

Inhaltsverzeichnis

Literaturverzeichnis	IV
A. Einleitung	1
B. Grundsätzliches zu DBA und Treaty Override	1
I. Funktion eines DBA	2
II. Einordnung, Rechtfertigung und Wirkungsweise eines Treaty Override	3
1. Definition des Treaty Override	3
2. Gründe für ein Treaty Override	5
a. Missbrauchsverhinderung	6
b. Verhinderung der Keinmalbesteuerung	6
c. Sicherstellung des Steuersubstrates	7
3. Wirkungsweise	8
C. Völkerrechtliche Zulässigkeit	8
I. Völkerrechtlicher Prüfungsmaßstab	9
II. Reaktionsmöglichkeiten des anderen Staates	10
III. Ergebnis – Treaty Override und Völkerrecht.....	11
D. Zulässigkeit nach deutschem Recht	11
I. Art. 25 GG und Treaty Override.....	12
II. Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG und Treaty Override	14
III. Treaty Override und einfachgesetzliches Recht	16
IV. Rechtsstaatsprinzip und Treaty Override	20
1. Beschluss des BVerfG vom 14.10.2004	20
2. Beschlüsse des BFH vom 10.01.2012 und 10.12.2013	21
3. Reaktionen in der Literatur	22
4. Stellungnahme.....	23
5. Ergebnis	25
V. Rechtsvergleichende Auslegung des Grundgesetzes.....	25
VI. Treaty Override und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.....	26
VII. Ergebnis.....	27

E. Europarechtliche Würdigung	28
<i>I. Treaty Override und Art. 293 des EG-Vertrages</i>	29
<i>II. Grundfreiheiten und Treaty Override</i>	30
1. Eingriff in die Grundfreiheiten.....	31
a. Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit.....	31
b. Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit.....	32
c. Eingriff.....	32
d. Folgen für die Rechtfertigung eines Treaty Override	33
2. Rechtfertigung.....	33
a. Rechtfertigung eines Eingriffs in die Niederlassungsfreiheit	33
b. Rechtfertigung eines Eingriffs in die Kapitalverkehrsfreiheit	34
c. Rechtfertigung eines Treaty Override.....	34
3. Verhältnismäßigkeit.....	35
<i>III. Ergebnis auf europarechtlicher Ebene</i>	36
F. Zusammenfassung und Ausblick	36

Literaturverzeichnis

- Bleckmann, Albert* Grundgesetz und Völkerrecht, Studienbuch, Berlin 1975 (zit.: *Bleckmann*, Grundgesetz und Völkerrecht)
- Bron, Jan* Das Treaty Override im deutschen Steuerrecht vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen, in *IStR* 2007, S. 431-436
- Bydlinski, Franz* Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, Lehrbuch, 2. Auflage, Wien/New York 1991 (zit.: *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff)
- Daragan (Wohlschlegel), Hanspeter* Nochmals: Treaty Override und Grundgesetz, in: *IStR* 1998, S. 225-227
- Debatin, Helmut* Zum Grundverständnis der Doppelbesteuerungsabkommen, in: *RIW* 1988, S. 727-729
- Eckert, Ralf* Rechtsschutz gegen „Treaty Overriding“, in: *RIW* 1992, S. 386-388
- Fischer-Zernin, Justus* Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen, in: *RIW* 1987, S. 362-368
- Flick / Wassermeyer / Baumhoff / Schönfeld* Außensteuerrecht, Kommentar, hrsg. v. Franz Wassermeyer u.a., Köln, Loseblattsammlung, Stand: 71. Ergänzungslieferung, November 2013 (zit.: *Bearbeiter*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, AStR*)

- Forsthoff, Ulrich* Treaty Override und Europarecht, in: IStR 2005, 509-512
- Frotscher, Gerrit* Internationales Steuerrecht, Lehrbuch, 3. Auflage, München 2009 (zit.: *Frotscher*, Internationales Steuerrecht)
- Frotscher, Gerrit* Zur Zulässigkeit des „Treaty Override“, in: Festschrift für Harald Schaumburg zum 65. Geburtstag, hrsg. v. Wolfgang Spindler u.a., Köln 2009, S. 687-714
- Gamper, Anna* Methodische Problemstellungen der Rechtsvergleichung als Auslegungsmethode des Verfassungsrechts, in: Rechtsvergleichung als juristische Auslegungsmethode (IGKK Band IV), hrsg. v. Anna Gamper und Bea Verschraegen, Wien 2013, S. 163-193 (zit.: *Gamper*, in: Rechtsvergleichung)
- Gebhardt, Ronald* Deutsches Tax Treaty Overriding, 1. Auflage, Wiesbaden 2013 (zit.: *Gebhardt*, Deutsches Tax Treaty Overriding)
- Gosch, Dietmar* Über das Treaty Overriding – Bestandsaufnahme – Verfassungsrecht – Europarecht, in: IStR 2008, S. 413-421
- Hahn, Hartmut* Treaty Overriding sine ira et studio, in: IStR 2011, S. 863-870
- Hilbert, Lukas* Unilaterale treaty-override-Regelungen bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, in: IStR 2012, S. 405-409

Hobe, Stephan

Europarecht, Lehrbuch, 7. Auflage, München 2012 (zit.: *Hobe*, Europarecht)

Hübschmann/Hepp/Spitaler

Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. v. Wolfgang Spindler u.a., Köln, Loseblattsammlung, Stand: 225, Ergänzungslieferung, Dezember 2013 (zit.: *Bearbeiter*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO)

Jankowiak, Ingo

Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Dissertation, Baden-Baden 2009 (zit.: *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung)

Jansen, Lothar / Weidmann, Matthias

Treaty Overriding und Verfassungsrecht, Beurteilung der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Treaty Overrides am Beispiel des § 50d EStG, in: IStR 2010, S. 596-605

Jarass, Hans

Die Erklärung von Vorbehalten zu völkerrechtlichen Verträgen, in: DÖV 1975, S. 117-124

Kahler, Björn

Die Freistellungsmethode in deutschen Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag, Dissertation, Frankfurt am Main 2007 (zit.: *Kahler*, Die Freistellungsmethode)

Kippenberg, Johannes

Diskussion zu den Vorträgen von Professor Stein und Dr. Forsthoff, in: IStR 2006, S. 512-513

- Kofler, Georg* Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Wien 2007 (zit.: *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht)
- Krumm, Marcel* Legislativer Völkervertragsbruch im demokratischen Rechtsstaat, in: AöR 138 (2013), S. 363-410
- Kruse, Heinrich Wilhelm* Steuerrecht I, Allgemeiner Teil, Studienbuch, 3. Auflage, München 1973 (zit.: *Kruse*, Steuerrecht)
- Langbein, Volker* Doppelbesteuerungsabkommen im Spannungsfeld zwischen nationalem Recht und Völkerrecht, in: RIW 1984, S. 531-540
- Lehner, Moris* Beseitigt die neue Verfassung für Europa die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung?, in: IStR 2005, S. 397-398
- Lehner, Moris* Treaty Override im Anwendungsbereich des § 50d EStG, in: IStR 2012, S. 389-404
- Leisner, Walter* Abkommensbruch durch Außensteuerrecht?, in: RIW 1993, S. 1013-1020
- Maunz/Dürig* Kommentar zum Grundgesetz, hrsg. v. Roman Herzog, Rupert Scholz u.a., München, Loseblattsammlung, Stand: 69. Ergänzungslieferung Mai 2013 (zit.: *Bearbeiter*, in: *Maunz/Dürig*, GG)

*von Münch, Ingo (Begr.) /
Kunig, Philip (Hrsg.)*

Grundgesetz, Kommentar, Band 1 (Präambel
bis Art. 69), 6. Auflage, München 2012 (zit.
Bearbeiter, in: *von Münch/Kunig*, GG)

Musil, Andreas

Deutsches Treaty Overriding und seine Ver-
einbarkeit mit Europäischem Gemeinschafts-
recht, Dissertation, Berlin 2000 (zit. *Musil*,
Deutsches Treaty Overriding)

Musil, Andreas

Spielräume des deutschen Gesetzgebers bei
der Verhütung grenzüberschreitender Steu-
erumgehung, in: RIW 2006, S. 287-294

Rehfeld, Lars

Die Vereinbarkeit des Außensteuergesetzes
mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages,
Dissertation, Frankfurt am Main 2008 (zit.:
Rehfeld, Die Vereinbarkeit des Außensteuer-
gesetzes)

Rust, Alexander / Reimer, Ekkehart

Treaty Override im deutschen Internationalen
Steuerrecht, in: IStR 2005, S. 843-849

Sachs, Michael (Hrsg.)

Grundgesetz, Kommentar, 6. Auflage, Mün-
chen 2011 (zit.: *Bearbeiter*, in: *Sachs*, GG)

Schade, Dirk

Die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Rege-
lung des § 50 Abs. 3 EStG – Zu den Grenzen
und dem Bedürfnis nach einer spezialgesetz-
lichen Regelung, Dissertation, Berlin 2013
(zit.: *Schade*, Die deutsche Anti-Treaty-
Shopping-Regelung)

Schaumburg, Harald

Internationales Steuerrecht, Lehrbuch,
3. Auflage, Köln 2011 (zit.: *Schaumburg*,
Internationales Steuerrecht)

- Scherer, Thomas* Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, Dissertation, München 1995 (zit.: *Scherer*, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht)
- Schön, Wolfgang* Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und das internationale Steuerrecht, in: Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, hrsg. v. Rudolf Gocke u.a., München 2005, S. 489-521
- Schwarze, Jürgen (Hrsg.)* EU-Kommentar, 3. Auflage, Baden-Baden 2012 (zit.: *Bearbeiter*, in: *Schwarze*, EU-Kommentar)
- Seer, Roman* Grenzen der Zulässigkeit eines treaty overriding am Beispiel der Switch-over-Klausel des § 20 AStG (Teil I und II), in: IStR 1997, S. 481-486 und S. 520-525
- Stein, Torsten* Völkerrecht und nationales Steuerrecht im Widerstreit?, in: IStR 2006, S. 505-509
- Stein, Torsten / von Buttlar, Christian* Völkerrecht, Lehrbuch, 13. Auflage, München 2012 (zit.: *Stein/von Buttlar*, Völkerrecht)
- Tipke, Klaus / Kruse, Wilhelm* Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Köln, Loseblattsammlung, Stand: 134. Ergänzungslieferung, Dezember 2013 (zit.: *Bearbeiter*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO)
- Tipke, Klaus / Lang, Joachim* Steuerrecht, Lehrbuch, 21. Auflage, Köln 2013 (zit.: *Bearbeiter*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht)

- Vogel, Klaus* Wortbruch im Verfassungsrecht, in: JZ 1997, S. 161-167
- Vogel, Klaus* Neue Gesetzgebung zur DBA-Freistellung, in: IStR 2007, S. 225-228
- Vogel, Klaus* Völkerrechtliche Verträge und innerstaatliche Gesetzgebung – Eine neue Entscheidung des BVerfG hat Bedeutung auch für die Beurteilung des treaty override –, in: IStR 2005, S. 29-30
- Vogel, Klaus* Keine Bindung an völkervertragswidrige Gesetze im offenen Verfassungsstaat, in: Liber Amicorum für Peter Häberle zum 70. Geburtstag, hrsg. v. Alexander Blankenagel u.a., Tübingen 2004, S. 481-499
- Vogel, Klaus (Begr.) / Lehner, Moris (Hrsg.)* Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Auflage, München 2008 (zit.: *Bearbeiter*, in: *Vogel/Lehner*, DBA)
- Wassermeyer* Doppelbesteuerung, Kommentar, hrsg. v. Franz Wassermeyer u.a., München, Loseblattsammlung, Stand: 124. Ergänzungslieferung, Oktober 2013 (zit.: *Bearbeiter*, in: *Wassermeyer*, DBA)
- Wassermeyer, Franz* Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen durch den Bundesfinanzhof, in: StuW 1990, S. 404-412
- Wassermeyer, Franz* Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, in: DStJG 19 (Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt), hrsg. v. Moris Lehner, Köln 1996, S. 151-165 (zit.: *Wassermeyer*, in: DStJG 19)

Weigell, Jörg

„Treaty Override“ durch § 20 Abs. 2 AStG?
Unerfreulich – einfach gesetzlich unwirksam
– verfassungswidrig, in: Festschrift für Se-
bastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag,
Bonn 2009, S. 575-583

Weigell, Jörg

Das Verhältnis der Vorschrift des § 2a EStG
zu den Doppelbesteuerungsabkommen, in:
RIW 1987, S. 122-140

Wohlschlegel, Hanspeter

Doppelbesteuerungsabkommen: Treaty
Override und Grundgesetz, in: FR 1993,
S. 48-50

Gebraucht werden die üblichen Abkürzungen, vgl.

Kirchner, Hildebert: Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache,

7. Auflage, Berlin/Boston 2013

A. Einleitung

Die Bundesrepublik Deutschland hat alleine auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung bilaterale Abkommen mit 94 Staaten geschlossen.¹ Diese Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) werden aber vielfach durch Vorschriften des Gesetzgebers eingeschränkt oder außer Kraft gesetzt. Beispiele für solche als „Treaty Override“ bezeichnete Normen sind z.B. die §§ 20 Abs. 1, 2 AStG; 15 Abs. 1a; 17 Abs. 5; 50d Abs. 1, 3, 8, 9 EStG; 8b Abs. 1; 26 KStG.²

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich nicht mit der Zulässigkeit einzelner dieser Vorschriften, sondern beleuchtet die grundsätzliche Zulässigkeit und Grenzen von Gesetzen, die bilaterale Abkommen einfachgesetzlich außer Kraft setzen. Abzugrenzen sind zu Beginn die Begrifflichkeiten des DBA und des Treaty Override. Darauf aufbauend folgt die Prüfung der völkerrechtlichen Zulässigkeit, die Grundlage für die Beurteilung nach dem nationalen Recht ist. Denn bei Letzterem spielt es eine entscheidende Rolle, inwieweit das Völkerrecht verfassungsrechtliche Wirkung entfaltet. Aufwind bekommen hat die Diskussion um die Zulässigkeit von Treaty Overrides nach nationalem Recht jüngst durch zwei Vorlagebeschlüsse des BFH³, die ebenso thematisiert werden wie die europarechtliche Zulässigkeit eines Treaty Override.

B. Grundsätzliches zu DBA und Treaty Override

Zunächst liegt das Augenmerk auf dem Zusammenhang zwischen DBA und Treaty Override. Wenn ein Treaty Override genutzt wird, um ein DBA einzuschränken oder außer Kraft zu setzen, ist zu klären, wie diese Begrifflichkeiten zueinander im Verhältnis stehen, welche

¹ Stand 01.01.2013, vgl. BMF v. 22.01.2013, BStBl I 2013, 162 ff.

² Vgl. *Englisch*, in: *Tipke/Lang*, § 5 Rn. 26.

³ BFH, Beschluss v. 10.12.2013, Az. I R 4/13, DStR 2014, 306 ff. und Beschluss v. 10.12.2013, Az. I R 4/13, DStR 2014, 306 ff.

Merkmale ein DBA aufweist und was unter einem Treaty Override konkret zu verstehen ist.

I. Funktion eines DBA

Das Recht zur Besteuerung steht den Staaten originär kraft eigener Souveränität zu.⁴ Voraussetzung für eine Besteuerung ist nach dem Völkerrecht ein Anknüpfungspunkt räumlicher oder personeller Art.⁵ Ist das Steuersubjekt im Staatsgebiet ansässig, erfolgt regelmäßig eine Besteuerung des gesamten Welteinkommens.⁶ Neben die unbeschränkte Steuerpflicht tritt regelmäßig noch eine beschränkte Steuerpflicht, die auf dem Territorialitätsprinzip beruht. Dabei werden die auf dem deutschen Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte der Besteuerung unterworfen, unabhängig vom Wohnsitz desjenigen, dem die Einkünfte zuzurechnen sind.⁷ Die kumulative Anwendung des Welteinkommens- und des Territorialitätsprinzips führt im Regelfall bei grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeit dazu, dass sich ein Steuerpflichtiger dem Steuerzugriff mehrerer Staaten ausgesetzt sieht.⁸

An dieser Stelle knüpfen nunmehr die DBA an, die den treffenderen amtlichen Titel „Abkommen zur *Vermeidung* der Doppelbesteuerung“⁹ tragen. Demnach ist Sinn und Zweck eines DBA den doppelten steuerlichen Zugriff auf ein Steuersubjekt oder ein Steuerobjekt durch eine zwischenstaatliche Regelung zu beseitigen. Rechtsdogmatisch weisen die Abkommen weder ein Besteuerungsrecht zu, noch lösen sie im Rahmen der Besteuerung einen Kompetenzkonflikt zwischen zwei Staaten auf.¹⁰ Die DBA wirken lediglich als Schranken des nati-

⁴ *Debatin*, in: RIW 1988, 727, 728; *Wassermeyer*, in: StuW 1990, 404, 411.

⁵ *Musil*, Deutsches Treaty Overriding, S. 27.

⁶ So *Musil*, Deutsches Treaty Overriding, S. 27; für Deutschland vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG.

⁷ Im deutschen Steuerrecht § 1 Abs. 4 EStG i.V.m. § 49 EStG.

⁸ So auch *Musil*, Deutsches Treaty Overriding, S. 27; detailliert dazu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 12.2.

⁹ Vgl. etwa vor Artikel 1 im DBA mit Polen, BGBl II 2004, 1304.

¹⁰ *Debatin*, in: RIW 1988, 727, 728, dort auch zum folgenden Satz.

onalen Besteuerungsrechts.¹¹ Flankiert werden diese Vorschriften allerdings auch von solchen, deren Zweck in der Vermeidung der Nicht- oder Minderbesteuerung liegt.¹² Die ersten Abkommen Mitte des 19. Jahrhunderts wurden nur mit Blick auf die Eindämmung von Steuerumgehung und Steuerhinterziehung abgeschlossen.¹³ Die heutigen DBA erfüllen also eine Doppelfunktion: Primär beseitigen sie eine Doppelbesteuerung, sekundär sollen sie zudem eine Minder- oder gar doppelte Nichtbesteuerung unterbinden.

II. Einordnung, Rechtfertigung und Wirkungsweise eines Treaty Override

Die Begriffsbestimmung des Treaty Override ist für die spätere Beurteilung essentiell. Darüber hinaus ist abzugrenzen, welche Merkmale einem Treaty Override zugeschrieben werden und was zwar ähnlich wie ein Treaty Override wirkt, aber nicht als solches zu behandeln ist.

1. Definition des Treaty Override

Zunächst stellt sich die Frage, was „Treaty Override“ bedeutet. Wörtlich lässt sich der aus dem amerikanischen Steuerrecht stammende Begriff des „Treaty Override“¹⁴ etwa mit „Abkommensaußerkraftsetzung“¹⁵ übersetzen.¹⁶ Demnach ist ein Treaty Override eine staatliche Maßnahme, die ein DBA zumindest teilweise derogiert. Der Steuerausschuss der OECD definiert in seinem Bericht vom 02.10.1989 ein

¹¹ *Musil*, Deutsches Treaty Overriding, S. 29; zum Ineinandergreifen bei der Prüfung von DBA und nationalem Besteuerungsrecht *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA Einl. Rn. 90.

¹² Vgl. *Kahler*, Die Freistellungsmethode, S. 19.

¹³ Zwischen Frankreich, Belgien und Luxemburg, vgl. *Kruse*, Steuerrecht, S. 54.

¹⁴ Diesen Terminus nutzen etwa *Kippenberg*, in: *IStR* 2006, 512, 513; *Forsthoff*, in: *IStR* 2006, 509 ff.; *Weigell*, in: *FS Spiegelberger*, 575 ff.

¹⁵ *Musil*, Deutsches Treaty Overriding, S. 26 schließt sich der Übersetzung „Abkommensüberrollung“ an, ignoriert dabei aber den juristischen Kontext und die damit näher liegende Übersetzung „außer Kraft setzen“.

¹⁶ Gebräuchlich ist daneben auch der Begriff des „Treaty Overriding“, so verwendet von *Seer*, in: *IStR* 1997, 481 ff.; 520 ff.; *Stein*, in: *IStR* 2006, 505 ff. verwendet je nach grammatikalischem Zusammenhang „treaty override“ bzw. „treaty overriding“.

Treaty Override als „*enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations*“¹⁷. Nicht jede staatliche Handlung, die einen Tatbestand aus dem Anwendungsbereich eines DBA fallen lässt, stellt also ein Treaty Override dar. Es werden nur Akte der Legislative¹⁸ als Treaty Override bezeichnet, die eine im DBA getroffene Entscheidung davon abweichend regeln. Folglich setzt ein Treaty Override stets eine Normenkollision zwischen nationalem Recht und DBA voraus.¹⁹

Subsumtions- sowie Qualifikationskonflikte²⁰, die bei der Auslegung von DBA zwischen den Staaten auftreten, sind demnach nicht Treaty Override, sondern natürliches Produkt eines bilateralen Vertrages und z.B. im Rahmen des Verständigungsverfahrens nach Art. 25 OECD-MA zu lösen.²¹ Auch die Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Doppelbesteuerungsabkommen mit Hilfe der Verwendung von § 42 AO als Einkünftezurechnungsvorschrift, die den abkommensrechtlichen Bereich nicht berührt, stellt mangels Normenkollision kein Treaty Override dar.²² Selbst bei Akten der Legislative ist zu unterscheiden: Da DBA im Gegensatz zu nationalem Recht die Einkünfteermittlung, Einkünftezurechnung oder Einkünftezuordnung bis auf wenige Ausnahmen nicht regeln²³, kann der Gesetzgeber national dem DBA durch Einkünftezurechnungen „indirekt“ die Grundlage entziehen ohne eine Normenkollision herbeizuführen. Dazu hat ein Treaty Override eine starke völkerrechtliche Komponente, wogegen „indirekte“ Einwirkungen nur innerstaatlich eine Einschränkung subjektivi-

¹⁷ OECD Committee on Fiscal Affairs, Report on Tax Treaty Overrides, in: Tax International Notes (TNI) 1990, 25.

¹⁸ Vgl. Gebhardt, Deutsches Tax Treaty Overriding, S. 6.

¹⁹ So Musil, in: RIW 2006, 287, 288; Weigell, in: FS Spiegelberger, 575 spricht von Konfliktkollision innerstaatlicher und DBA-Normen.

²⁰ Zur Unterscheidung Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 16.79 ff.

²¹ Musil, Deutsches Treaty Overriding, S. 31 f.; zur unterschiedlichen Konfliktbewältigung bei Qualifikations- und Subsumtionskonflikten Schaumburg, Internationales Steuerrecht, Rn. 16.81 und Rn. 16.89.

²² Fischer-Zernin, in: RIW 1987, 362, 368.

²³ Wassermeyer, in: StuW 1990, 404, 405, 408.

ver Rechte darstellen.²⁴ Daraus kann geschlossen werden, dass nur ein direkter Eingriff ein Treaty Override darstellt, was auch aus der OECD-Formulierung „*in clear contradiction*“ deutlich wird.

Ein Treaty Override liegt demnach vor, wenn nach Abschluss eines DBA die Legislative im vollen Bewusstsein, direkten Einfluss auf die getroffenen Vereinbarungen im DBA zu nehmen und diese außer Kraft zu setzen, ein dem DBA widersprechendes nationales Gesetz erlässt.²⁵

2. Gründe für ein Treaty Override

Der Abschluss eines völkerrechtlichen Vertrags, wie der eines DBA, ist sowohl auf der Seite Deutschlands als auch auf der Seite der Vertragspartner mit einem hohen Zeit-, Personal- und damit auch monetärem Aufwand verbunden.²⁶ Es liegt daher nicht auf der Hand, warum einzelne Staaten diese bilateral geschlossenen Verträge durch nationale Gesetze bewusst umgehen. Als Auslöser für eine Reihe offener Treaty Override Regelungen wird der *Foreign Investment and Real Property Tax Act* (FIRPTA) der USA aus dem Jahr 1980 angesehen, der nach einer als „*treaty honeymoon*“ bezeichneten ca. fünfjährigen Karenzzeit am 01.11.1985 in Kraft getreten ist.²⁷ Entgegen völkerrechtlichen Abkommen strich der FIRPTA die Steuerfreiheit der Gewinne nicht in den USA ansässiger Personen aus der Veräußerung von Anteilen an Immobilienholdings.²⁸ Die USA befürchteten wohl wie die meisten Staaten, die sich Treaty Overrides bedienen²⁹, Steuerausfälle durch geschicktes Ausnutzen der bestehenden DBA. Die Recht-

²⁴ Musil, Deutsches Treaty Overriding, S. 33 ff.

²⁵ Ähnlich Frotscher, Internationales Steuerrecht, Rn. 50; Schade, Die Deutsche Anti-Treaty-Shopping-Regelung, S. 177.

²⁶ So auch Weigell, in: FS Spiegelberger, 575, 582.

²⁷ Vgl. Weigell, in: FS Spiegelberger, 575, 577; Vogel, in: JZ 1997, 161 f.; zum *treaty honeymoon* Rehfeld, Die Vereinbarkeit des Außensteuergesetzes, S. 436 f.

²⁸ Dazu etwa Langbein, in: RIW 1984, 531, 536, der auch darauf hinweist, dass Deutschland zu diesem Zeitpunkt selbst etwa mit § 14 Abs. 4 AStG oder §§ 2a, 15a EStG gegen bestehende DBA hätte verstoßen können.

²⁹ Vgl. Gosch, in: IStR 2008, 413, 414.

fertigung von Treaty Override erschöpft sich dementsprechend hauptsächlich in der Missbrauchsverhinderung; weitere Ziele sind die Verhinderung der Keinmalbesteuerung und die Sicherstellung des Steuersubstrates.³⁰

a. Missbrauchsverhinderung

Ein Treaty Override zur Missbrauchsverhinderung setzt an dem Punkt an, an dem die Regelungen in DBA zur Steueroptimierung ausgenutzt werden, ohne dass diese steuerliche Konstruktion daneben eine wirtschaftliche Funktion erfüllt. Als Beispiel sei hier das „*treaty shopping*“ genannt: Ein Steuerpflichtiger begehrt die Steuervorteile eines DBA ohne in einem der Vertragsstaaten ansässig zu sein und gründet zu diesem Zweck in einem der Abkommenstaaten eine Zwischengesellschaft als Rechtsträgerin.³¹ Dieser Gestaltung soll § 50d Abs. 3 EStG vorgreifen.³² Als „außensteuerliches Abwehrregime“³³ zum Schutz vor der Abwanderung des Steuersubstrates in Niedrigsteuerm Länder dient auch § 20 Abs. 1, 2 AStG i.V.m. den §§ 7-18 AStG.³⁴

b. Verhinderung der Keinmalbesteuerung

Wenn sowohl Wohnsitz- als auch Quellenstaat die Einkünfte bewusst oder unbewusst³⁵ nicht besteuern, kann es zu einer doppelten Nichtbesteuerung bzw. Keinmalbesteuerung der Einkünfte kommen. Hierfür hat sich der Begriff „weiße Einkünfte“³⁶ eingebürgert. Diese Fallkons-

³⁰ Dazu *Gosch*, in: IStR 2008, 413, 414 ff.

³¹ Frei nach *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 42 AO Rn. 101.

³² Zu § 50d Abs. 3 EStG eingehend *Schade*, Die deutsche Anti-Treating-Shopping-Regelung, S. 179 ff., der ein Treaty Override annimmt, soweit keine Missbrauchsvorbehalte im DBA selbst vorgesehen sind; auch *Gosch*, in: IStR 2008, 413, 415 nimmt ein materielles Treaty Override an.

³³ *Krumm*, in: AöR 138 (2013), 363, 370.

³⁴ Zu § 20 AStG ausführlich *Rehfeld*, Die Vereinbarkeit des Außensteuergesetzes, S. 433 ff.; *Gosch*, in: IStR 2008, 413, 416 bezweifelt die Missbrauchsabwehr bei § 20 Abs. 2 AStG und spricht davon, dass „vertraglich weggegebenes Besteuerungspotential unilateral zurückgeholt“ wird.

³⁵ Dazu *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung, S. 63 ff.

³⁶ Kritisch zu der Begrifflichkeit – nicht ohne Humor *Vogel*, in: IStR 2007, 225, 226, dort insbesondere die Fußnote 7.

tellationen treten hauptsächlich bei Anwendung der Freistellungsmethode auf.³⁷ Der Ansässigkeitsstaat versucht weißen Einkünften u.a. mit sog. *subject to tax*- und *switch over*-Klauseln zu begegnen.³⁸ Beispielsweise sei der Quellenstaat genannt, der die Einkünfte von der Steuer ausnimmt oder nach Art. 10 Abs. 2; 11 Abs. 2 OECD-MA niedrig besteuert.³⁹ Hierfür bestimmt schon Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA, dass der Wohnsitzstaat diese Einkünfte nicht von der Besteuerung freistellt.⁴⁰ Aufgrund der Tatsache, dass aktuelle DBA häufig keine oder keine wirksamen Klauseln⁴¹ i.S.v. Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA enthalten, hat der Gesetzgeber der Bundesrepublik Deutschland mit § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG⁴² eine *subject to tax*-Regelung geschaffen, die den Regelungsgehalt des Art. 23 A OECD-MA für alle offenen Besteuerungszeiträume unilateral anordnet.⁴³ Soweit ein DBA keine entsprechende Regelung enthält, wirkt § 50d Abs. 9 EStG damit konstitutiv und stellt ein Treaty Override dar.⁴⁴

c. Sicherstellung des Steuersubstrates

Ein eher rein fiskalischer Grund ist in der Sicherstellung des Steuersubstrates zu sehen. Dabei hat der Staat die Befürchtung, dass ihm infolge des Verlustes territorialer Besteuerungszugriffe Steuereinnahmequellen verloren gehen. In der jüngeren Vergangenheit reagierte der Gesetzgeber auf die Europäisierung des Steuerrechts und den da-

³⁷ Eingehend *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung, S. 83 ff.

³⁸ *Jansen/Weidmann*, in: IStR 2010, 596, 598.

³⁹ Es besteht jedoch die Gefahr, dass wohlbegründete steuersystematische Entscheidungen des Abkommenspartners konterkariert werden, vgl. *Hilbert*, in: IStR 2012, 405, 408.

⁴⁰ Zur Wirkung von Art. 23 A Abs. 4 OECD-MA etwa *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer*, DBA, Art. 23 A MA Rn. 146, dort auch zum nachfolgenden Satz.

⁴¹ Vgl. BFH, Urteil v. 17.12.2003, Az. I R 14/02, BStBl II 2004, 260, der eine entsprechende Klausel in Art. 23 Abs. 3 DBA Kanada 1981 für unwirksam erklärt hat.

⁴² Einfügung durch das JStG 2007 v. 13.12.2006, BStBl I 2007, 28.

⁴³ Kritisch zur Rückwirkung *Gosch*, in: IStR 2008, 413, 416.

⁴⁴ Vgl. dazu *Schönfeld*, in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, AStR, § 50 Abs. 9 EStG Rn. 33; *Gosch*, in: IStR 2008, 413, 416.

mit drohenden Verlust des Besteuerungssubstrates mit diversen Vorschriften im Rahmen des SEStEG⁴⁵ ⁴⁶.

3. Wirkungsweise

Die Wirkung eines Treaty Override hängt von seinem Regelungsgehalt ab. Im Fall einer *switch over*-Klausel wird das Abkommen zwar im Bezug auf die Zuordnung des Besteuerungsrechts angewandt. Statt die Einkünfte nach der Freistellungsmethode von der Besteuerung mit Ausnahme der Einbeziehung in den Progressionsvorbehalt auszunehmen, wendet der Ansässigkeitsstaat aber die Anrechnungsmethode⁴⁷ an und durchbricht somit die Regelungen des DBA. Ähnliches gilt für *subject to tax*-Klauseln. Hier wendet der Ansässigkeitsstaat das DBA nur dann an, wenn der Quellenstaat nachweislich von seinem Besteuerungsrecht in einem bestimmten Maße Gebrauch gemacht hat.⁴⁸ Im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG wird unter besonderen Voraussetzungen die Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter durchbrochen, sodass eine Einkünftezurechnung bei letzterem erfolgt. Ein Treaty Override greift mithin die im DBA getroffenen Vereinbarungen auf und modifiziert oder überschreibt diese vollständig mit einer eigenständigen Rechtsfolge.

C. Völkerrechtliche Zulässigkeit

Nachdem Begriff und Wirkungsweise eines Treaty Override behandelt worden sind, ist fraglich ob ein Treaty Override nach dem Völkerrecht ein zulässiges Instrument darstellt, um die unter B. II. 2. aufgeführten Ziele zu erreichen. Ein DBA stellt einen völkerrechtlichen Vertrag dar.⁴⁹ Er tritt im Regelfall mit Austausch der Ratifikationsurkunden in

⁴⁵ Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften v. 07.12.2006, BGBl I 2007, 68.

⁴⁶ Vgl. dazu im Einzelnen *Gosch*, in: IStR 2008, 413, 417.

⁴⁷ In Deutschland § 34c Abs. 1 EStG.

⁴⁸ Vgl. § 50d Abs. 8, 9 EStG.

⁴⁹ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 43; zu den Voraussetzung eines völkerrechtlichen Vertrages, vgl. *Stein/von Buttlar*, Völkerrecht, Rn. 27 ff.

Kraft.⁵⁰ Die Ratifikation erfolgt – ungeachtet der Frage, ob Völkerrecht zu deutschem nationalen Recht in einem monistischen oder dualistischen Verhältnis steht⁵¹ – gem. Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG unter Mitwirkung bzw. mit Zustimmung der gesetzgebenden Körperschaft. Ein Treaty Override ist folglich dann völkerrechtlich zulässig, wenn es einen völkerrechtlichen Vertrag brechen darf.

I. Völkerrechtlicher Prüfungsmaßstab

Um beurteilen zu können, ob ein Treaty Override Völkerrecht verletzt, wird zunächst ein Prüfungsmaßstab benötigt. Prüfungsmaßstab im Bereich völkerrechtlicher Verträge ist das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge⁵², welches das zuvor bereits gewohnheitsrechtliche anerkannte Recht zwischen den Staaten schriftlich fixiert.⁵³ Es beinhaltet u.a. Regelungen zur Auslegung von völkerrechtlichen Verträgen, ihrer Wirksamkeit und eventuellen Vorbehalten. Daneben kodifiziert Art. 26 WÜRV bereits in seiner amtlichen Überschrift den Grundsatz *pacta sunt servanda* – geschlossene Verträge sind einzuhalten. Art. 27 WÜRV stellt zusätzlich klar, dass eine Berufung auf nationales Recht nicht möglich ist, um die Nichterfüllung eines Vertrages zu rechtfertigen. Löst einer der Vertragsstaaten einen völkerrechtlichen Vertrag unilateral zum Teil dadurch auf, dass er ein nationales Gesetz erlässt, das mit dem geschlossenen DBA nicht mehr zu vereinbaren ist, verstößt dieser Staat gegen die in Art. 26 WÜRV aufgeführte Verpflichtung, den Vertrag „nach Treu und Glauben“ zu erfüllen. Einfach gesagt: Ein Treaty Override ist ein völkerrechtlicher Vertragsbruch und stellt völkerrechtliches Unrecht dar.⁵⁴

⁵⁰ Frotscher, Internationales Steuerrecht, Rn. 45; vgl. Art. 30 Abs. 2 OECD-MA.

⁵¹ Dazu Stein/von Buttlar, Völkerrecht, Rn. 173 ff., 189 ff., die stärker zum Dualismus tendieren vgl. Rn. 209; zusammenfassend Musil, Deutsches Treaty Overriding, 45 ff.; a.A. Rojahn, in: von Münch/Kunig, GG, Art. 59 Rn. 36.

⁵² Wiener Übereinkommen vom 23.05.1969 über das Recht der Verträge, Zustimmungsgesetz vom 03.08.1985, BGBl II 1985, 927; im Folgenden: WÜRV.

⁵³ Vgl. Stein/von Buttlar, Völkerrecht, Rn. 34.

⁵⁴ Dazu Krumm, in: AöR 138 (2013), 363, 364; Frotscher, Internationales Steuerrecht, Rn. 51; zu der Frage, ab welchem Grad schon ein völkerrechtliches Unrecht vorliegt Stein, in: IStR 2006, 505, 506 f.

II. Reaktionsmöglichkeiten des anderen Staates

Die Frage lautet nun, welche Möglichkeiten der Staat hat, der keine Vertragsverletzung begangen hat, um auf dieses völkerrechtliche Unrecht zu reagieren. Zunächst hat er die Möglichkeit, den Vertrag gem. Art. 60 Abs. 1 WVRK zu beenden oder ganz oder teilweise zu suspendieren, soweit eine „erhebliche Verletzung“ vorliegt.⁵⁵ Eine „erhebliche Verletzung“ definiert Art. 60 Abs. 3 WÜRV als eine „Verletzung einer für die Erreichung des Vertragsziels oder des Vertragszwecks wesentlichen Bestimmung“. Treaty Overrides stellen sich nicht in jedem Fall gegen das Vertragsziel oder den Vertragszweck.⁵⁶ Sie können jedoch unter Umständen dazu führen, dass ein Lebenssachverhalt gerade wegen des Treaty Override doppelt besteuert wird und unterlaufen dadurch den gesamten Vertragszweck des DBA.⁵⁷ Dies ist beispielsweise dann gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige weigert oder nicht in der Lage ist, den nach § 50d Abs. 8 EStG geforderten Nachweis zu erbringen. Nicht nur die Kündigung des DBA gem. Art. 60 WÜRV, sondern auch die Suspendierung anderer völkerrechtlicher Verträge, die Forderung von Schadensersatz oder die Zufügung verhältnismäßigen völkerrechtlichen Unrechts im Rahmen der Staatenverantwortlichkeit kann der andere Staat durchsetzen.⁵⁸ Ein Schweigen des anderen Staates auf einen Vertragsbruch hin kann zwar gem. Art. 45 lit. b WÜRV zu einem Verlust völkerrechtlicher Ansprüche führen, völkerrechtliches Unrecht bleibt ein Treaty Override trotz alledem.⁵⁹ Sind beide Staaten mit der abweichenden Behandlung einverstanden, können sie den Vertrag einvernehmlich ändern oder diesen in übereinstimmender Weise in der Praxis abgeändert ausüben.⁶⁰

⁵⁵ Vgl. *Stein/von Buttlar*, Völkerrecht, Rn. 105 ff.

⁵⁶ Vgl. dazu *Lehner*, in: *IStR* 2012, 389, 398 f.

⁵⁷ Zur möglichen Doppelbesteuerung *Bron*, in: *IStR* 2007, 431, 435 f.

⁵⁸ So *Stein*, in: *IStR* 2006, 505, 506; zur Staatenverantwortlichkeit als Grundlage völkerrechtlicher Repressalien *Stein/von Buttlar*, Völkerrecht, Rn. 1101 ff.

⁵⁹ *Rust/Reimer*, in: *IStR* 2005, 843, 844 f.; kritisch bzgl. des Schweigens als Rechtsverzicht *Stein*, in: *IStR* 2006, 505, 507.

⁶⁰ *Stein*, in: *IStR* 2006, 505, 507.

Obwohl den Vertragsstaaten die aufgeführten repressiven Handlungsmöglichkeiten zustehen, werden diese in der Praxis – wohl weil regelmäßig nicht die eigenen Staatsangehörigen und Unternehmen betroffen sind – kaum genutzt.⁶¹ Die eigenen Staatsangehörigen haben nämlich, da das DBA nur völkervertragsrechtlich *inter partes*⁶² zwischen den Staaten als Völkerrechtssubjekte gilt, keinen direkten Anspruch aus dem DBA.⁶³

III. Ergebnis – Treaty Override und Völkerrecht

Im Bereich der völkerrechtlichen Zulässigkeit ist die Rechtslage eindeutig. Der völkerrechtliche Vertrag wird durch ein Treaty Override in unzulässiger Weise gebrochen. Der nicht vertragsbrüchig gewordene Staat hat umfassende Möglichkeiten gegen den anderen Staat vorzugehen. In der Praxis werden diese Maßnahmen aber kaum umgesetzt, sodass der völkerrechtliche Verstoß regelmäßig ungeahndet bleibt. Diese Praxis darf aber nicht zu dem Fehlschluss führen, das „Können“ mit dem „Dürfen“ gleichzusetzen.⁶⁴

D. Zulässigkeit nach deutschem Recht

Ein Treaty Override zieht auf Völkerrechtsebene keine merkbaren Konsequenzen nach sich. Es ist allerdings auf nationaler Ebene zu prüfen, ob nicht die Verletzung völkervertraglicher Pflichten auch gegen das Grundgesetz verstößt. Insbesondere Art. 25; 59 Abs. 2 S. 1 GG könnten einen besonderen Schutz und Anwendungsvorrang von völkerrechtlichen Verträgen auf Verfassungsebene begründen und damit die Verfassungswidrigkeit von Treaty Overrides bedeuten. Au-

⁶¹ Langbein, in: RIW 1988, 875, 878; Stein, in: IStR 2006, 505, 508; Bron, in: IStR 2007, 431, 435.

⁶² Kritisch dazu Weigell, in: FS Spiegelberger, 575, 582, der dem einzelnen Bürger Ansprüche aus dem völkerrechtlichen Vertrag zubilligen will. Weigell ignoriert dabei nicht nur die unterschiedlichen Rechtsquellenebenen völlig, sondern auch dass der einzelne Bürger kein Völkerrechtssubjekt ist; vgl. dazu Frotscher, in: FS Wassermeyer, 687, 694.

⁶³ Frotscher, Internationales Steuerrecht, Rn. 47; Langbein, in: RIW 1988, 875, 878; Wassermeyer, in: Wassermeyer, DBA, Art. 1 Rn. 12.

⁶⁴ Rust/Reimer, in: IStR 2005, 843, 844.

ßerdem ist die Wirkungsweise von § 2 AO auf Treaty Overrides zu erörtern. Nach zwei Vorlagebeschlüssen des BFH ist darüber hinaus eine Auffassung zu diskutieren, die einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip in Treaty Override sehen möchte.

I. Art. 25 GG und Treaty Override

Ein Treaty Override könnte einen Verstoß gegen Art. 25 GG darstellen. Art. 25 GG bestimmt, dass die allgemeinen Regeln des Völkerrechts Bestandteil des Bundesrechts sind und den Gesetzen vorgehen. Unter die allgemeinen Regeln des Völkerrechts fällt primär das Völkergewohnheitsrecht.⁶⁵ Diese allgemeinen Regeln des Völkerrechts erzeugen über Art. 25 GG unmittelbar Rechte und Pflichten für die Bewohner des Bundesgebietes. Damit zeigt das Grundgesetz zugegeben seine völkerrechtsfreundliche Grundeinstellung.⁶⁶ Ob aber die allgemeinen Regeln des Völkerrechts über Art. 25 GG zur Verfassungswidrigkeit eines Treaty Override führen, ist umstritten.

Während die DBA als völkerrechtliche Verträge keine „allgemeinen Regeln des Völkerrechts“ darstellen⁶⁷, nimmt *Eckert* dies allerdings für den völkerrechtlichen Grundsatz *pacta sunt servanda* an.⁶⁸ *Eckert* argumentiert, dass der Verstoß gegen ein DBA durch ein nationales Gesetz zugleich einen Verstoß gegen den völkerrechtlichen Grundsatz *pacta sunt servanda* darstelle. Art. 25 GG sei freilich auch in einem Einzelgesetz suspendierbar, wenn das Parlament dieses gem. Art. 79 Abs. 1, 2 GG mit einer Zweidrittelmehrheit beschließt. Allerdings verstießen mit einfacher Mehrheit beschlossene Gesetze, die völkerrechtliche Verträge derogieren, gegen Art. 25 GG. Daher könne ein Bürger auch Rechtsschutz gegen ein Treaty Override beantragen und sich auf die allgemeine Handlungsfreiheit berufen, die nur durch for-

⁶⁵ BVerfG, Beschluss v. 14.05.1968, Az. 2 BvR 544/63, BVerfGE 23, 288, 317.

⁶⁶ BVerfG, Beschluss v. 04.05.1971, Az. 1 BvR 636/68, BVerfGE 31, 58, 75 ff.

⁶⁷ Vgl. *Rojahn*, in: *von Münch/Kunig*, GG, Art. 25 Rn. 18; *Eckert*, in RIW 1992, 386, 387; BVerfG Urteil v. 21.03.1957 Az. 1 BvR 65/54, BVerfGE 6, 290, 294.

⁶⁸ *Eckert*, in: RIW 1992, 386 ff., dazu im Folgenden.

mell und materiell verfassungsmäßige Gesetze eingeschränkt werden dürfe; denn ein mit einfacher Mehrheit beschlossenes Gesetz, das den völkerrechtlichen Grundsatz *pacta sunt servanda* missachtet, sei regelmäßig nicht verfassungsgemäß.

Der Grundsatz *pacta sunt servanda* stellt eine – in Art. 26 WÜRV völkervertraglich kodifizierte, aber dadurch nicht minder berücksichtigungsfähige⁶⁹ – allgemeine Regel des Völkerrechts i.S.v. Art. 25 S. 1 GG dar.⁷⁰ Daraus folgt aber weder, dass die Vorschriften aus den einzelnen DBA über *pacta sunt servanda* allgemeine Regeln des Völkerrechts⁷¹, noch eine verfassungsrechtliche Verpflichtung des Gesetzgebers zur Einhaltung einzelner Abkommensbestimmungen darstellen.⁷² Deutlich wird dies aus dem Verhältnis zwischen Art. 25 GG und Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG. Nach Letzterem bedarf der völkerrechtliche Vertrag eines Umsetzungsaktes des Gesetzgebers, um im nationalen Recht gültig zu werden. Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG führt völkerrechtliche Verträge so zu innerstaatlicher Wirksamkeit und ist damit *lex specialis* gegenüber Art. 25 GG.⁷³ Entgegen dem innerstaatlich über Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG wirksam gewordenem DBA begründet der Grundsatz *pacta sunt servanda* aber nur eine Verbindlichkeit zwischen den Staa-

⁶⁹ Vgl. *Lehner*, in: IStR 2012, 389, 398.

⁷⁰ *Herdegen*, in: *Maunz/Dürig*, GG, Art. 25 Rn. 20; *Rojahn*, in: *von Münch/Kunig*, GG, Art. 25 Rn. 18; *Streinz*, in: *Sachs*, GG, Art. 25 Rn. 34; *Musil*, in: *Hübshmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 2 AO Rn. 3.

⁷¹ Statt vieler: *Streinz*, in: *Sachs*, GG, Art. 25 Rn. 30; BVerfG, Urteil v. 26.03.1957, Az. 2 BvG 1/55, BVerfGE 6, 309, 363.

⁷² *Lehner*, in: IStR 2012, 389, 400; *Musil*, *Deutsches Treaty Overriding*, 45, 64.

⁷³ *Rojahn*, in: *von Münch/Kunig*, GG, Art. 25 Rn. 18; *Streinz*, in: *Sachs*, GG, Art. 25 Rn. 29. Nach der dualistischen Lehre ist eine *Transformation* des völkerrechtlichen Vertrages in nationales Recht notwendig. Nach der monistischen Lehre gilt das Völkerrecht über die *Adaptionslehre* als direkt anwendbar, die aber wegen Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG nicht anwendbar ist, sodass auf die monistische *Vollzugslehre* zurückzugreifen ist. Nach dieser ist ein Vollzugsbefehl notwendig, der das völkerrechtliche Vertrag innerstaatlich für anwendbar erklärt. Dazu im Einzelnen: *Stein/von Buttlar*, *Völkerrecht*, Rn. 174 ff. Das BVerfG spricht mittlerweile in seinem *Görgülü*-Beschluss v. 14.10.2004, Az. 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 ff. sowohl von „Transformation“, als auch von der Erteilung eines „Rechtsanwendungsbefehls“ (beides Rn. 31), stellt aber klar, dass „dem Grundgesetz [...] deutlich die Vorstellung [...] zweier unterschiedlicher Rechtskreise“ (Rn. 34) und damit eine dualistische Auffassung zugrunde liegt.

ten als Völkerrechtssubjekte.⁷⁴ An dieser Wertung ändert auch Art. 27 WÜRV mit seiner Aussage nichts, dass sich ein Staat nicht auf nationales Recht berufen kann, um eine Nichterfüllung des Vertrags zu rechtfertigen. Obgleich diese Aussage eine allgemeine Regel des Völkerrechts i.S.v. Art. 25 GG darstellt, geht sie über Art. 25 GG zwar dem Bundesrecht, nicht jedoch dem Verfassungsrecht – zum Beispiel dem aus Art. 3 Abs. 1 GG resultierenden Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – vor.⁷⁵ Folgerichtig gilt er nicht für Rechtfertigungsansätze, die auf innerstaatlichem Verfassungsrecht beruhen. Ein Treaty Override verstößt dann nicht gegen Art. 27 WÜRV, wenn es verfassungsrechtlicher Ebene gerechtfertigt ist. Aber selbst ein Verstoß gegen Art. 27 WÜRV würde nicht zur Verfassungswidrigkeit eines Treaty Override führen.⁷⁶ Denn Art. 25 GG bestimmt nur den Standpunkt der allgemeinen Regeln des Völkerrechts in der Normenhierarchie. Folglich ist ein Treaty Override nicht wegen Verstoßes gegen Art. 25 GG verfassungswidrig.⁷⁷

II. Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG und Treaty Override

Wie bereits festgestellt wurde, ist Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG für DBA *lex specialis*, sodass sich daraus die Verfassungswidrigkeit eines Treaty Override herleiten könnte. An diesem Punkt setzt die Auffassung von *Daragan an*.⁷⁸ Dieser vertritt im Rahmen des Art. 59 Abs. 2 GG ein „Alles-oder-nichts-Prinzip“⁷⁹. Zusammengefasst beruht sein Gedan-

⁷⁴ *Musil*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 2 AO Rn. 3; *Seer*, in: IStR 97, 481, 483.

⁷⁵ *Lehner*, in: IStR 2012, 389, 400; dazu auch der folgende Satz.

⁷⁶ *Lehner*, a.a.O.

⁷⁷ Im Ergebnis identisch: *Seer*, in: IStR 1997, 481, 483; *Musil*, Deutsches Treaty Overriding, S. 64; *Lehner*, in: IStR 2012, 389, 400, kritisch *Vogel*, in: JZ 1997, 161, 162: Ohne weitere Begründung schließt *Vogel* aus dem Wortlaut des Art. 25 GG, dass dieser nicht eindeutig den Vorrang aller (!) besonderen Regeln des Völkerrechts ausschließt, sodass auch DBA unter Art. 25 fallen könnten. Dem ist aber mit der hier vertretenen Auffassung zu widersprechen, vgl. nur oben Fn. 69 zu den allgemeinen Regeln völkerrechtlicher Verträge.

⁷⁸ *Daragan (Wohlschlegel)*, in: IStR 1998, 225 ff.; *Wohlschlegel*, in: FR 1993, 48 ff. (Anm.: *Daragan* trug zum Zeitpunkt der Verfassung des Artikels noch den Namen *Wohlschlegel*); dazu im Folgenden.

⁷⁹ Vgl. auch *Seer*, in: IStR 1997, 481, 483.

kengang auf der Idee, dass der Gesetzgeber einem Zustimmungsgesetz zu einem DBA nur insgesamt zustimmen könne oder dieses ablehnen müsse. Das DBA sowie das Zustimmungsgesetz würden eine untrennbare Einheit bilden, die auch nicht durch ein späteres Änderungs-gesetz aufgehoben werden dürfe. Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG könne nicht dadurch umgangen werden, dass einem einmal vorbehaltlos zuge-stimmten DBA durch nachträgliche Einschränkung des Zustim-mungsgesetzes die Grundlage entzogen wird.

Es ist allgemeine Überzeugung, dass Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG vorsieht, dass der Gesetzgeber einen völkerrechtlichen Vertrag nur *en bloc* entweder genehmigen oder ablehnen kann.⁸⁰ Gestützt wird diese Auf-fassung durch die §§ 81 Abs. 4 S. 2; 82 Abs. 2 GOBT⁸¹, die eine Ab-stimmung über Verträge i.S.v. § 59 Abs. 2 GG nur im Ganzen und ohne Änderungsanträge vorsehen.⁸² Eine einheitliche Zustimmung oder Ablehnung ist sinnvoll, da die völkerrechtlichen Verträge als komplexe Regelungswerke bereits ausgehandelt sind.⁸³ Zweck des Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG ist daneben, den innerstaatlichen Gesetzesvor-behalt nicht durch exekutivgeleitete zwischenstaatliche Absprachen auszuhöhlen.⁸⁴ Diesen Schutz genießt das Parlament aber schon, in-dem es dem Vertrag bei dessen Abschluss zustimmen muss, damit dieser Wirkung entfaltet. Es lässt sich daraus dennoch nicht der Um-kehrschluss ziehen, dass Art. 59 Abs. 2 GG den Gesetzgeber insoweit in seiner Handlungsmacht einschränken möchte.⁸⁵ Vielmehr sind spä-tere Detailänderungen, beispielsweise in Form eines Treaty Override,

⁸⁰ *Stein/von Buttlar*, Völkerrecht, Rn. 183; *Seer*, in: IStR 1997, 481, 483; *Streinz*, in: *Sachs*, GG, Art. 59 Rn. 51; *Jarass*, in: DÖV 1975, 117, 121.

⁸¹ Geschäftsordnung des Deutschen Bundestages v. 02.07.1980, BGBl I, 1237, zu-letzt geändert laut Bekanntmachung v. 10.07.2013, BGBl I, 2167.

⁸² So auch *Seer*, in: IStR 1997, 481, 483.

⁸³ *Streinz*, in: *Sachs*, GG, Art. 59 Rn. 51; die Zustimmung zu völkerrechtlichen Ver-trägen kann danach aber unter der Bedingung erfolgen, dass die Ratifikation nur unter Vorbehalt erfolgt; dazu auch *Rojahn*, in: *von Münch/Kunig*, GG, Art. 59 Rn. 39, 55.

⁸⁴ *Jarass*, in: DÖV 1975, 117, 120; *Seer*, in: IStR 1997, 481, 483 f.

⁸⁵ *Musil*, Deutsches Treaty Overriding, S. 65; *Seer*, in: IStR 1997, 481, 483.

durchaus möglich und zulässig.⁸⁶ Dies bekräftigt auch der folgende Kontrollgedanke: Das Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG ist förmliches Bundesgesetz, das dem gesamten Abkommen innerstaatliche Wirkung verschafft.⁸⁷ Erlässt der Gesetzgeber zu einem späteren Zeitpunkt ein weiteres förmliches Gesetz auf Bundesebene, das dem einfachgesetzlich wirkenden DBA widerspricht, so kann dieser Normenkonflikt folglich nur mit Hilfe der Grundsätze *lex posterior derogat legi priori* und *lex specialis derogat legi generali* bzw. *lex generalis posterior non derogat legi speciali priori* gelöst werden.⁸⁸ Also handelt es sich um einen Normenkonflikt auf einfachgesetzlicher und nicht auf Verfassungsebene. Festzuhalten ist an dieser Stelle, dass ein Treaty Override nach der vorangegangenen Argumentation mit Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG vereinbar ist.

III. Treaty Override und einfachgesetzliches Recht

Es ist fraglich, ob auf der einfachgesetzlichen Ebene bei einer Normenkollision das Treaty Override gegenüber dem DBA zurücktritt. Das hängt maßgeblich davon ab, in welchem Verhältnis die DBA zu den allgemeinen Steuergesetzen stehen. Eine Auslegungshilfe könnte in § 2 Abs. 1 AO normiert sein. Demnach gehen mit anderen Staaten geschlossene Verträge i.S.v. Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG den Steuergesetzen vor, soweit sie innerstaatlich unmittelbar anwendbares Recht geworden sind. Nach dem Wortlaut der Vorschrift soll ein DBA über das nationale Recht angehoben werden und als *lex superior* durch späteres einfaches Gesetz nicht mehr verändert werden können.⁸⁹ Dieser Auffassung, die auch der Finanzausschuss im Gesetzgebungsverfahren äußerte⁹⁰, kann jedoch aus rechtsdogmatischer Sicht nicht gefolgt

⁸⁶ Scherer, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 39; BFH, Urteil v. 13.07.1994, Az. I R 120/93, BStBl II 1995, 129, 130.

⁸⁷ BFH, Urteil v. 13.07.1994, Az. I R 120/93, BStBl II 1995, 129, 130.

⁸⁸ Seer, in: IStR 1997, 481, 484 m.w.N.

⁸⁹ Vgl. Seer, in: IStR 1997, 481, 484.

⁹⁰ BT-Drucks. 7/4292, 15, dort noch zu § 2 AO, jetzt § 2 Abs. 1 AO nach Einführung des Abs. 2 durch Jahresteuergesetz 2010 v. 08.12.2010, BGBl I 2010, 1768.

werden. Denn nur das Grundgesetz, nicht jedoch einfaches Bundesrecht kann ein innerstaatliches Rangverhältnis zwischen einfachem Gesetz und DBA anordnen.⁹¹ Folglich ist § 2 Abs. 1 AO entgegen seinem Wortlaut nicht in dem Sinne auszulegen, dass DBA in einem Rang über dem einfachen Recht stehen.

Wie § 2 Abs. 1 AO auszulegen ist bzw. ob er deklaratorischen oder konstitutiven Charakter besitzt, hängt von der rechtlichen Einordnung der DBA zu einfachem Gesetz ab. Damit hilft nicht § 2 Abs. 1 AO bei der Bestimmung des Verhältnisses zwischen DBA und einfachem Recht. Aus dem Verhältnis von DBA zu einfachem Steuergesetz lässt sich vielmehr die Rechtsfolge von § 2 Abs. 1 AO ableiten.

DBA könnten *leges speciales* zu den allgemeinen Steuergesetzen darstellen.⁹² Legt man diese Annahme zugrunde, verliert § 2 Abs. 1 AO seinen Regelungsgehalt, denn *lex specialis derogat legi generali* gilt bereits ohne gesetzliche Kodifikation.⁹³ Ein *lex specialis* hat aber neben den Voraussetzungen der allgemeineren Norm noch mindestens ein weiteres Tatbestandselement.⁹⁴ DBA lassen allerdings die Steueratbestände unangetastet und wirken nur als Verteilungsnormen zwischen den Staaten.⁹⁵ Einem DBA fehlen die Tatbestandsmerkmale des einfachen Steuerrechts, sodass es kein *lex specialis* darstellt. Als Zuteilungsnormen sind DBA neben den nationalen Gesetzen stehende gleichrangige *leges aliud*.⁹⁶ DBA stellen somit nicht *lex specialis* zu

⁹¹ *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 2 AO Rn. 1; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, S. 22; *Musil*, Deutsches Treaty Overriding, S. 44; *Weigell*, in: RIW 1987, 122, 125; *Seer*, in: IStR 1997, 481, 484, der darauf hinweist, dass ein derartiges Ergebnis nur durch Einfügung eines Art. 25 S. 2 GG rechtsdogmatisch möglich wäre.

⁹² Etwa *Weigell*, in: RIW 1987, 122, 125; *Debatin*, in: RIW 1988, 727; *Frotscher*, in: FS Schaumburg, 687, 701.

⁹³ So auch *Frotscher*, in: FS Schaumburg, 687, 701.

⁹⁴ *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, S. 465.

⁹⁵ *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 2 AO Rn. 165; *Seer*, in: IStR 1997, 481, 484; *Vogel*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rn. 79; a.A. *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 2 AO Rn. 2, der nur im Einzelfall kein Spezialverhältnis annimmt und dies dann über Art. 25 GG und den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes löst.

⁹⁶ *Wassermeyer*, in: DStJG 19, 151, 155; *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 2 AO Rn. 165.

allgemeinem Steuerrecht dar.⁹⁷ Folglich kann § 2 Abs. 1 AO nicht dergestalt verstanden werden, dass er lediglich deklaratorisch die speziellen DBA den allgemeinen Steuergesetzen vorzieht. Damit für § 2 Abs. 1 AO ein Anwendungsbereich verbleibt und dem in den Art. 23-26 GG hinterlegten Verfassungsgebot der völkerrechtsfreundlichen Auslegung innerstaatlichen Rechts Rechnung getragen wird, kommt eine Anwendung im Bereich der *lex posterior*-Regel in Betracht.⁹⁸ Nach dem Grundsatz *lex posterior derogat legi priori* genießt das neue Recht aufgrund des „mehr wissenden und einsichtigen Gesetzgebers“⁹⁹ Vorrang vor altem Recht. Legt man diese Maxime zugrunde, ist jedes einem DBA widersprechende, zeitlich nachfolgende Gesetz grundsätzlich vorrangig. Legt man § 2 Abs. 1 AO aber so aus, dass man den Willen des Gesetzgebers und den *telos* berücksichtigt, ein DBA solle jedem allgemeinen Steuergesetz vorgehen, so folgt daraus eine Ausnahme von der *lex posterior*-Regel: Das nachfolgende allgemeine Steuergesetz bricht in Kollisionsfällen grundsätzlich nicht den innerstaatlich wirksamen völkerrechtlichen Vertrag.¹⁰⁰ Somit hat § 2 Abs. 1 AO konstitutive Wirkung¹⁰¹ und spricht bei einfachen Normenkollisionen entgegen dem *lex posterior*-Grundsatz dem früheren DBA Geltungsvorrang zu.

Infolgedessen, dass § 2 Abs. 1 AO nur einfaches förmliches Bundesrecht ist, kann der spätere Gesetzgeber davon eine Rückausnahme treffen und das zeitlich nachfolgende Gesetz, das Treaty Override, für

⁹⁷ Dies muss aber nicht zwangsweise immer der Fall sein, vgl. *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 2 AO Rn. 166.

⁹⁸ Vgl. zum Verfassungsgebot der völkerrechtsfreundlichen Auslegung *Seer*, in: IStR 1997, 481, 484.

⁹⁹ *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 2 AO Rn. 172 spricht von einem späteren Gesetzgeber, der dem früheren an Wissen und Einsicht überlegen ist und auch den konkludenten Willen hat, durch sein neues Gesetz, altes Recht außer Kraft zu setzen.

¹⁰⁰ Vgl. *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 2 AO Rn. 169 ff.; zustimmend *Seer*, in: IStR 1997, 481, 484 f., beide übernehmen die Argumentation, dass § 2 Abs. 1 AO eine „vor die Klammer“ gezogene Ausnahme vom *lex posterior*-Grundsatz sein soll; a.A. *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 2 AO Rn. 2.

¹⁰¹ Eine konstitutive Wirkung nimmt auch *Wassermeyer*, in: DStJG 19, 151, 154 an.

vorrangig erklären.¹⁰² Fraglich ist in diesem Punkt, inwiefern der spätere Gesetzgeber deutlich machen muss, dass er von § 2 Abs. 1 AO abweichen möchte. Auf jeden Fall ist ein entsprechender Vermerk im Gesetzestext ausreichend, der in der Praxis „ungeachtet des Abkommens“¹⁰³ oder ähnlich lautet; ein nur konkludenter, nur im Rahmen der Auslegung erkennbarer Wille des Gesetzgebers reicht dagegen nicht aus.¹⁰⁴ Dies lässt sich aus dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit herleiten:¹⁰⁵ Durch den offenen willentlichen Verstoß besteht für andere Staaten ein leichter Nachweis des völkerrechtlichen Vertragsbruchs. Ferner wird sich der Gesetzgeber auf diese Weise seines Vertragsbruchs bewusst und setzt sich aktiv damit auseinander. Ein Zitiergebot i.S. einer analogen Anwendung von Art. 19 Abs. 1 S. 2 GG wie es u.a. von *Eckert*¹⁰⁶ und *Leisner*¹⁰⁷ vertreten wird, ist allerdings nicht zu fordern. Bereits aus praktischen Erwägungsgründen wird eine enumerative Aufzählung aller abbedungenen DBA-Vorschriften kaum in einem Gesetz möglich sein.¹⁰⁸ Zusätzlich ist eine restriktive Anwendung des Zitiergebots durch das Bundesverfassungsgericht zu beachten, damit dieses „nicht zu einer leeren Förmlichkeit erstarrt“.¹⁰⁹ Damit verbleibt Art. 19 Abs. 1 S. 2 GG verfassungsrechtlich bereits ein geringer Anwendungsbereich, sodass nicht

¹⁰² Vgl. *Wassermeyer*, in: DStJG 19, 151, 155; *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 2 AO Rn. 174; *Scherer*, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 40 ff.

¹⁰³ Vgl. etwa § 50d Abs. 8, 9, 11 EStG; § 20 Abs. 1 AStG formuliert „werden durch die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht berührt“.

¹⁰⁴ *Scherer*, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 42 f.; *Musil*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, § 2 AO Rn. 174 würde in Ausnahmefällen ein konkludentes Treaty Overriding annehmen.

¹⁰⁵ Zu den Gründen im Folgenden vgl. *Scherer*, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 42 f.

¹⁰⁶ *Eckert*, in: RIW 1992, 386.

¹⁰⁷ *Leisner*, in: RIW 1993, 1013, 1019.

¹⁰⁸ *Seer*, in: IStR 1997, 481, 485.

¹⁰⁹ BVerfG, Urteil v. 18.2.1970, Az. 2 BvR 531/68, BVerfGE 28, 36, 46 (auch das Zitat); kritisch dazu und zur aktuellen Entwicklung etwa *Sachs*, in: *Streinz*, GG, Art. 19 Rn. 27 ff.

nachvollziehbar ist, warum gerade bei Treaty Overrides höhere Anforderungen gelten sollen.¹¹⁰

Folglich setzt § 2 Abs. 1 AO den *lex posterior*-Grundsatz im Verhältnis zwischen DBA und nachfolgendem Steuerrecht außer Kraft¹¹¹, sodass ein Treaty Override grds. verhindert wird: Dieser Grundsatz kann aber durchbrochen werden, indem der Gesetzgeber für ein wirksames Treaty Overriding kenntlich macht, dass ein nachfolgendes Gesetz dem DBA vorgehen soll, sodass er sich der Abkommensderogation bewusst wird.¹¹² Einen Verstoß gegen § 2 Abs. 1 AO stellt ein Treaty Override dagegen nicht dar.

IV. Rechtsstaatsprinzip und Treaty Override

Ein Verstoß eines Treaty Override gegen einzelne Normen des Grundgesetzes lässt sich auf Anhieb nicht begründen. Dies schließt allerdings nicht aus, dass ein Treaty Override allgemeine Grundsätze des Grundgesetzes – namentlich das in Art. 20 Abs. 3 GG niedergelegte Rechtsstaatsprinzip – verletzen könnte. Anlass für diesen Gedanken-gang geben ein Beschluss des BVerfG sowie zwei Vorlagebeschlüsse des BFH aus neuerer Zeit, die kurz vorgestellt werden.

1. Beschluss des BVerfG vom 14.10.2004

Das BVerfG hat sich in der sog. *Görgülü*-Entscheidung¹¹³ primär mit der Frage befasst, wie ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte und die EMRK¹¹⁴ im nationalen Recht und der Rechtsprechung Wirkung entfaltet. Dabei stellt das BVerfG fest, dass völkerrechtliche Verträge – im entschiedenen Fall die EMRK – „bei

¹¹⁰ Vgl. *Musil*, Deutsches Treaty Overriding, S. 71; *Seer*, in: IStR 1997, 481, 485; *Scherer*, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 42.

¹¹¹ A.A. *Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 2 AO Rn. 2; er hält § 2 Abs. 1 AO wegen Verstoßes gegen die Normenwahrheit für verfassungswidrig, sodass die Norm nicht den *lex-posterior*-Grundsatz außer Kraft setzen kann.

¹¹² Vgl. dazu auch die oben erarbeitete Definition des Treaty Override (B. II. 1.).

¹¹³ BVerfG, Beschluss v. 14.10.2004, Az. 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 ff.

¹¹⁴ Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten.

der Interpretation des nationalen Rechts – auch der Grundrechte und rechtsstaatlichen Garantien – zu berücksichtigen¹¹⁵ sind. Dabei „verzichtet [das Grundgesetz] aber nicht auf die in dem letzten Wort der deutschen Verfassung liegende Souveränität“¹¹⁶, sodass es nicht dem „Ziel der Völkerrechtsfreundlichkeit [widerspricht], wenn der Gesetzgeber ausnahmsweise Völkervertragsrecht nicht beachtet, sofern nur auf diese Weise ein Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung abzuwenden ist“¹¹⁷.

2. Beschlüsse des BFH vom 10.01.2012 und 10.12.2013

Der BFH setzt sich in zwei Vorlagebeschlüssen vom 10.01.2012¹¹⁸ und vom 10.12.2013¹¹⁹ mit der Verfassungsmäßigkeit von Treaty Override Regelungen, hier: § 50 Abs. 8 und 10 EStG auseinander. Dabei kommt der BFH zu dem Schluss, dass „die prinzipielle Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes [...] vorrangig“ ist und „der Gesetzgeber [...] von Verfassungs wegen (und damit basierend auf dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG) in die Pflicht genommen [wird], Völkervertragsrecht zu beachten“¹²⁰. Der BFH greift damit die Rechtsprechung des BVerfG zu den EMRK auf und überträgt diese auf DBA und Treaty Overrides. Nachdem er auf diese Weise den Verstoß des Gesetzgebers gegen vorrangiges Völkerrecht und das Grundgesetz festgestellt hat, führt er eine Abwägung mit dem Demokratieprinzip durch. Mit dem Demokratieprinzip wäre es nicht vereinbar, wenn jedes spätere Gesetz, das einem völkerrechtlichen Vertrag widerspricht, unwirksam ist. Da auch unbefristete völkerrechtliche Verträge grundsätzlich unkündbar sind, würde der dem völkerrechtli-

¹¹⁵ BVerfG, a.a.O., Rn. 30.

¹¹⁶ BVerfG, a.a.O., Rn. 35.

¹¹⁷ BVerfG, a.a.O., Rn. 35; in Rn. 29, 30 weitet das BVerfG dies auch auf die Behörden bei deren Entscheidungsfindung aus.

¹¹⁸ BFH, Beschluss v. 10.01.2012, Az. I R 66/09, IStR 2012, 426 ff.

¹¹⁹ BFH, Beschluss v. 10.12.2013, Az. I R 4/13, DStR 2014, 306 ff.

¹²⁰ Beide Zitate aus den Vorlagebeschlüssen des BFH v. 10.01.2012, IStR 2012, 426, 428 bzw. v. 10.12.2013, DStR 2014, 306, 311.

chen Vertrag zustimmende Gesetzgeber den zukünftigen Gesetzgeber unbeschränkt binden.¹²¹ DBA sind allerdings nach einer Stillhaltezeit regelmäßig mit einer Kündigungsfrist von sechs Monaten auflösbar.¹²² Dadurch wird ein nachfolgender Bundestag durch den Erlass eines Zustimmungsgesetzes kaum jemals für eine komplette Legislaturperiode gebunden.¹²³ Eine Verletzung des Demokratieprinzips ist somit zu vernachlässigen, sodass der BFH das völkerrechtlich aufgeladene Rechtsstaatsprinzip im Rahmen der praktischen Konkordanz überwiegen lässt.

3. Reaktionen in der Literatur

Vogel überträgt die Aussagen des BverfG wie der BFH von der multilateralen EMRK auf die bilateralen DBA.¹²⁴ Die Möglichkeit der Rechtfertigung eines Treaty Override auf Verfassungsebene ist für *Vogel* aber kaum denkbar. Bereits 1997 hatte sich *Vogel* gegen die Verfassungsmäßigkeit von Treaty Overrides gestemmt.¹²⁵ Er argumentierte im Hinblick auf das Rechtsstaatsprinzip i.V.m. der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes, dass der „offene“ Rechtsstaat auch zwischen den Staaten geltendes Recht respektiere und dieses nur mit Hilfe der völkerrechtlich gegebenen Instrumentarien auflöse.¹²⁶ *Weigell* leitet aus dem Beschluss ab, dass das Völkervertragsrecht von Verfassungs wegen vom Gesetzgeber zu beachten sei, auch wenn dem Völkervertragsrecht nicht generell der Vorrang einzuräumen sei.¹²⁷ *Rust* und *Reimer* laden das Rechtsstaatsprinzip über Art. 25, 59 Abs. 2 GG völkerrechtlich auf und sprechen von einem Verfassungsauftrag.¹²⁸ Zusammengefasst soll mithin die Völkerrechtsfreundlichkeit

¹²¹ Vgl. *Rust/Reimer*, in: IStR 2005, 843, 847.

¹²² *Rust/Reimer*, in: a.a.O.

¹²³ *Rust/Reimer*, in: IStR 2005, 843, 848.

¹²⁴ *Vogel*, in: IStR 2005, 29, 3; dort auch zum Folgenden Satz.

¹²⁵ *Vogel*, in: JZ 1997, 161 ff.

¹²⁶ *Vogel*, in: JZ 1997, 161, 165.

¹²⁷ *Weigell*, in: FS Spiegelberger, 575, 581.

¹²⁸ *Rust/Reimer*, in: IStR 2005, 843, 847.

des Grundgesetzes in dem Rechtsstaatsprinzip einen verfassungsrechtlichen Anker zur Vermeidung Völkerrecht brechender Gesetzgebung finden.

4. Stellungnahme

Die Vorlagebeschlüsse des BFH nach dem Beschluss des BVerfG erscheinen folgerichtig, wenn man die vom BVerfG genannten Grundsätze auf DBA projiziert und gedanklich weiterentwickelt. Allerdings ist ggü. *Vogel* hier schon anzuzweifeln, ob das BVerfG bei der Rechtsprechung zu den EMRK die DBA überhaupt vor Augen hatte.¹²⁹ Denn zwischen den essentiellen multilateralen Menschenrechten, die wichtiger Teil des Grundgesetzes sind, sind die bilateralen DBA qualitativ „schwächere“ völkerrechtliche Verträge. Selbst wenn angenommen wird, dass für die DBA dieselben Grundsätze gelten sollen wie für die EMRK, bedeutet dies nicht, dass Durchbrechungen völkerrechtlicher Verträge ausschließlich zum Schutz tragender Verfassungsgrundsätze zulässig sind.¹³⁰ Dieser Umkehrschluss wäre vorteilig. Denn die EMRK wirken – obwohl sie nach der *Görgülü*-Entscheidung des BVerfG genau wie DBA „nur“ einfaches Bundesrecht und damit gleichrangig sind¹³¹ – verfassungsrechtlich stärker und bedürfen damit bei einem Eingriff einer stärkeren Rechtfertigung. So folgt aus dem Beschluss des BVerfG nicht zwingend die Verfassungswidrigkeit einer Abkommensderogation.¹³²

Schwerwiegender wiegt allerdings ein systematisches Argument gegen die Auffassung des BFH, sowie auch gegen die von *Rust* und *Reimer*. Es setzt sich kritisch mit der völkerrechtlichen Einfärbung des Rechtsstaatsprinzips auseinander, die bestimmt, dass ein gegen völkerrechtliche Verträge verstoßendes Gesetz – soweit nicht gerechtfertigt

¹²⁹ Vgl. *Musil*, in: RIW 2006, 287, 289, dazu auch im Folgenden.

¹³⁰ Vgl. *Musil*, a.a.O.

¹³¹ BVerfG, Beschluss v. 14.10.2004, Az. 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, Rn. 46, 62.

¹³² *Lehner*, in: IStR 2012, 389, 401; *Musil*, a.a.O.

tigt – stets wegen Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip verfassungswidrig sei. Wie bereits zuvor erläutert, sieht Art. 25 GG für die allgemeinen Regeln des Völkerrechts vor, dass diese zwischen Verfassungsrecht und einfachem Recht in das Bundesrecht implementiert sind. Daraus können zwei Folgen gezogen werden: Erstens differenziert das Grundgesetz zwischen allgemeinen Regeln des Völkerrechts und speziellen Regeln des Völkerrechts. Die allgemeinen Regeln des Völkerrechts gehen – zweitens – den speziellen vor, indem sie zwar vor dem einfachen Recht stehen, aber hinter dem Verfassungsrecht zurückbleiben.¹³³ Diese Wertung bliebe substanzlos, wenn sämtliche völkerrechtlichen Verträge über ein im Sinne der Völkerrechtsfreundlichkeit aufgeladenes Rechtsstaatsprinzip zum Verfassungsgrundsatz würden.¹³⁴ Wenn nämlich das Rechtsstaatsprinzip bereits den Vorrang aller völkerrechtlichen Quellen in das deutsche Grundgesetz inkorporierte, bräuchte es keine explizite Erwähnung der allgemeinen Regeln des Völkerrechts in Art. 25 S. 1 GG.¹³⁵ Vielmehr widerspräche nach der Argumentation des BFH Art. 25 S. 2 GG sogar dem Gebot der Völkerrechtsfreundlichkeit, indem er die allgemeinen Regeln des Völkerrechts aus ihrem Verfassungsrang zu „nur“ über dem einfachen Gesetz stehend degradierte.¹³⁶ Der hier dargestellte Widerspruch macht die dargestellten Auffassungen u.a. des BFH unvertretbar. Diese Argumentationen ignorieren den systematischen Aufbau des Grundgesetzes und das Verhältnis zwischen Art. 25 GG und dem spezielleren Art. 59 Abs. 2 GG, der gegen eine rangerhöhende Wirkung von völkerrechtlichen Verträgen spricht.¹³⁷ Folglich erfahren völkerrechtliche Verträge keinen Vorrang vor innerstaatlichem Recht. Dem Gebot der Völkerrechtsfreundlichkeit wird dadurch genügt, dass in-

¹³³ Vgl. *Krumm*, in: AöR 138 (2013), 363, 400.

¹³⁴ *Krumm*, a.a.O.

¹³⁵ Vgl. *Krumm*, a.a.O.; *Bron*, in: IStR 2007, 431, 433.

¹³⁶ So auch *Krumm*, in: AöR 138 (2013), 363, 401.

¹³⁷ *Lehner*, in: IStR: 2012, 389, 401; a.A. *Bleckmann*, Grundgesetz und Völkerrecht, S. 299, der vorsichtig für eine Rangerhöhung des Völkerrechts argumentiert.

nerstaatliches Recht entsprechend innerhalb der Wortsinnngrenze auszulegen ist.¹³⁸

5. Ergebnis

Ein völkerrechtlich aufgeladenes Rechtsstaatsprinzip scheitert am systematischen Aufbau des Grundgesetzes. Die Rechtsprechung des BVerfG in der Rechtssache *Görgülü* lässt sich nicht auf DBA und Treaty Overrides übertragen. Folglich verstößt ein Treaty Override nicht gegen das Rechtsstaatsprinzip.

V. Rechtsvergleichende Auslegung des Grundgesetzes

Fürsprecher der Verfassungswidrigkeit von Treaty Overrides führen auch das Argument des interstaatlichen Rechtsvergleiches an. Danach räumten „eine Reihe von Staaten völkerrechtlichen Verträgen uneingeschränkten Vorrang“¹³⁹ ein, sodass die „in Deutschland noch herrschende gegenteilige Auffassung [...] überholt“¹⁴⁰ sei. Aber selbst wenn man die Rechtsvergleichung als Auslegungsmethode hinzuzieht¹⁴¹, kann sich daraus nicht die Verfassungswidrigkeit abkommensderogierender Gesetzgebung ergeben.¹⁴² Denn auch der angelsächsische Rechtskreis erkennt keine Rangerhöhung völkerrechtlicher Verträge an.¹⁴³ Sogar Staaten, die völkerrechtlichen Verträgen Vorrang einräumen, kennen Ausnahmen dieses Grundsatzes.¹⁴⁴ Es lässt

¹³⁸ *Musil*, in: RIW 2006, 287, 289.

¹³⁹ *Weigell*, in: FS Spiegelberger, 575, 577.

¹⁴⁰ *Vogel*, in: FS Häberle, S. 481.

¹⁴¹ Allgemein zum „ob“ rechtsvergleichender Auslegung im Verfassungsrecht *Gamper*, in: Rechtsvergleichung, 163, 165 ff, freilich mit dem Schwerpunkt auf Österreich, aber die grundsätzlichen Aussagen lassen sich auf das deutsche Grundgesetz übertragen.

¹⁴² *Musil*, in: RIW 2006, 287, 289.

¹⁴³ *Musil*, a.a.O.

¹⁴⁴ Im Besonderen die Schweiz, die allerdings von *Weigell*, in: FS: Spiegelberger, 575, 577 als gegenteiliges Beispiel zu Deutschland benannt wird. Hier entschied das Schweizer Bundesgericht am 02.03.1973 im sog. *Schubert-Urteil*, BGE 99 Ib 39, Übersetzung in Praxis des Bundesgerichts (Pra) Nr. 621973, Nr. 106, 291, 292: „Damit wird grundsätzlich der Vorrang des internationalen Rechts anerkannt – gleichgültig, ob es älter oder weniger alt als die landesrechtliche Norm ist. Die Möglichkeit einer bewussten Abweichung seitens des Gesetzgebers ge-

sich somit nicht die Auffassung vertreten, dass Deutschland „gewissermaßen Geisterfahrer auf der Autobahn des Fortschritts“¹⁴⁵ ist. Das Grundgesetz ist mithin rechtsvergleichend nicht so auszulegen, dass einfaches Recht völkerrechtliche Verträge nicht verdrängen kann. Eine Verfassungswidrigkeit des Treaty Overrides kann mithin auch nicht unter diesen Aspekten begründet werden.

VI. Treaty Override und der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

Frotscher hat als erster Überlegungen zur Berücksichtigung von völkerrechtlichen Grundsätzen im Rahmen der grundrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung angestellt.¹⁴⁶ Dies setzt jedoch voraus, dass ein Treaty Override einen Grundrechtseingriff darstellt. Ein Grundrechtseingriff liegt aber gerade dann nicht vor, wenn das Treaty Override nur den Zustand wiederherstellt, der unter Zugrundelegung der verfassungsgemäßen steuerlichen Gesetzgebung, inkl. Welteinkommenstheorie und § 34c Abs. 1 EStG, § 26 Abs. 1 KStG ohne das DBA gegolten hätte.¹⁴⁷ Folglich kann ein Grundrechtseingriff insbesondere in die Art. 2, 3, 14 GG durch ein Treaty Override nur dann angenommen werden, wenn über die ursprüngliche Steuerbelastung hinaus besteuert wird.¹⁴⁸ Dies ist hauptsächlich bei beschränkt Steuerpflichtigen gegeben, wenn Deutschland entgegen dem DBA eine höhere Steuer einbehält, der andere Staat aber nur diejenige Steuer anrechnet, die Deutschland aufgrund der DBA-Regelung hätte einbehalten dürfen.¹⁴⁹ In solchen Fällen wird isoliert betrachtet ebenfalls nur der Zustand

stattet es, Härten zu mildern und berechtigte Interessen zu wahren. Eine solche bewusste Abweichung kann zwar die völkerrechtlichen Rechte und Pflichten eines Staates nicht ändern, ist aber im innerstaatlichen Bereich massgebend und für das Bg verbindlich.“; im Allgemeinen vgl. Hahn, in: IStR 2011, 863, 865 f.

¹⁴⁵ Scherzhaft, die Auffassungen von *Weigell* und *Vogel* resümierend, *Hahn*, in: IStR 2011, 863, 865, der die Argumente von *Weigell*, *Vogel et al.* entkräftet.

¹⁴⁶ *Frotscher*, in: FS Schaumburg, 687 ff.

¹⁴⁷ *Frotscher*, a.a.O., 706.

¹⁴⁸ Ausgeschlossen ist ein Grundrechtseingriff folglich gerade bei *switch over*-Klauseln, da die Anrechnungsmethode nach § 34c Abs. 1 EStG qua Gesetz Anwendung gefunden hätte, vgl. insgesamt, *Frotscher*, a.a.O., 706, 707.

¹⁴⁹ *Frotscher*, a.a.O., 708 f.

hergestellt, der ohne das DBA in Deutschland gelten würde.¹⁵⁰ Durch die aus dem DBA resultierende Anrechnungsbeschränkung, die der andere Staat vertragsgemäß anwendet, ergibt sich im Ergebnis eine Steuermehrbelastung.¹⁵¹ Ob dieser Eingriff verhältnismäßig ist, muss im Einzelfall entschieden werden. Dabei ist außerdem, soweit man die *Görgülü*-Entscheidung des BVerfG¹⁵² auf DBA überträgt, der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit in die Abwägung miteinzubeziehen.¹⁵³ Auf dieser Wertungsgrundlage könnte ein Treaty Override, das gegen einen völkerrechtlichen Vertrag verstößt, verfassungswidrig sein. Sind hingegen tragende Grundsätze der Verfassung zu schützen, wie z.B. der Grundsatz der Besteuerungsgleichheit¹⁵⁴, kann der Eingriff im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung auch zugunsten der Verfassungsmäßigkeit des Treaty Override ausfallen. Die beiden gegenläufigen Schutzgüter sind im Rahmen der praktischen Konkordanz aufzulösen.¹⁵⁵ Eine generelle Verfassungswidrigkeit eines Treaty Override ergibt sich damit aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz unter Berücksichtigung des Prinzips der Völkerrechtsfreundlichkeit nicht.

VII. Ergebnis

Die verfassungsrechtliche und einfachgesetzliche Beurteilung eines Treaty Override bietet viele Ansatzpunkte, an denen die Rechtswidrigkeit eines Treaty Override auf den ersten Blick festgemacht werden kann. Eine differenzierte Betrachtung zeigt jedoch die Problematik der Implementierung des Völkerrechts in das Grundgesetz: Durch die

¹⁵⁰ *Frotscher*, a.a.O., 710.

¹⁵¹ *Frotscher*, a.a.O., 710 f.

¹⁵² Beschluss des BVerfG v. 14.10.2004, Az. 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 ff.

¹⁵³ *Frotscher*, a.a.O., 712.

¹⁵⁴ Zur Frage, ob der Grundsatz der Besteuerungsgleichheit tragender Grundsatz der Verfassung i.S.d. *Görgülü*-Entscheidung ist, vgl. bejahend *Jansen/Weidmann*, in: IStR 2010, 596, 601 f.; grundsätzlich ablehnend *Frotscher*, a.a.O., 711, der tragende Verfassungsgrundsätze als Rechtfertigungsgrund in diesem Zusammenhang im Steuerrecht regelmäßig nicht sieht.

¹⁵⁵ Dazu instruktiv *Jansen/Wiedmann*, in: IStR 2010, 569 ff.

Art. 25, 59 GG ist eine Erhebung der DBA über das einfache Gesetzesrecht nicht möglich. DBA stellen nur einfaches Gesetz dar und können entsprechend einfachgesetzlich verändert und außer Kraft gesetzt werden. Das mag Deutschland möglicherweise gerade auf völkerrechtlicher Ebene in einem schlechten Licht dastehen lassen. Jedoch scheint der Gesetzgeber dies bewusst in Kauf zu nehmen, da er durch die gängige Gesetzgebungspraxis davon ausgeht, völkerrechtliche Verträge brechen zu dürfen. Sollte das Bundesverfassungsgericht im anhängigen Vorlageverfahren – entgegen der hier vertretenen Auffassung – die Verfassungswidrigkeit von Treaty Overrides feststellen, könnte der Gesetzgeber reagieren und das Grundgesetz ändern, soweit nicht die Grundlage für die Verfassungswidrigkeit in einem der von Art. 79 Abs. 3 GG geschützten Rechtsgüter gesehen wird. Die Entwicklung bleibt insoweit abzuwarten.

E. Europarechtliche Würdigung

Die Bundesrepublik Deutschland hat sowohl mit EU-Staaten als auch mit Nicht-EU-Staaten DBA geschlossen. Aus der besonderen Eingliederung Deutschlands durch Art. 23 GG in die Europäische Union könnten sich Grenzen für Treaty Overrides unter Mitgliedsstaaten ableiten lassen.¹⁵⁶ In ihrer völkerrechtlichen Qualität unterscheiden sich diese Verträge nicht.¹⁵⁷ Auch die Beurteilung nach nationalem Recht ist grundsätzlich identisch. Das Europäische Primär- und Sekundärrecht könnte die nationale Regelung jedoch im Wege des Anwendungsvorrangs verdrängen.¹⁵⁸ Dies hätte zur Folge, dass ein dem Europäischen Gemeinschaftsrecht widersprechendes Treaty Override nicht anwendbar wäre. Dabei bezieht sich die Nichtigkeit nicht auf Sachverhalte außerhalb des Unionsrechts, da nur ein Anwendungs-

¹⁵⁶ Vgl. *Streinz*, in: *Sachs*, GG, Art. 23 Rn. 8 ff. m.w.N.

¹⁵⁷ Vgl. auch *Wassermeyer*, in: *DSJG* 19, 151.

¹⁵⁸ Zum Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrecht etwa Urteil des EuGH v. 15.07.1964, Rs. 6-64, Slg. 1964 (Deutsche Ausgabe), 1253, 1269; die Staaten behalten zwar die Souveränität im Bereich der direkten Steuern, üben diese aber unter Beachtung des Gemeinschaftsrecht aus, vgl. *Schade*, Die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Regelung, S. 90 f.

und kein Geltungsvorrang des Unionsrechts besteht.¹⁵⁹ Bei der Beurteilung eines Treaty Override kommen als Schranken der Art. 293 des EG-Vertrages¹⁶⁰ sowie die Grundfreiheiten in Betracht.

I. Treaty Override und Art. 293 des EG-Vertrages

Es ist zunächst zu prüfen, ob sich aus Art. 293 des EG-Vertrages eine Pflicht ergibt, eine Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Union zu verhindern. Art. 293 des EG-Vertrages forderte, soweit erforderlich, die „Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft“. Art. 293 des EG-Vertrages wurde allerdings nicht durch den Vertrag von Lissabon in den Vertrag zur Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) übernommen.¹⁶¹ Dennoch könnte dem nicht mehr geltenden Art. 293 des EG-Vertrages eine gewisse Indizwirkung zukommen. Aber auch als Art. 293 des EG-Vertrages noch geltendes Recht darstellte, sah der EuGH die bilateral geschlossenen DBA gerade nicht als Erfüllung der sich aus Art. 293 EG-Vertrag ergebenden Pflichten an, sondern stellte klar, dass diese Anforderung nur durch einen multilateralen Vertrag erfüllt werden könne.¹⁶² Dann ist aber fraglich, ob nicht die Bürger Anspruch auf einen solchen Vertrag haben. Dazu stellte der EuGH in der Rechtssache *Gilly* fest, dass die Beseitigung der Doppelbesteuerung einerseits zu den Zielen des EG-Vertrages zählt, sich daraus andererseits aber keine subjektiven Rechte der einzelnen Bürger ableiteten.¹⁶³ Wenn die Verhinderung der Doppelbesteuerung ein Vertragsziel ist, aus dem sich keine subjektiven Rechte des Einzelnen ableiten, scheidet ein Verstoß gegen diesen

¹⁵⁹ Vgl. *Schade*, Die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Regelung, S. 91.

¹⁶⁰ Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft.

¹⁶¹ Dazu etwa *Lehner*, in: IStR 2005, 397 f. der sich freilich mit dem „Vertrag über eine Verfassung für Europa“ auseinandersetzt; insoweit ergibt sich aber kein Unterschied im Hinblick auf Art. 293 des EG-Vertrages.

¹⁶² EuGH v. 12.05.1998, Rs. C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Rn. 23 (zu der Vorgängervorschrift Art. 220 EG); *Lehner*, in: IStR 2005, 397, 398 spekuliert, dass die Streichung des Art. 293 EG Signalwirkung dafür haben soll, dass zukünftig EU-Organe primär für die Beseitigung der Doppelbesteuerung zuständig sein sollen.

¹⁶³ EuGH v. 12.05.1998, Rs. C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Rn. 16 (zu der Vorgängervorschrift Art. 220 EG).

Grundsatz ungeachtet der Tatsache, dass dieser nicht mehr im AEUV aufgeführt ist, aus.

Die Pflicht zur loyalen Zusammenarbeit aus Art. 10 des EG-Vertrages (jetzt Art. 3, 4 Abs. 3 UAbs. 1 EUV) könnte aber i.V.m. Art. 293 des EG-Vertrages die Europarechtswidrigkeit eines Treaty Override ergeben.¹⁶⁴ Dies setzt u.a. eine Pflicht des Mitgliedsstaates voraus, die auf akzessorische Weise der Funktionsfähigkeit der Union im Verhältnis zu den Mitgliedsstaaten dient.¹⁶⁵ Das DBA stellt allerdings weder nach Art. 293 des EG-Vertrages noch nach dem heute geltenden AEUV eine Pflichterfüllung dar, sodass es bereits an dieser Voraussetzung mangelt.¹⁶⁶ Der EuGH hat sich dieser Auffassung im Ergebnis angeschlossen: Er sieht im Europarecht keine Kriterien für die Befugnisse der Mitgliedsstaaten bei bilateralen Verträgen, sodass auch europarechtlich kein allgemeines Verbot besteht, einen völkerrechtlichen Vertrag zwischen zwei EU-Mitgliedsstaaten durch Treaty Override zu brechen.¹⁶⁷

II. Grundfreiheiten und Treaty Override

Die Grundfreiheiten sind Teil des europäischen Primärrechts und gewähren dem Bürger subjektive Rechte.¹⁶⁸ Sie werden durch den gemeinsamen Binnenmarkt verwirklicht, der gem. Art. 26 Abs. 2 AEUV den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet.¹⁶⁹ Eine Doppelbesteuerung kann daher den Grundfreiheiten innerhalb der EU entgegenstehen, wenn diese zu einer Beschränkung der grenzübergreifenden Tätigkeit von Steuerpflichtigen

¹⁶⁴ So etwa *Seer*, in: *IStR* 1997, 520, 522.

¹⁶⁵ So *Forsthoff*, in: *IStR* 2006, 509, 510.

¹⁶⁶ Vgl. *Bron*, in: *IStR* 2007, 431, 434.

¹⁶⁷ EuGH v. 19.09.2012, Rs. C-540/11, noch nicht in *Slg.*, stattdessen: *IStR* 2013, 307, 309 f.; a.A. *Seer*, in: *IStR* 1997, 520, 522; *Kofler*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht*, S. 607.

¹⁶⁸ Vgl. zu letzterem *Seer*, in: *IStR* 1997, 520, 524.

¹⁶⁹ *Schade*, *Die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Regelung*, S. 91.

führt.¹⁷⁰ Der EuGH verfolgt bei der Prüfung der Verletzung von Grundfreiheiten ein dreistufiges Prüfungsschema, wenn der persönliche und der sachliche Anwendungsbereich eröffnet sind.¹⁷¹ In einer ersten Stufe prüft er den Eingriff in eine Grundfreiheit. Ist der Eingriff – zweite Stufe – Ausfluss eines legitimen Zwecks, erfolgt auf der dritten Stufe eine Prüfung der Verhältnismäßigkeit. Dieses Schema ist entsprechend bei der Prüfung der Europarechtskonformität von Treaty Overrides anzuwenden.

1. Eingriff in die Grundfreiheiten

Möglich erscheint ein Eindriff durch Treaty Override in die Grundfreiheiten. Die Grundfreiheiten innerhalb der Europäischen Union sind die Warenverkehrsfreiheit (Art. 34, 35 AEUV), die Personenfreizügigkeit (Art. 21, 45, 49 AEUV), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV). Im Bereich der Steuern treten die Grundfreiheiten in Form der Niederlassungsfreiheit – als Ausprägung der Personenfreizügigkeit – und der Kapitalverkehrsfreiheit als Schranken für ein Treaty Override in Erscheinung.¹⁷²

a. Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit

Die in Art. 49 AEUV geregelte Niederlassungsfreiheit umfasst das Recht auf freie Niederlassung zur Aufnahme und Ausübung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit.¹⁷³ In den Schutzbereich fallen alle Staatsangehörigen der Mitgliedsstaaten unabhängig von ihrem Wohn-

¹⁷⁰ Lehner, in: *Vogel/Lehner*, DBA, Einl. Rn. 264a m.w.N.

¹⁷¹ Dazu etwa EuGH v. 15.05.1997, Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Rn. 20 ff.

¹⁷² Schade, a.a.O., S. 95; zwar fällt der Bereich der direkten Steuern nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft, die Mitgliedsstaaten müssen die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Beachtung des Gemeinschaftsrechts und damit auch der unter Beachtung der Grundfreiheiten ausüben, vgl. EuGH v. 28.10.1999, Rs. C-55/98, Slg. 1999, I-7641 Rn. 15.

¹⁷³ Hobe, *Europarecht*, 4. Teil Rn. 174.

sitz.¹⁷⁴ Gem. Art. 54 AEUV gilt die Niederlassungsfreiheit auch für Kapital- und Personengesellschaften.¹⁷⁵

b. Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit

Unter der nicht in Art. 63 AEUV legaldefinierten Kapitalverkehrsfreiheit wird im Allgemeinen die Wertübertragung in Form von Sach- oder Geldkapital von einem Mitgliedsstaat in einen anderen verstanden.¹⁷⁶ Die Kapitalverkehrsfreiheit gilt nicht nur für alle EU-Staatsangehörigen und juristische Personen mit Sitz in der Union, sondern auch für Angehörige dritter Staaten.¹⁷⁷

c. Eingriff

Fraglich ist, welche Qualität ein Eingriff in die Grundfreiheiten aufweisen muss. Die Grundfreiheiten bieten Schutz auf zwei Ebenen. Sie beinhalten zum einen ein Diskriminierungsverbot.¹⁷⁸ Demnach liegt ein Eingriff dann vor, wenn ein Staat eine materielle Regelung erlässt, die eine in einem anderen Mitgliedsstaat ansässige Person stärker belastet als eine im eigenen Staatsgebiet ansässige Person.¹⁷⁹ Zum anderen bestimmt das Beschränkungsverbot, dass eine grenzüberschreitende wirtschaftliche Beziehung nicht stärker belastet werden darf als eine nationale.¹⁸⁰ Eine zusätzliche Voraussetzung ist die Vergleichbarkeit der Personengruppen, d.h. die steuerliche Situation zwischen einer Gruppe nur national handelnder Personen muss mit einer Gruppe grenzübergreifend handelnder Personen objektiv vergleichbar sein.¹⁸¹

¹⁷⁴ Hobe, Europarecht, 4. Teil Rn. 173.

¹⁷⁵ Jung, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 54 AEUV Rn. 3 f.

¹⁷⁶ Glaesner, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 63 AEUV Rn. 7; Hobe, Europarecht, 4. Teil Rn. 248.

¹⁷⁷ Glaesner, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 63 AEUV Rn. 18.

¹⁷⁸ Schade, Die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Regelung, S. 92 f.

¹⁷⁹ Frotscher, Internationales Steuerrecht, Rn. 76.

¹⁸⁰ Schade, Die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Regelung, S. 93 f.

¹⁸¹ Frotscher, Internationales Steuerrecht, Rn. 76.

d. Folgen für die Rechtfertigung eines Treaty Override

Ein Treaty Override greift nach den dargestellten Grundsätzen dann in die Grundfreiheiten ein, wenn es einen grenzüberschreitenden Sachverhalt anders beurteilt als einen wirtschaftlich im Inland vollzogenen und die unterschiedlich behandelten Sachverhalte objektiv vergleichbar sind.

2. Rechtfertigung

Wenn ein Treaty Override in eine Grundfreiheit eingreift, hat das nicht zwingend die Nichtanwendbarkeit des nationalen Gesetzes zur Folge. Vielmehr ist im Einzelfall zu prüfen, ob das Treaty Override nicht mit einem legitimen Ziel verhältnismäßig in die Grundfreiheiten eingreift.

a. Rechtfertigung eines Eingriffs in die Niederlassungsfreiheit

Im Steuerrecht bietet sich als Rechtfertigung die steuerliche Missbrauchsverhinderung als ungeschriebener Rechtfertigungsgrund an.¹⁸² Dabei muss das Ziel sein, „Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen“¹⁸³. Demzufolge sind solche rechtlichen Gestaltungen nicht anzuerkennen, die objektiv darauf ausgerichtet sind, der Anwendung von Rechtsvorschriften von Mitgliedsstaaten zu entgehen¹⁸⁴ und subjektiv den Zweck verfolgen, einen Steuervorteil zu erhalten.¹⁸⁵ Dazu gehört auch die Verschiebung von Steuersubstraten zwischen verschiedenen Ländern, die nur zum Zwecke der Steueroptimierung ohne wirtschaftlichen Zweck erfolgt.¹⁸⁶ Rein fiskalische Zwecke oder ein in einem

¹⁸² *Musil*, in: RIW 2006, 287, 292 f; die geschriebenen Rechtfertigungsgründe wie sie z.B. in Art. 52 Abs. 1 AEUV genannt sind (öffentliche Ordnung, Sicherheit, Gesundheit) sind im Steuerrecht im Regelfall nicht anwendbar.

¹⁸³ EuGH v. 12.09.2006, Rs. C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Rn. 55.

¹⁸⁴ EuGH a.a.O., Rn. 51.

¹⁸⁵ EuGH, a.a.O., Rn. 64.

¹⁸⁶ EuGH v. 21.01.2010, Rs. C-311/08, Slg. 2010, I-487, Rn. 61 f.

anderen Mitgliedsstaat erlangter Steuervorteil sind hingegen kein Rechtfertigungsgrund.¹⁸⁷

b. Rechtfertigung eines Eingriffs in die Kapitalverkehrsfreiheit

Die Möglichkeiten der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gilt gem. Art. 65 Abs. 2 AEUV in gleichem Maße für die Kapitalverkehrsfreiheit. Während Art. 65 Abs. 1 lit. a AEUV noch einen Vorbehalt zugunsten des Steuerrechts innehat und somit den Eindruck erweckt, das nationale Steuerrecht habe Vorrang vor der Kapitalverkehrsfreiheit, erfährt dieser Grundsatz in Art. 65 Abs. 3 AEUV eine erhebliche Einschränkung. Danach dürfen Maßnahmen der Staaten „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs [...] darstellen“. Daraus leitet der EuGH ab, dass Einschränkungen nur unter engen Voraussetzungen möglich sind – namentlich der Einbehaltung der Verhältnismäßigkeit oder zwingender Gründe des Allgemeininteresses.¹⁸⁸ Damit ist die Rechtfertigung eines Eingriffs in die Kapitalverkehrsfreiheit den gleichen Regeln unterworfen, wie die Rechtfertigung eines Eingriffs in die übrigen Grundfreiheiten.¹⁸⁹

c. Rechtfertigung eines Treaty Override

Bezogen auf Treaty Overrides ist damit im Einzelfall zu unterscheiden: Ist eine restriktive Auslegung der nationalen Vorschrift in dem Sinne möglich, dass sie mit den vorangegangenen Grundsätzen übereinstimmt, ist das Treaty Override nicht auf der Ebene der Rechtfertigung unzulässig. Sollte das Treaty Override aber darüber hinauschießen und pauschalierend auf grenzüberschreitende Sachverhalte einwirken, wäre dies von der Missbrauchsabwehr nicht mehr gedeckt und

¹⁸⁷ Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht Rz. 82, mit Beispielen und m.w.N.

¹⁸⁸ EuGH v. 07.09.2004, Rs. C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Rn. 29; zustimmend *Schön*, in: FS Wassermeyer, 489, 514 m.w.N.

¹⁸⁹ Einschränkung gegenüber Drittstaaten etwa *Schön*, in: FS Wassermeyer, 489, 515 f.; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 83; *Schade*, Die deutsche Anti-Treaty-Shopping-Regelung, S. 163 ff.

würde zur Durchbrechung der Grundfreiheiten führen. Im Rahmen des Anwendungsvorrangs des EU-Rechts dürfte das Treaty Override dann in einem derart gelagerten Fall nicht mehr angewandt werden.

3. Verhältnismäßigkeit

Wird ein Treaty Override zulässigerweise zu dem Zweck erlassen, den steuerlichen Missbrauch einzuschränken, ist es dann verhältnismäßig, wenn es geeignet ist, das Ziel zu erreichen und nicht über das dafür Notwendige hinausgeht.¹⁹⁰ Daraus muss gefolgert werden, dass z.B. ein Treaty Override, das der Sicherung des Steueraufkommens dienen soll, nicht verhältnismäßig ist, wenn die Amtshilferichtlinie¹⁹¹ Mittel zur Sicherung des Steueraufkommens zur Verfügung stellt.¹⁹² Selbiges gilt auch für solche Sachverhalte, in denen gemeinschaftsrechtliche Instrumente gegeben sind, um die staatlichen Interessen durchzusetzen.¹⁹³ In diesen Fällen wäre ein Treaty Override unverhältnismäßig und würde damit im Wege des Anwendungsvorrangs von den Grundfreiheiten verdrängt. Ein Treaty Override, das bei der Missbrauchsbekämpfung ansetzt, darf im Rahmen der Verhältnismäßigkeit folgerichtig auch nur soweit korrigieren, wie ein Geschäftsmann im freien Wirtschaftsverkehr zwischen Fremden gehandelt hätte – sog. *dealing at arm's lengths*-Grundsatz.¹⁹⁴ Zuletzt muss dem Bürger zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit auch immer die Möglichkeit gegeben werden, nachzuweisen, dass er aus wirtschaftlichen Gründen gehandelt hat.¹⁹⁵

¹⁹⁰ EuGH v. 26.09.2000, Rs. C-478/98, Slg. 2000, I-7587, Rn. 41.

¹⁹¹ Richtlinie 2011/16/EU v. 15.02.2011.

¹⁹² EuGH v. 15.05.1997, Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Rn. 30, 41.

¹⁹³ Vgl. dazu schon *Seer*, in: IStR 1997, 520, 524.

¹⁹⁴ EuGH v. 21.01.2010, Rs. C-311/08, Slg. 2010, I-487, Rn. 70 ff.

¹⁹⁵ EuGH v. 21.01.2010, Rs. C-311/08, Slg. 2010, I-487, Rn. 71.

III. Ergebnis auf europarechtlicher Ebene

Auf europäischer Ebene ist festzustellen, dass ein Treaty Override nicht pauschal zulässig oder unzulässig ist. Soweit ein Treaty Override zur Missbrauchsverhinderung in die Grundfreiheiten eingreift, hängt die europarechtliche Zulässigkeit davon ab, inwieweit das Treaty Override als Missbrauchsvorschrift die Rechtfertigungsgründe in dem Maßstab aufgreifen kann wie die Grundfreiheiten dies erfordern. Im Zweifel hat eine entsprechend restriktive Auslegung durch das deutsche Gericht und die deutschen Verwaltungsbehörden zu erfolgen. Die Vermeidung der Keimnalbesteuerung durch Treaty Override ist auf europäischer Ebene z.B. dann nicht verhältnismäßig, wenn ein entsprechendes Auskunftersuchen an den anderen Staat möglich und durchführbar ist. Denn insoweit steht ein milderes Mittel zur Verfügung, um die Keimnalbesteuerung zu verhindern. Es kommt auf europarechtlicher Ebene also vielmehr auf den Einzelfall und die Möglichkeiten der europarechtskonformen Auslegung von innerstaatlichem Recht an. Kann die entsprechende Vorschrift nicht i.S.d. Europarechts ausgelegt werden, wird sie im Rahmen des Anwendungsvorrangs verdrängt.

F. Zusammenfassung und Ausblick

Ein Treaty Override stellt im Völkerrecht einen unzulässigen Vertragsbruch dar, der dem anderen Vertragsstaat, nicht aber dem einzelnen Steuerpflichtigen diverse Reaktionsmöglichkeiten belässt und in Einzelfällen sogar die Kündigung des DBA ermöglicht.¹⁹⁶ Die Trennung von Völker- und Verfassungsrecht hat zur Folge, dass die Völkerrechtswidrigkeit nicht in das Verfassungsrecht inkorporiert wird. Vielmehr spricht die Systematik des Grundgesetzes gegen eine direkte Wirkung des Völkerrechts auf Verfassungsebene. Damit ist ein Treaty Override verfassungsrechtlich grds. zulässig. Lediglich dann, wenn ein Treaty Override einen stärkeren Eingriff in Grundrechte darstellt als das „normale“ inländische Steuerrecht, ist im Rahmen einer Ver-

¹⁹⁶ Vgl. *Seer*, in: IStR 1997, 481, 484.

hältnismäßigkeitsprüfung abzuwägen, ob das Treaty Override keine überschießende Tendenz hat. Europarechtlich zeichnet sich demgegenüber ein anderes Bild ab: Hier schränken vor allem die Grundfreiheiten Treaty Overrides ein. Greift ein Treaty Override ohne legitimen Grund oder in unverhältnismäßiger Weise insbesondere in die Kapitalverkehrsfreiheit oder die Niederlassungsfreiheit ein, ist es aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts nicht mehr anwendbar.

Das gefundene Ergebnis kann verstörend wirken. So bezeichnet *Jörg Weigell* ein Treaty Override verkürzt als „*Ja sagen, Nein meinen*“¹⁹⁷. Diese Wertung ist allerdings zu kurz gefasst. Denn ein Treaty Override ist nicht als „nein“ zu verstehen, sondern als „ja, aber“. Ein Treaty Override ist nicht mehr als eine Detailkorrektur. Es setzt nicht ein gesamtes Abkommen, sondern nur eine Detailregelung außer Kraft. Immer neue Entdeckungen von Steuerschlupflöchern erfordern eine schnelle Reaktion des Gesetzgebers, die auf völkerrechtlicher Ebene in der Form und Schnelligkeit nicht möglich ist. Somit bleiben gesetzgeberische Korrekturen der einzelnen Staaten wirksame Mittel zur Verhinderung von Gestaltungsmissbräuchen.

Die Vorlagebeschlüsse des BFH vom 10.01.2012 und 10.12.2013 sind derzeit beim BVerfG unter dem Aktenzeichen 2 BvL 1/12 anhängig. Eine Entscheidung wird im Jahr 2014 aber noch nicht erwartet.¹⁹⁸ Sollte sich das BVerfG für die Verfassungswidrigkeit eines Treaty Override entscheiden, stünde dem Gesetzgeber immer noch die Möglichkeit offen, in Art. 59 Abs. 2 GG einen entsprechenden zusätzlichen Satz einzufügen. Die Zweidrittelmehrheit für eine Verfassungsänderung sollte im derzeitigen Parlament erreichbar sein.

Die Tatsache, dass auf europäischer Ebene bisher noch kein multilaterales Abkommen über die gesamte Einkommensbesteuerung durchgesetzt werden konnte, lässt Zweifel daran aufkommen, dass gar die Möglichkeit eines weltweiten Abkommens besteht. Unterschiedliche

¹⁹⁷ *Weigell*, in: FS Spiegelberger, 575, 581.

¹⁹⁸ https://www.bundesverfassungsgericht.de/organisation/erledigungen_2014.html.

Steuersätze und Standortsubventionen durch nationale Steuerfreiheiten erschweren eine gleichmäßige Besteuerung. Aber gerade diese Regelungen sind es, die die Kreativität von Steuergestaltungsgesellschaften anregen, neue Steuersparmöglichkeiten zu finden. Die Frage ist: Sind derartige Steuersparmöglichkeiten – auch wenn sie *de lege lata* möglich sind – rechtsstaatlich gewollt? Der Gesetzgeber der Bundesrepublik Deutschland sagt „nein“. Er reagiert mit Treaty Overrides.