIR	Jahrbuch für Internationales Recht
JW	Juristische Wochenschrift
JZ	Juristenzeitung
K.B.	Entscheidungssammlung der King's Bench Division des Court of Appeal
LN	League of Nations
LNNTS	League of Nations Treaty Series
LPIB	Law and Policy in International Business
Ltd.	Limited

MA	Musterabkommen
Misc	Miscellaneous; erstinstanzliche und Berufungsentscheidungen eines US-Bundesstaates
NILR	Netherlands International Law Review
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NLRB	National Labour Relations Board
NYIL	Netherlands Yearbook of International Law
N.Y.S.	New York Supplement
OECD	Organisation for Economic Development and Co-operation
OECD-MA	Musterabkommen der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und Vermögen (1961 und 1977)
OEEC	Organisation for European Economic Development
OFD	Oberfinanzdirektion
OGH	Oberster Gerichtshof (Österreich)
Öst.VGH	Österreichischer Verfassungsgerichtshof
OVG	Oberverwaltungsgericht
OVGE	Entscheidungen der Oberverwaltungsgerichte Münster und Lüneburg
ÖZöR	Österreichische Zeitschrift für Öffentliches Recht und Völkerrecht
P.C.I.J.	Permanent Court of International Justice
RabelsZ	Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RBHG	Gesetz über die Haftung des Reichs für seine Beamten vom 22. Mai 1910 (RGBl. S. 798)
RdC	Recueil des Cours
Rev. Proc.	Revenue Procedure
Rev. Rul.	Revenue Ruling
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGDIP	Revue Generale de Droit International Public
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RIAA	Reports of International Arbitral Awards
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
RIW/AWD	Recht der Internationalen Wirtschaft/Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters
RStBl	Reichssteuerblatt
RT-Drs	Reichstagsdrucksache
RV 1871	Verfassung des Deutschen Reiches (1871)
Rz	Randziffer
RzW	Rechtsprechung zum Wiedergutmachungsrecht
S. Ct.	Supreme Court; Fallrechtssammlung des Obersten Gerichtshofes
SJIR	Schweizerisches Jahrbuch für Internationales Recht
SJZ	Schweizerische Juristenzeitung
StIGH	Ständiger Internationaler Gerichtshof
StuW	Steuer und Wirtschaft

TC	Tax Court Reports
UN	United Nations
UNTS	United Nations Treaty Series
U.S.	Fallrechtssammlung des U.S. Supreme Court
USTC	United States Tax Cases
VJSchStFR	Vierteljahresschriften für Steuer- und Finanzrecht
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
W.L.R.	Weekly Law Reports
WRV	Weimarer Reichsverfassung
WVK	Wiener Vertragsrechtskonvention
YBILC	Yearbook of the International Law Commission
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht
ZfV	Zeitschrift für Verwaltung, Wien
ZVR	Zeitschrift für Völkerrecht

Einleitung

Die Bedeutung der Vorschriften über das Verständigungsverfahren, die ausnahmslos alle der derzeit in der Bundesrepublik Deutschland in Kraft befindlichen Doppelbesteuerungsabkommen aufweisen, ist in den letzten Jahren in der gleichen Weise gestiegen, wie die bestehende internationale wirtschaftliche und steuerliche Verflechtung zugenommen hat. Gerade die zu beobachtende Zunahme an wirtschaftlichen Kontakten zwischen Industriestaaten auf der einen und Industriestaaten und Entwicklungsländern auf der anderen Seite, vergrößert die Gefahr der Kollision von Steueransprüchen verschiedener Staaten, die diese durch den Abschluß bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen einzudämmen bestrebt sind.

Sichtbaren Ausdruck findet das gestiegene Interesse der Fachöffentlichkeit in der Tatsache, daß das Verständigungsverfahren von der International Fiscal Association für ihre Jahrestagung 1981 zum Generalthema erkoren wurde.¹ Im augenfälligen Gegensatz zum Interesse, das Theorie und Praxis am Verständigungsverfahren zeigen, steht die trotz einer Vielzahl von Veröffentlichungen zu diesem Themenkreis zu beobachtende Erscheinung, daß die jeweiligen Publikationen in der Regel aus einer spezifisch steuerrechtlichen Sichtweise die mit dem Verständigungsverfahren zusammenhängenden Fragen erörtern. Obwohl sich die Erkenntnis, daß die Doppelbesteuerungsabkommen völkerrechtliche Verträge sind, mittlerweile allgemein durchgesetzt hat,² fehlt es bislang an Darstellungen, die diesen völkerrechtlichen Charakter der Doppelbesteuerungsabkommen ausreichend berücksichtigen. Überhaupt läßt sich feststellen, daß die deutsche Rechtswissenschaft die wachsende Bedeutung des internationalen Steuerrechts in theoretischer und praktischer Hinsicht nur ungenügend aufgearbeitet hat.³

Im Rahmen des IFA-Kongresses sind sowohl vom Generalberichterstatter Koch als auch von den meisten Nationalberichterstattern Vorschläge für eine bessere Ausgestaltung des Verfahrens gemacht worden.⁴ Dabei hat sich die überwiegende Zahl der Nationalberichterstatter vor allem für eine Verbesserung der Stellung des Steuerpflichtigen im Verständigungsverfahren ausgesprochen. Insbesondere wurde gefordert, daß der Steuerpflichtige einen Anspruch auf

¹ Hierzu im einzelnen *Lehner*, RIW/AWD 1981, 832.

² Vgl. *Vogel*, DBA, Einl. 17; *Korn/Debatin*, Systematik I, Rz. 39; *Weber-Fas*, Staatsverträge, S. 4.

³ *Weber-Fas*, Staatsverträge, S. 1. Die Ursachen hierfür sind nach der Auffassung von *Weber-Fas* im wesentlichen institutionell bedingt. Vgl. *Weber-Fas*, JZ 1974, 401 ff.

⁴ Vgl. statt aller *Koch*, CDFI 1981, 43.

Einleitung des Verständigungsverfahrens haben sollte. Außerdem sollte er bei einer negativen Bescheidung seines Antrages durch die Steuerbehörde die Möglichkeit haben, hiergegen die nationalen Gerichte anrufen zu können.⁵

Gerade diese Frage, ob nämlich der Steuerpflichtige ein subjektiv-öffentliches Recht auf Einleitung des Verständigungsverfahrens gegen seinen Wohnsitzstaat hat, wird in der Literatur und Praxis durchaus kontrovers beantwortet, von einem beachtlichen Teil des Schrifttums jedoch bejaht.⁶ Demgegenüber wird sie von ihren Gegnern meist pauschal und ohne nähere Begründung verneint. Die Finanzverwaltung und ein Teil der Lehre vertreten die Auffassung, die zuständigen Behörden hätten auf einen entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen hin eine Ermessensentscheidung dahingehend zu treffen, ob ein Verständigungsverfahren einzuleiten sei, oder nicht.⁷ Nach der Rechtsprechung des BFH hat die Finanzverwaltung selbst dann noch ein solches Ermessen, wenn der Steuerpflichtige eine abkommenswidrige Besteuerung nachweist.⁸

Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung soll geklärt werden, ob der Steuerpflichtige bei Vorliegen der Voraussetzungen, die die Verständigungsklauseln der Doppelbesteuerungsabkommen vorsehen, ein subjektiv-öffentliches Recht auf Einleitung des Verständigungsverfahrens hat.

Da der Verdacht naheliegt, daß die für den betroffenen Steuerpflichtigen nachteilhafte Sicht der Finanzverwaltung und der Finanzrechtsprechung wenigstens zum Teil darauf beruht, daß diese sich des völkerrechtlichen Ursprungs der Doppelbesteuerungsabkommen und der sich hieraus ergebenden Besonderheiten nicht oder nicht ausreichend bewußt sind, soll im ersten Kapitel auf das Verhältnis der Doppelbesteuerungsabkommen zum innerstaatlichen Recht eingegangen werden, auf ihre Funktion, Wirkungsweise und Besonderheiten ihrer Auslegung.

Die (zwischenstaatliche) Durchführung eines Verständigungsverfahrens auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen ist ein Vorgang, der sich ebenso auf völkerrechtlicher Ebene abspielt wie der Abschluß eines Doppelbesteuerungsabkommens selbst. Dogmatische Klarheit darüber, wie dieses völkerrechtliche Tätigwerden eines Staates, um einen seiner Steuerpflichtigen vor einer Doppelbesteuerung oder einer abkommenswidrigen Besteuerung zu bewahren, einzuordnen ist, fehlt jedoch bislang. Ausgehend von der Arbeitshypothese, daß es sich hierbei um eine Form der Ausübung diplomatischen Schutzes handelt, soll diesem Punkt im zweiten Kapitel nachgegangen werden. In diesem Zusammenhang wird im näheren auf die historische Entwicklung der Verständigungsklausel und ihre Voraussetzungen, auf die Struktur der Vorschriften über

⁵ Vgl. statt aller *Koch*, CDFI 1981, 43.

⁶ So von *Bachmayr*, *StuW* 1964, 885 ff.; *Tipke*, *AWD* 1972, 589 ff. und *Mülhausen*, S. 143 ff.

⁷ Vgl. *Debatin*, *AWD* 1969, 485; *Koch*, CDFI 1981, 30.

⁸ Vgl. BFH FR 1982, 467 (468).

das Verständigungsverfahren in den geltenden DBA und die sich aus Einleitung und Durchführung des Verständigungsverfahrens ergebenden Fragestellungen in völkerrechtlicher und staatsrechtlicher Hinsicht eingegangen werden.

Das dritte Kapitel ist dem subjektiv-öffentlichen Recht auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens gewidmet.