

## Stellungnahme zur Sachverständigenanhörung vom 16. September 2020

im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zum

Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BT-Drucks. 20/20939

Prof. Dr. Roland Ismer<sup>1</sup>

### 1. Hintergrund

Im Zuge der Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Initiative der OECD wurden zahlreiche Maßnahmen entwickelt, mit denen übermäßigen Verminderungen der steuerlichen Bemessungsgrundlage und Gewinnverlagerungen entgegengetreten werden kann. Die Maßnahmen betreffen auch das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA). Die Änderungen sind in das OECD-Musterabkommen sowie in das UN-Musterabkommen 2017 eingegangen. Allerdings handelt es sich bei den Musterabkommen nur um Empfehlungen, die für die Staaten nicht verbindlich sind. Zur Umsetzung der Änderungen müssen daher die jeweiligen zwischen den Staaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen geändert werden. Grundsätzlich erfolgt die Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen durch ein Änderungsprotokoll, das individuell verhandelt und ratifiziert werden muss.

Mit Blick auf die Vielzahl der Änderungen und den damit verbundenen Aufwand wurde mit dem Mehrseitigen Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Multilaterales Instrument (MLI))<sup>2</sup> ein neuartiges Instrument entwickelt, das die Anpassung einer Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen ermöglichen soll. Das MLI ist ein völkerrechtliches Übereinkommen. Es enthält einerseits organisatorische Regelungen, andererseits inhaltliche, also materiellrechtliche Regelungen.<sup>3</sup> Die materiellrechtlichen Regelungen entsprechen weitgehend den Änderungen durch das Update 2017 des OECD-Musterabkommens, das die Ergebnisse des BEPS-Prozesses in das Musterabkommen aufnimmt.

Der hier zu beratenden Gesetzesentwurf<sup>4</sup> markiert die erste Stufe eines zweistufigen Gesetzgebungsverfahrens. Durch das Zustimmungsgesetz wird das MLI ratifiziert. Der Kreis der unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen wird damit ebenso grundsätzlich festgeschrieben wie die Ausübung der Optionen und Vorbehalte.<sup>5</sup> Hingegen soll die Wirksamkeit des MLI und damit die Anpassung der Doppelbesteuerungsabkommen einem zweiten Gesetz, dem DBA-Abwendungsgesetz,

---

<sup>1</sup> Prof. Dr. Roland Ismer MSc Econ. (LSE) ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg (FAU).

<sup>2</sup> OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting; abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. S. dazu etwa *Kleist*, Intertax 2016, 823; *Reimer*, IStR 2017, 1; *Benz/Böhmer*, ISR 2017, 27; *Geberth*, GmbHR 2016, R 381; sowie zuvor *Schön*, IStR 2017, 681; *Valente*, Intertax 2017, 219; *Gradl/Kiesewetter*, IStR 2018, 1.

<sup>3</sup> S. dazu ferner OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting; abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.

<sup>4</sup> Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, BT-Drucks. 20/20939, S. 2.

<sup>5</sup> BT-Drucks. 20/20939, S. 2.

vorbehalten bleiben. Die Regierungsbegründung spricht insoweit davon, die sich für die erfassten Steuerabkommen ergebenden Modifikationen würden „durch ein Anwendungsgesetz konkretisiert“.<sup>6</sup>

## II. Grundlegende Technik des MLI

Das MLI weist eine komplexe Architektur auf, die die Souveränität der Vertragsstaaten wahren soll. Dadurch wird im Ergebnis eine Vielzahl von Entscheidungen erforderlich. Diese betreffen

- die grundlegende Entscheidung über die Teilnahme am MLI,
- die Festlegung, welche Steuerübersinkommen notifiziert werden und damit vom MLI erfasst sein sollen (Art. 2 MLI),
- die Ausübung von Optionen und die Einlegung von Vorbehalten.

Soweit ein DBA von beiden Vertragsparteien notifiziert, ist im zu prüfen, ob sich Anpassungen durch das MLI ergeben. Anders als bei Änderungsprotokollen werden die DBA durch das MLI nicht überschrieben. Vielmehr gilt es, zumindest nach Auffassung der OECD, das DBA im Lichte des MLI zu lesen.<sup>7</sup> Derartige Anpassungen setzen das Bestehen von Übereinstimmungen (*matches*) voraus, was mit Blick auf die im MLI vorgesehenen Optionen und die Möglichkeit zur Einlegung von Vorbehalten nicht zwingend der Fall ist. Die Regelung der jeweiligen DBA wird grundsätzlich nur soweit durch die übereinstimmend gewählte Regelung des MLI überlagert, wie *matches* bestehen. Eine Ausnahme gilt für Art. 5 MLI, dessen Änderungen für jeden Vertragsstaat isoliert greifen. Allerdings hat Deutschland hier einen Vorbehalt erklärt, so dass nur eine Änderung durch den anderen Vertragsstaat in Betracht kommt.

Das DBA bleibt im Übrigen, wie Art. 30 MLI klarstellt, durch bilaterale Vereinbarung änderbar. Nach der *lex posterior*-Regelung ist dann die Änderung, so dass dann die spätere Vereinbarung maßgeblich ist. Allerdings führt nicht jede spätere Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zur Unanwendbarkeit der Regelungen des MLI. Dies ist vielmehr nur dann der Fall, wenn die neue Regelung mit den Regelungen des MLI unvereinbar ist.

## III. Entscheidungen durch das Zustimmungsgesetz

Durch das Zustimmungsgesetz treffen der Deutsche Bundestag und der Bundesrat drei grundlegende Entscheidungen in Bezug auf das MLI, nämlich die grundsätzliche Entscheidung über die Ratifikation des MLI, über die Billigung der Entscheidung über die erfassten Doppelbesteuerungsabkommen und über die Billigung der inhaltlichen Entscheidungen über Optionen und Vorbehalte. Diese Entscheidungen sind grundsätzlich einheitlich zu treffen, da das Parlament im hier vorliegenden Verfahren nur die Möglichkeit hat, dem MLI zuzustimmen oder nicht.

### 1. Grundsätzliche Entscheidung über die Ratifikation des MLI

Im ersten Schritt ist die Entscheidung zu treffen, **ob das MLI ratifiziert werden soll**. Das MLI tritt nach Art. 34 dann in den dort vorgesehenen Fristen in Kraft. Durch das Inkrafttreten werden aber noch keine Doppelbesteuerungsabkommen angepasst. Dazu sind vielmehr noch ein zweiter und ein dritter Schritt erforderlich, wobei der zweite Schritt ebenfalls Gegenstand des hier vorliegenden Gesetzgebungsverfahrens bildet. Im Übrigen kann jeder Vertragsstaat das MLI nach Art. 37 MLI aufkündigen.

**Bewertung:** Deutschland sollte das MLI ratifizieren. Deutschland gehörte zu einer der maßgeblichen Initiatoren des BEPS-Prozesses. Das MLI ist integraler Bestandteil dieses Prozesses. Deutschland sollte

---

<sup>6</sup> BT-Drucks. 20/20939, S. 3.

<sup>7</sup> OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2016, Tz. 13.

daher das MLI ratifizieren. Dies steht im Einklang damit, dass international zahlreiche Gründe dafür angeführt werden, das MLI zu unterzeichnen: Es ist zunächst inhaltlich Ausdruck der politischen Priorität, die internationale Steuervermeidung zu bekämpfen und die Integrität des internationalen Steuersystems zu wahren. Trotz aller Optionen und Vorbehalte bietet das MLI eine gewisse internationale Koordinierung und Standardisierung, was auch eine Senkung des Aufwands für die Verhandlung von DBA verspricht. Zugleich bedeutet die Ratifizierung auch ein Bekenntnis zu einer multinationalen, auf Regeln basierenden internationalen Steuerrechtsordnung.<sup>8</sup> Demgegenüber ist der Verlust an Steuerautonomie, der sich aus der Ratifizierung des MLI ergibt, als vergleichsweise gering einzustufen. Auch sind die technischen Defizite, etwa mit Blick auf mehrstufige Verweisungsketten und nicht immer präzise Formulierungen, hinnehmbar. Dasselbe gilt schließlich für die aus den verschiedenen maßgeblichen Sprachfassungen – für das MLI sind die authentischen Sprachfassungen die englische und französische Sprachfassung, was bei den deutschen DBA nicht per se der Fall ist – resultierenden Unschärfen.

## 2. Zustimmung bedeutet Billigung der Entscheidung über die erfassten Doppelbesteuerungsabkommen

Wenn die grundsätzliche Entscheidung für die Ratifikation des MLI getroffen ist, muss entschieden werden, ob die Liste der unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen (**Covered Tax Agreement**) einer Zustimmung entgegensteht. Bei dieser Liste geht es darum, welche **Doppelbesteuerungsabkommen vom MLI erfasst sein sollen**. Diese DBA müssen notifiziert werden.<sup>9</sup> Soweit in Doppelbesteuerungsabkommen von beiden Staaten notifiziert worden ist, kommt grundsätzlich eine Anpassung in Betracht. International haben die Staaten zumeist nicht alle ihre DBA notifiziert. Es lassen sich insoweit verschiedene Ansätze unterscheiden: Viele Staaten haben einen Großteil ihrer Abkommen notifiziert. Andere Staaten, unter ihnen auch Deutschland, beschränken sich hingegen auf eine Teilmenge. Als Gründe für den Ausschluss bestimmter DBA lässt sich anführen, dass sich ältere Abkommen nicht ohne weiteres durch das MLI konsistent anpassen lassen, dass umgekehrt jüngst verhandelte Abkommen keiner Anpassung bedürfen sowie dass eine Notifizierung von DBA mit Staaten, die das MLI nicht unterzeichnet haben, nicht sinnvoll erscheint. Zudem trägt die Nichtaufnahme von DBA der Auffassung Rechnung, dass eine bilaterale Änderung als vorzugswürdig angesehen wird.<sup>10</sup>

Der Kreis der unter das Übereinkommen fallenden Steuern lässt sich im Übrigen nach Art. 29 Abs. 5 MLI nachträglich durch eine an den Verwahrer gerichtete Notifikation **erweitern**. Das gilt sowohl für bestehende DBA, die bislang noch nicht für eine Modifikation durch das Übereinkommen notifiziert wurden, als auch für künftige deutsche DBA. Umgekehrt kommt eine Verengung des Kreises der unter das Übereinkommen fallenden Steuern grundsätzlich nicht in Betracht. Eine Ausnahme liegt allerdings darin, dass der Status als unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen beendet werden kann durch eine Kündigung des Doppelbesteuerungsabkommens selbst – das MLI ist auf geltende Steuerabkommen bezogen und deren Kündigung lässt die Anpassungen durch das MLI ins Leere laufen.

**Bewertung:** Der Kreis der unter das Übereinkommen fallenden Steuern erscheint akzeptabel. Er wurde im Vergleich zur ersten unverbindlichen Bestimmung im Kontext der Unterzeichnung des MLI enger gezogen. Darin kommt die zutreffende Einschätzung zum Ausdruck, dass eine Anpassung der DBA durch Änderungsprotokolle grundsätzlich vorzugswürdig ist. Im Interesse der Rechtsklarheit erscheint es vorzugswürdig, die Änderungen primär im Wege von Änderungsprotokollen, also außerhalb des MLI

---

<sup>8</sup> Dazu und zu weiteren Gründen *Duff/Gutmann*, Reconstructing the treaty network - General Report, CDFI 105A, S. 30.

<sup>9</sup> Vgl. Art. 2 MLI.

<sup>10</sup> Zum Ganzen s. *Duff/Gutmann*, Reconstructing the treaty network - General Report, CDFI 105A, S. 32.

vorzunehmen. Nur wenn dies nicht möglich ist, sollte der Weg über das MLI beschritten werden. Zudem ist eine Nichtaufnahme eines DBA nicht endgültig, da die Liste ergänzt werden kann, wobei hier eine erneute Zustimmung des Parlaments erforderlich ist.<sup>11</sup> Umgekehrt hat die Aufnahme in den Kreis der unter das Übereinkommen fallenden Steuern selbst dann noch keine Anpassung der Abkommen zur Folge, wenn der andere Staat das Abkommen ebenfalls notifiziert hat und inhaltliche Übereinstimmungen bestehen. Denn Deutschland hat den Vorbehalt nach Art. 35 Abs. 7 MLI geltend gemacht, so dass die Wirksamkeit des MLI für jedes DBA von einer gesonderten Notifikation abhängig ist, dass Deutschland die erforderlichen innerstaatlichen Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen hat.

### 3. Zustimmung bedeutet Billigung der inhaltlichen Entscheidungen über Optionen und Vorbehalte

Zudem sind im zweiten Schritt **inhaltliche Entscheidungen** zu treffen: Das MLI enthält neben dem Mindeststandard Verpflichtung zur Schaffung einer Präambel entsprechend Art. 6 Abs. 1 MLI und zur Schaffung von Verständigungsverfahren entsprechend Art. 16 MLI zahlreiche weitere Regelungen, bei denen den Staaten Spielräume zukommen. In dieser Hinsicht ist zu insbesondere entscheiden, welche Optionen und Vorbehalte ausgeübt werden. Die Optionen und Vorbehalte sind dabei für alle erfasste DBA einheitlich auszuüben. Durch die Zustimmung zum Besonderheiten gelten im Übrigen mit Blick auf Teil VI des MLI: Dieser Teil gilt nur zwischen Vertragsparteien, die sich explizit für die Anwendung von Teil VI auf ihre unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen entschieden haben. Er bringt für Deutschland keine weitreichenden Änderungen,<sup>12</sup> zumal der EU-Streitbeilegungsrichtlinie ohnehin Vorrang zukommt.

**Bewertung:** Diese Entscheidung hat die größte Tragweite: Während der Kreis der unter das Übereinkommen fallenden Steuerabkommen faktisch durch einen fehlenden Abschluss der erforderlichen Gesetzgebungsverfahren nach Art 35 Abs. 7 MLI auch nach Ratifikation des MLI verkleinert werden kann, sind die **Optionen und Vorbehalte nicht mehr erweiterbar**. Auch wenn das DBA-Anwendungsgesetz abweichende Regelungen vorsieht, bedeutet dies gegebenenfalls nur eine innerstaatliche Modifikation des DBA, oder mit anderen Worten: einen *treaty override*. Dieser ist zwar entsprechend der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts innerstaatlich grundsätzlich wirksam. Die völkerrechtliche Ebene wird dadurch aber, in Ermangelung einer Änderung des DBA, nicht berührt. Die Vorbehalte und Optionen erscheinen in ihrer derzeitigen Form allerdings im Ergebnis unkritisch, da sie der deutschen DBA-Politik entsprechen.<sup>13</sup>

Im Übrigen ist aber auch zu bedenken, dass entsprechend dem oben Ausgeführten **Optionen und Vorbehalte nach dem MLI durchaus änderbar** sind. Die Regierungsbegründung geht ersichtlich davon aus, dass eine Änderung der Optionen und Vorbehalte eines Zustimmungsgesetzes bedürfe:

*„Nach der Ratifikation lässt das Übereinkommen eine Erweiterung der Liste erfasster Steuerabkommen, die Einschränkung oder Rücknahme von Vorbehalten und unter bestimmten Voraussetzungen die Änderung von Auswahlentscheidungen oder Anbringen neuer Vorbehalte zu. **Da hierdurch jeweils völkerrechtliche Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen begründet oder geändert werden, ist für derartige Änderungen ein Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrates erforderlich.**“<sup>14</sup>*

---

<sup>11</sup> BT-Drucks. 20/20939, S. 9.

<sup>12</sup> Vgl. Piotrowski, IStR 2018, 257.

<sup>13</sup> Dazu näher BT-Drucks. 20/20939, S. 139 ff.; Bruns/Ismar, Reconstructing the treaty network, Branch Report Germany.

<sup>14</sup> BT-Drucks. 20/20939, S. 10 [Hervorhebung nur hier].

Indessen ist die verfassungsrechtliche Rechtslage nicht vollständig klar. So ist bereits umstritten, ob die Einlegung von Vorbehalten der Zustimmung durch den Gesetzgeber erfordert.<sup>15</sup> Indessen geht es hier noch um eine weitergehende Frage, nämlich, ob die Exekutive durch die Aufgabe eines Vorbehalts oder die Änderung einer Option der Zustimmung des Gesetzgebers einen neuen Gehalt beimessen darf, der zugleich die Steuergesetze ändert. Grundsätzlich können sich internationale Vertragswerke ohne Zustimmung des Gesetzgebers grundlegend ändern, wenn sich derartige Änderungen im Rahmen des Vertragstexts bewegen. Mit Blick auf die unklare Rechtslage empfiehlt es sich daher **klarzustellen, dass eine Änderung der Optionen und Vorbehalte nur dann möglich ist, wenn der innerstaatliche Gesetzgeber dem zugestimmt hat, da durch die Änderungen der Inhalt der Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert wird.**<sup>16</sup> **Wenn man eine dahingehende Regelung nicht in das vorliegende Gesetz aufnehmen möchte, könnte man sie beispielsweise im MLI-Anwendungsgesetz vorsehen.**

#### IV. Entscheidungen durch ein künftiges DBA-Anwendungsgesetz

Die jeweiligen DBA werden durch das MLI erst dann überlagert, wenn das MLI für das jeweilige unter das Übereinkommen fallende Abkommen **wirksam** geworden ist.<sup>17</sup> Dabei ist zu beachten, dass Deutschland von der Möglichkeit des Art. 35 Abs. 7 MLI Gebrauch gemacht hat. Damit wird das MLI erst nach einer Notifikation gegenüber der OECD wirksam, dass alle erforderlichen innerstaatlichen Verfahren abgeschlossen sind. Dies wird in Deutschland mit Blick auf den Vorrang des Gesetzes dahingehend verstanden, dass die Änderung von Doppelbesteuerungsabkommen eine ausdrückliche Entscheidung des Gesetzgebers verlangt. Dazu ist ein MLI-Anwendungsgesetz vorgesehen, in dem die die konkreten Modifikationen an den Steuerabkommen ausgeführt und deren Anwendung angeordnet werden.

Die Begründung des Regierungsentwurfs führt hierzu aus:

*„Die Konkretisierung der Modifikationen, die sich aufgrund des Übereinkommens für die Anwendung eines erfassten Steuerabkommens ergeben, bleibt im Interesse von Rechtssicherheit und -klarheit einem zweiten gesetzgeberischen Akt vorbehalten.“<sup>18</sup>*

Allerdings ist hier der **Zugewinn an Rechtssicherheit und Rechtsklarheit nicht zu überschätzen**, da zwei Ebenen zu unterscheiden sind. Das künftige DBA-Anwendungsgesetz stellt zwar innerstaatlich die Änderungen bindend fest. Völkerrechtlich sind die Entscheidungen aber bereits mit Ratifikation des MLI und der damit verbundenen Ausübung der Optionen und Einlegung von Vorbehalten grundsätzlich getroffen; es bleibt dann nur noch die Entscheidung, ob das MLI für das jeweilige Abkommen wirksam werden soll. Die Notifikation nach Art. 35 Abs. 7 MLI, dass alle innerstaatlichen Anwendungsvoraussetzungen vorliegen, erlaubt nicht, weitergehende Optionen und Vorbehalte auszuüben. Es erscheint im Ergebnis daher sogar denkbar, dass das Anwendungsgesetz und das MLI voneinander abweichen und die Rechtslage nach Völkerrecht und nach innerstaatlichem Anwendungsgesetz voneinander divergieren. Für die deutschen Behörden ist dann das innerstaatliche Anwendungsgesetz maßgeblich. Hingegen kann gerade in Schiedsverfahren, je nach konkretem Auftrag des Schiedsgerichts, durchaus die völkerrechtliche Lage maßgeblich sein.

---

<sup>15</sup> Vgl. *Nettesheim*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 59 Rn. 121 (Stand Februar 2020) mwN.

<sup>16</sup> Vgl. auch *Nettesheim*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 59 Rn. 136 (Stand Februar 2020): „Dem *Gesetzgeber* steht es frei, eine gesetzliche Regelung zu erlassen, mit der den Gubernativorganen aufgegeben wird, sich auf internationalem Parkett in bestimmter Weise zu verhalten. [Hervorhebung im Original]“

<sup>17</sup> Der Bezug auf das jeweilige Abkommen folgt aus Art. 35 Abs. 1 MLI: „in Bezug auf ein unter das Übereinkommen fallendes Steuerabkommen wirksam“.

<sup>18</sup> BT-Drucks. 20/20939, S. 8.

**Bewertung:** Das Auseinanderfallen von völkerrechtlicher und innerstaatlicher Rechtslage ist nach Möglichkeit zu vermeiden. Wenn man diese Prämisse teilt, ergibt sich zugleich, dass der Spielraum im Anwendungsgesetz vergleichsweise gering ist. Zwar sind Konkretisierungen denkbar. Diese betreffen als unilaterale Maßnahmen aber nur die innerstaatlich maßgebliche Rechtslage. Die völkerrechtliche Rechtslage wird von solchen Konkretisierungen hingegen nicht erfasst. In einer solchen Situation ist daher sorgfältig darauf zu achten, dass das Anwendungsgesetz von der Rechtslage des MLI nicht abweicht, ohne dass eine entsprechende Vereinbarung mit dem anderen Staat getroffen wird.

#### V. Zusammenfassung und Ausblick

Das MLI markiert keine radikale Abkehr von der hergebrachten deutschen Abkommenspolitik. Es bedeutet auch keinen Abschied vom System bilateraler DBA.<sup>19</sup> Vielmehr werden Regelungen, die sich bereits vorher in von Deutschland geschlossenen Abkommen fanden, beschleunigt umgesetzt. Allerdings erscheinen aus Gründen der legislatorischen Klarheit und zur Vermeidung von Problemen der verschiedenen Sprachfassung trotz des damit verbundenen Verhandlungsaufwands Änderungen durch bilaterale Änderungsprotokolle grundsätzlich vorzugswürdig. Dementsprechend ist der von Deutschland verfolgte Ansatz, vergleichsweise wenige DBA als erfasste Abkommen zu melden, durchaus vernünftig.

Das MLI hat auch nur geringe Chancen als Nucleus einer neuen multilateralen internationalen Steuerrechtsordnung zu fungieren. Zwar lässt Art. 33 MLI Änderungsvorschläge am MLI zu. Diese bedürfen dann aber der Ratifikation durch die Vertragsstaaten. Durch das MLI wird auch keine internationale Organisation gegründet, auf die Hoheitsrechte übertragen würden und die dann im Wege von Sekundärrechtsakten gesetzgeberisch tätig werden könnte. Denn das Zustimmungsgesetz ist insoweit jedenfalls nicht bestimmt genug. Sollten etwa die Arbeiten der OECD zur Neuordnung der Besteuerungsrechte und zur Einführung einer globalen Mindestbesteuerung zu einem Konsens führen, könnten die erforderlichen Anpassungen der Doppelbesteuerungsabkommen daher in Deutschland nicht ohne Beteiligung der gesetzgebenden Körperschaften vorgenommen werden.

---

<sup>19</sup> Kritisch *Brauner*, *Intertax* 2018, 6.