

§ 2 Die Finanzgerichtsbarkeit und ihre verfassungsrechtliche Verankerung – Ein Blick über den Tellerrand

Nicole Herrmann

I. Einführung

Im Jahr 2018 gab es Anlass dazu, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland zu feiern: Der Reichsfinanzhof wurde durch Gesetz vom 26. Juli 1918¹ errichtet und sollte seine Tätigkeit nach dessen § 25 am 1. Oktober 1918 aufnehmen. Die Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919² schuf in der Folge ein zweistufiges Gerichtsverfahren durch Vorschaltung der Finanzgerichte; diese waren jedoch den Landesfinanzämtern angegliedert (§ 14 Abs. 1 RAO 1919).³ In der Nachkriegszeit stellte sich in den westlichen Besatzungszonen eine erhebliche Rechtszersplitterung auf dem Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit ein.⁴ Daraufhin ordnete das Grundgesetz vom 23. Mai 1949⁵ sowohl in Art. 96 Abs. 1 (jetzt Art. 95 Abs. 1) die Errichtung eines obersten Bundesgerichts an als auch in Art. 108 Abs. 5 (jetzt Art. 108 Abs. 6), dass die Finanzgerichtsbarkeit durch Bundesgesetz einheitlich zu regeln ist.⁶ Der Bundesfinanzhof wurde schließlich als erstes oberstes Bundesgericht mit Sitz in München durch Gesetz vom 29. Juni 1950⁷ errichtet. Später bestimmte dann § 1 des sogenannten VorschaltG

¹ Gesetz über die Errichtung eines Reichsfinanzhofs und über die Rechtsaufsicht für Zölle und Steuern v. 26.7.1918, RGBl. 1918, 959. Ausführlich zur Historie und insbesondere auch zur Entstehung des Reichsfinanzhofs *Waldhoff*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, Festschrift für den BFH, Köln 2018, Band 1, S. 3 ff.

² RGBl. 1919, 1993 ff.

³ *Schmid*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 8/2019, Einführung FGO, Rn. 43; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand 8/2019, Einführung FGO, Rn. 1.

⁴ *Franke*, ZRP 1997, 333, 334; *Seer*, (Fn. 3), Rn. 3 ff. Vgl. dazu auch *Pfarrmann*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, Festschrift für den BFH, Köln 2018, Band 1, 59, 62 ff.

⁵ BGBl. 1949, 1 ff.

⁶ Vgl. *Franke*, ZRP 1997, 333, 334; *Pfarrmann*, (Fn. 4), 59, 66; *Seer*, (Fn. 3), Rn. 6.

⁷ Gesetz über den Bundesfinanzhof v. 29.6.1950, BGBl. 1950, 257 ff.

vom 22. Oktober 1957⁸, dass die Finanzgerichte unabhängige, von den Verwaltungsbehörden getrennte Gerichte der Länder seien. Schließlich wurde durch die Finanzgerichtsordnung vom 6. Oktober 1965⁹ der bis heute bestehende zweistufige Gerichtsaufbau festgelegt und die Finanzgerichte als oberste Landesgerichte (§ 2 FGO) statusmäßig den Mittelinstanzen der anderen Gerichtszweige gleichgestellt.¹⁰ Für den Erhalt der Finanzgerichtsbarkeit als eigenständige Gerichtsbarkeit wird insbesondere vorgebracht, dass Richter ohne steuerrechtsspezifische Ausbildung und Erfahrung angesichts der Komplexität des Steuerrechts erst ausgebildet werden müssten, um den an den Prozessen beteiligten Steuerberatern und Steuerbeamten ebenbürtig zu sein.¹¹ Die Spezialisierung der Finanzgerichte führe hingegen zu einem hohen Rechtsprechungsniveau und diene der Rechtsschutzqualität.¹²

Wirft man jedoch einen Blick in andere Staaten, so wird deutlich, dass das deutsche System einer Finanzgerichtsbarkeit als selbständiger Zweig der unabhängigen staatlichen Gerichtsbarkeit im internationalen Kontext nicht die Regel, sondern vielmehr die Ausnahme darstellt.¹³ Anlass zur Erweiterung des Blickfeldes über die Grenzen von Deutschland hinaus gab ein Forschungsvorhaben der *Verfasserin* zur Finanzgerichtsbarkeit in ihrem internationalen verfassungsrechtlichen Kontext. Der als Ergebnis dieses Forschungsvorhabens in Zusammenarbeit mit *Johannes Klamet*, B. Sc. verfasste Enzyklopädie-Eintrag zum Stichwort „Tax Courts“¹⁴ wurde im August 2019 als Teil der Max Planck Encyclopedia of Comparative Constitutional Law [MPECCoL] veröffentlicht. Im Folgenden sollen einige wesentliche Erkenntnisse und Aspekte herausgegriffen werden.

⁸ Gesetz über Maßnahmen auf dem Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit v. 22.10.1957, BGBl. I 1957, 1746. Vgl. auch § 1 FGO in der aktuellen Fassung vom 28.3.2001, BGBl. I 2001, 442, 443.

⁹ BGBl. I 1965, 1477 ff.

¹⁰ *Pfarrmann* (Fn. 4), 59, 72 f.; *Schmid* (Fn. 3), Rn. 101; *Seer* (Fn. 3), Rn. 70.

¹¹ *Birk*, DStR 2018, 1, 2; *Drüen*, IStR 2015, 609, 612; *Herbert*, in: Gräber, FGO, 9. Aufl., München 2019, § 2 Rn. 4; *Pezzer*, DStR 2004, 525, 533; *Seer*, (Fn. 3), Rn. 19; *Sunder-Plassmann* in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand 8/2019, § 1 FGO Rn. 24.

¹² *Drüen*, IStR 2015, 609, 612.

¹³ Vgl. dazu bereits *Vogel*, in: Klein, 75 Jahre Reichsfinanzhof – Bundesfinanzhof, Festschrift, Bonn 1993, 185 ff.; aus jüngerer Zeit *Drüen*, IStR 2015, 609, 611.

¹⁴ <https://oxcon.ouplaw.com/view/10.1093/law-mpeccol/law-mpeccol-e692>

II. Vergleichende Aspekte

Zunächst ist auf die internationale Ausgestaltung der Rechtsprechung in Steuersachen allgemein einzugehen (1.), um in einem weiteren Schritt ihrer jeweiligen verfassungsrechtlichen Verankerung (2.) auf den Grund zu gehen.

1. Ausgestaltung der Steuerrechtsprechung

Um einen Überblick zu erhalten, wurden die Systeme von Steuerrechtsschutz und -rechtsprechung von 50 Ländern begutachtet.

a. Institutionelle Finanzgerichtsbarkeit

Einige Länder haben eine Finanzgerichtsbarkeit im institutionellen Sinne, also eine unabhängige Gerichtsbarkeit, die ausschließlich oder zumindest hauptsächlich mit Steuerstreitigkeiten befasst ist. Hierunter sollen zudem im Folgenden auch die Länder gefasst werden, welche innerhalb eines allgemeineren Instanzenzugs ein eigenständiges Finanzgericht etabliert haben.

aa. Finanzgerichtsbarkeit mit Instanzenzug

Dabei gibt es allerdings nur in zwei der untersuchten Länder auch einen Instanzenzug: Dies ist zum einen, wie bereits in der Einführung erwähnt, Deutschland mit den erstinstanzlichen Finanzgerichten auf Länderebene und dem Bundesfinanzhof als Revisionsgericht auf bundesstaatlicher Ebene. Zum anderen ist ein zumindest ähnliches System auch in Italien¹⁵ anzutreffen: Dort entscheiden in Steuerstreitigkeiten ausschließlich die eigens eingerichteten sog. Steuerkommissionen (*Commissioni tributarie*). Erstinstanzlich zuständig sind die provinziellen Steuerkommissionen (*Le Commissioni Tributarie Provinciali*), wohingegen die regionalen Steuerkommissionen (*Le Commissioni Tributarie Regionali*) die zweite Instanz darstellen.

¹⁵ Ausführlich zu Italien diesbezüglich *Maisto*, Italy, in: Whitehead, The Tax Disputes and Litigation Review - Edition 7 2019 sowie *Perathoner/Ebner*, Das Steuerstreitverfahren in Italien, Berlin 2017.

bb. Eingliederung eines speziellen Finanzgerichts in einen allgemeineren Instanzenzug

Ebenfalls nur in zwei der miteinbezogenen Länder findet sich bisher eine Eingliederung eines speziellen Finanzgerichts in die allgemeinere Verwaltungsgerichtsbarkeit: In Österreich¹⁶ gibt es seit 2014 das Bundesfinanzgericht als für ganz Österreich einheitliches, spezielles Verwaltungsgericht erster Instanz mit Sitz in Wien. Gegen Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts kann dann Revision beim Verwaltungsgerichtshof eingelegt werden. In Portugal¹⁷ sind erstinstanzlich die Verwaltungs- und Finanzgerichte (*Tribunais Administrativos e Fiscais*) zuständig, im weiteren Verlauf die zentralen Verwaltungsgerichte (*Tribunais Centrais Administrativos*) als weitere Tatsacheninstanz sowie schließlich das oberste Verwaltungsgericht (*Supremo Tribunal Administrativo*).

Zumeist wurde ein erstinstanzliches, eigenständiges Finanzgericht allerdings in den allgemeinen, ordentlichen Instanzenzug integriert. Beispielfür hierfür ist die Situation in Bermuda (*Tax Appeal Tribunal, Supreme Court of Bermuda*), Chile (*Tribunales Tributarios y Aduaneros, Corte Suprema*), die Dominikanische Republic (*Tribunal Contencioso Tributario, Suprema Corte de Justicia*), Ecuador (*Tribunal Distrital de lo Fiscal, Corte Suprema de Justicia*), Indonesien (*Tax Court, Supreme Court*¹⁸), Kanada (*Tax Court of Canada, Federal Court of Appeal; Supreme Court of Canada*), Mexiko (*Tribunal Federal de Justicia Fiscal Y Administrativa, Tribunales Colegiados de Circuito, Suprema Corte de Justicia de la Nación*), den Philippinen (*Court of Tax Appeals of the Philippines, Supreme Court of the Philippines*), Südafrika (*Tax Court, High Courts, Supreme Court of Appeal*) und in den USA (*United States Tax Court, United States Court of Appeals*).

¹⁶ Ausführlich zu Österreich diesbezüglich *Schachner/Wittmann/Wolski, Austria*, in: Whitehead, *The Tax Disputes and Litigation Review - Edition 7 2019*; *Zorn*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, Festschrift für den BFH, Köln 2018, Band 2, S. 1955 ff.*

¹⁷ Ausführlich zu Portugal diesbezüglich *Ramos/Matos, Portugal*, in: Whitehead, *The Tax Disputes and Litigation Review - Edition 7 2019*.

¹⁸ Zum einfacheren Verständnis hier die englische Übersetzung; vgl. ausführlich zu Indonesien *Damian/Tobing, Indonesia*, in: Whitehead, *The Tax Disputes and Litigation Review - Edition 7 2019*.

b. Funktionale Steuerrechtsprechung

In den meisten Ländern ist die Behandlung von Steuerstreitigkeiten aktuell jedoch in eine allgemeinere Gerichtsbarkeit integriert.

Teilweise obliegt der allgemeinen Verwaltungsgerichtsbarkeit die Entscheidung in Steuersachen, und zwar in 13 von 50 untersuchten Ländern. Dies ist hauptsächlich in europäischen Ländern der Fall, wie z. B. in Bulgarien, Estland, Finnland, Frankreich (dort aber nicht ausschließlich) Griechenland, Liechtenstein, Polen, Schweden, der Schweiz (dort auch nicht ausschließlich¹⁹) und Tschechien sowie des Weiteren in Rechtssystemen, die auf dem *Civil Law* beruhen, wie z.B. in Algerien, Armenien und im Iran. Aus deutscher Sicht ist insbesondere die Gewährung von Steuerrechtsschutz durch die Verwaltungsgerichte nachvollziehbar: Dieser ist in der Sache Verwaltungsrechtsschutz, da das Steuerrecht eines der Hauptgebiete der Eingriffsverwaltung darstellt und die Finanzgerichte in einem eigenen Rechtszug ausgegliederte besondere Verwaltungsgerichte sind.²⁰

Auf der anderen Seite wird in 23 von 50 Ländern die Rechtsprechung in Steuersachen innerhalb der allgemein zuständigen, ordentlichen Gerichtsbarkeit ausgeübt, u.a. in Dänemark, Großbritannien, Japan, Neuseeland und Russland. In Neuseeland gibt es allerdings noch die sogenannte *Taxation Review Authority*, die unabhängig von der Finanzverwaltung ist und neben dem *High Court* in erster Instanz für Steuerstreitigkeiten zuständig ist.²¹ Die Anforderungen an die mit Steuerrecht befassten Richter variiert: In Russland sind die Richter in einigen Regionen (z.B. Moskau, St. Petersburg) auf Steuerstreitigkeiten spezialisiert, während dies in anderen Regionen nicht zwingend vorgeschrieben ist.²²

Des Weiteren ist interessant, dass es in einigen Ländern trotz der Zuordnung zu den allgemeineren Gerichten dann innerhalb derselben spezielle Kammern gibt, die sich insbesondere mit Steuerstreitigkeiten beschäftigen

¹⁹ Ausführlich zur Schweiz diesbezüglich *Stadelmann*, in: Drüen/Hey/Mellinghoff, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland, Festschrift für den BFH, Köln 2018, Band 2, S. 1995 ff.

²⁰ *Herbert* (Fn. 11), § 1 Rn. 1; *Sunder-Plassmann* (Fn. 11), § 1 FGO Rn. 6; *Seer* (Fn. 3), § 1 FGO Rn. 4; *Waldhoff* (Fn. 1), S. 4.

²¹ Vgl. *Clews*, New Zealand, in: Whitehead, *The Tax Disputes and Litigation Review - Edition 7 2019*.

²² *Proskurina/Mikhaylova*, Russia, in: Whitehead, *The Tax Disputes and Litigation Review - Edition 7 2019*.

sollen. Eine solche Organisation findet sich z.B. in Angola (*Chamber for Fiscal and Customs Litigation of the Provincial Courts, Chamber of Civil, Administrative, Fiscal and Customs of the Supreme Court*) und Schweden (spezialisierte Kammer des Obersten Verwaltungsgerichts (*Högsta förvaltningsdomstolen*)). In Großbritannien ist erstinstanzlich die *Tax Chamber of the First-tier Tribunal* zuständig und in einem nächsten Schritt die *Tax and Chancery Chamber of the Upper Tribunal*, bevor die Sache schließlich vor den Court of Appeal und zuletzt den Supreme Court gelangt.²³

c. Zusammenfassung

Insbesondere im Steuerrecht als Eingriffsverwaltung erfordert das Rechtsschutzbedürfnis der Steuerpflichtigen die Nachprüfbarkeit der Gesetzesanwendung durch unabhängige Gerichte.²⁴ Dies ist – soweit ersichtlich – in allen analysierten Ländern gegeben. Lediglich hinsichtlich der Spezialisierung kann differenziert werden: Während einige wenige Länder spezielle Finanzgerichte bzw. intern spezielle Zuständigkeiten in Steuersachen etabliert haben, wird in einer Vielzahl anderer Länder die Rechtsprechung in Steuersachen einem allgemeineren Gericht überantwortet.

2. Verfassungsrechtliche Verankerung

Insgesamt wurden 60 Verfassungen im Hinblick auf ihre in Bezug auf die Finanzgerichtsbarkeit interessierenden Inhalte analysiert.

a. Nennung der Finanzgerichtsbarkeit

In Art. 95 Abs. 1 des deutschen Grundgesetzes ist geregelt, dass unter anderem für das Gebiet der Finanzgerichtsbarkeit der Bund als obersten Gerichtshof den Bundesfinanzhof errichtet. Art. 95 Abs. 1 GG verpflichtet den Bund zur Errichtung der genannten Gerichtshöfe und untersagt zugleich deren Auflösung; sie sind damit verfassungsrechtlich institutionell

²³ Vgl. *Whitehead*, United Kingdom, in: ders., *The Tax Disputes and Litigation Review* - Edition 7 2019.

²⁴ *Schmid* (Fn. 3) Einführung FGO, Rn. 7. Vgl. auch *Birk*, DStR 2018, 1, 2.

garantiert.²⁵ Zwar wird weder dort noch an anderer Stelle im Grundgesetz ein Instanzenzug innerhalb der jeweiligen Fachgerichtsbarkeit angeordnet. Indem Art. 95 Abs. 1 GG aber an die Spitze der Fachgerichtsbarkeiten „oberste“ Gerichtshöfe setzt, kann daraus gefolgert werden, dass im Allgemeinen zumindest zwei Gerichtsinstanzen verfassungsrechtlich vorausgesetzt werden.²⁶

Aus Art. 95 Abs. 1 GG ergibt sich zudem eine materielle Unterscheidung der fünf abgrenzbaren Sachgebiete und damit auch eine verfassungsrechtliche Garantie derselben: Die Abschaffung einer dieser Fachgerichtsbarkeiten durch einfaches Gesetz ist verfassungsrechtlich unzulässig und es muss jeweils ein Kernbestand an entsprechender Sachkompetenz als Typenkern jeder Gerichtsbarkeit bestehen bleiben.²⁷

Neben der deutschen Verfassung finden sich allerdings in den wenigsten der analysierten Verfassungen explizite Hinweise auf Gerichte, die sich u.a. auch mit dem Steuerrecht befassen sollen. Dies ist bisher nur in Angola (Art. 176 Abs. 3²⁸), Österreich (Art. 129 Satz 2²⁹) und Luxemburg (Art. 95bis Abs. 1³⁰) der Fall.

²⁵ Detterbeck, in: Sachs, GG, 8. Aufl., München 2018, Art. 95 Rn. 3; Jachmann-Michel, in: Maunz/Dürig, GG, Stand 3/2019, Art. 95 Rn. 74; Schulze-Fielitz, in: Dreier, GG, Band III Art. 83-146, 3. Aufl., Tübingen 2018, Art. 95 Rn. 16 f.

²⁶ Detterbeck, (Fn. 25), Art. 95 Rn. 9; Schulze-Fielitz, (Fn. 25), Art. 95 Rn. 20.

²⁷ Detterbeck (Fn. 25), Art. 95 Rn. 4; Jachmann-Michel (Fn. 25), Art. 95 Rn. 87; W. Meyer, in: von Münch/Kunig, GG, Band 2, Art. 75-145, 6. Aufl., München 2012, Art. 95 Rn. 9; Schulze-Fielitz, (Fn. 25), Art. 95 Rn. 21.

²⁸ Art. 176 Abs. 3 der *Constitution of the republic of Angola* vom 21.1.2010: „An autonomous administrative, fiscal and customs jurisdiction may also be created, headed by a High Court.“

²⁹ Art. 129 Satz 2 des Bundes-Verfassungsgesetzes von Österreich, zuletzt geändert am 8.7.2019: „Für den Bund bestehen ein als Bundesverwaltungsgericht zu bezeichnendes Verwaltungsgericht des Bundes und ein als Bundesfinanzgericht zu bezeichnendes Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen.“

³⁰ Art. 95 bis Abs. 1 der Constitution du Luxembourg, zuletzt geändert am 13.10.2017: „Le contentieux administratif est du ressort du tribunal administratif et de la Cour administrative. Ces juridictions connaissent du contentieux fiscal dans les cas et sous les conditions à déterminer par la loi.“

b. Verwaltungsgerichtsbarkeit

Häufiger enthalten sind Vorschriften zur Errichtung einer Verwaltungsgerichtsbarkeit, z.B. Art. 161 der Verfassung des Königreichs Belgien, Art. 119 Abs. 1 der Verfassung der Republik Bulgarien, § 148 Nr. 1 der Verfassung der Republik Estland, § 98 Satz 2 der Verfassung Finnlands, Art. 93 Abs. 1 der Verfassung der Griechischen Republik, Kapitel 11 § 1 Satz 2 der Verfassung des Königreiches Schweden, Art. 191a, 191b der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Art. 91 Abs. 1 der Verfassung der Tschechischen Republik.

c. Judikative im Allgemeinen

Zumeist werden in den Verfassungen nur allgemeine Aussagen zur rechtssprechenden Gewalt getroffen bzw. oberste Gerichte sowie die ordentliche/allgemeine Gerichtsbarkeit festgelegt. Als Beispiel hierfür seien die Vorschriften in den Verfassungen von Argentinien (Art. 108), Australien (Art. 71), China (Art. 123, 124), Irland (Art. 34), Japan (Art. 76), Kroatien (Art. 118), Russland (Art. 118) und Zypern (Art. 152) genannt.

Sowohl in Kanada als auch in den USA, in denen es jeweils ein erstinstanzliches Finanzgericht gibt, sind diese zwar in den jeweiligen verfassungsrechtlichen Vorschriften nicht erwähnt. Allerdings hat die Legislative jeweils das Recht, zusätzliche bzw. den obersten Gerichten nachgeordnete Gerichte zu errichten, vgl. Art. 101 des kanadischen Verfassungsgesetzes und Art. 1 Abschnitt 8 der Verfassung der Vereinigten Staaten von Amerika.

d. Zusammenfassung

In den wenigsten Verfassungen wird die Finanzgerichtsbarkeit explizit genannt. Dies schließt jedoch häufig nicht aus, dass dennoch ein Finanzgericht geschaffen werden kann, sollte Bedarf hierzu bestehen. Mangels einer verfassungsrechtlichen Verankerung bestünde dann allerdings keine institutionelle Garantie dieser speziellen Gerichtsbarkeit.

3. Ergebnis

Insgesamt wird nach einem internationalen Abgleich aus deutscher Sicht vor allem die Individualität des deutschen Steuerrechtsschutzsystems deutlich: Nicht nur hat Deutschland ein oberstes Bundesgericht als Rechtsmittelgericht über erstinstanzlichen spezialisierten Gerichten;³¹ die Finanzgerichtsbarkeit ist zudem noch verfassungsrechtlich abgesichert. Des Weiteren bleibt festzuhalten, dass der gerichtliche Steuerrechtsschutz in vielen Ländern sehr unterschiedlich ausgestaltet ist. Es wird in jüngerer Zeit hierzu vorgeschlagen, z.B. einen richterspezifischen Gedankenaustausch über die Grenze zu etablieren, um Verfahrensmuster zu vergleichen und die gewonnenen Erkenntnisse gegebenenfalls fruchtbar zu machen.³²

III. Europäisierung und Internationalisierung

Das Bedürfnis nach und die Gewährung von Rechtsschutz in Steuersachen reicht aufgrund der fortschreitenden Europäisierung und Internationalisierung mittlerweile auch über die Landesgrenzen hinaus. Innerhalb der Europäischen Union wird das nationale Steuerrecht zunehmend durch das Europäische Gemeinschafts- bzw. Unionsrecht geprägt; in besonderem Maße ist dies auf dem Gebiet der indirekten Steuern und insbesondere des Umsatzsteuerrechts der Fall, aber auch zunehmend auf dem Gebiet der direkten Steuern.³³ Daher gewinnt auch die Rechtsprechung des EuG bzw. EuGH in weiten Bereichen des nationalen Steuerrechts an Einfluss.³⁴

Aufgrund der fortlaufenden Internationalisierung wirtschaftlicher Aktivitäten von Unternehmen und auch Privatpersonen nimmt nicht nur die Komplexität der Besteuerung, sondern auch die Gefahr einer internationalen Doppelbesteuerung zu.³⁵ Über einen rein innerstaatlichen Rechtsschutz in Doppelbesteuerungskonflikten kann keine allgemeingültige Lösung realisiert werden, da die nationalen Gerichte u.a. die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ohne grenzüberschreitende Abstimmung selbständig an-

³¹ Vgl. Vogel (Fn. 13) 185, ebd.

³² Birk, DStR 2018, 1, 7.

³³ Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., Köln 2018, § 22 Rn. 300.

³⁴ Jesse, Einspruch und Klage im Steuerrecht, 4. Aufl., München 2017, C Rn. 937.

³⁵ Hendricks, in: Schaumburg/Hendricks, Steuerrechtsschutz, 4. Aufl., Köln 2018, Rn. 8.3.

wenden und die jeweilige Entscheidung keine internationale Bindungswirkung hat.³⁶ In den DBA finden sich in diesem Zusammenhang Streitbeilegungsmechanismen wie z.B. das internationale Verständigungsverfahren (vgl. Art. 25 Abs. 1, 2 OECD-MA 2017) sowie das internationale Schiedsverfahren (vgl. Art. 25 Abs. 5 OECD-MA 2017). Im Bereich der Streitbeilegung im Internationalen Steuerrecht gibt es derzeit eine Vielzahl neuer Entwicklungen³⁷, deren Effizienz abzuwarten bleibt.

³⁶ *Hendricks* (Fn. 35), Rn. 8.4; *Strotkemper*, IStR 2016, 479, 483.

³⁷ Hierzu z.B. *Mammen/Jansen/Rasche*, IStR 2019, 372 ff. Vgl. auch *Lehner*, IStR 2019, 277 ff.