

Schriften zum Europäischen Recht

Band 66

**Deutsches Treaty Overriding
und seine Vereinbarkeit mit
Europäischem Gemeinschaftsrecht**

Von

Andreas Musil



Duncker & Humblot · Berlin

ANDREAS MUSIL

**Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit
mit Europäischem Gemeinschaftsrecht**

Schriften zum Europäischen Recht
Herausgegeben von
Siegfried Magiera und Detlef Merten

Band 66

Deutsches Treaty Overriding
und seine Vereinbarkeit mit
Europäischem Gemeinschaftsrecht

Von
Andreas Musil



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Musil, Andreas:

Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit
Europäischem Gemeinschaftsrecht / von Andreas Musil. –
Berlin : Duncker und Humblot, 2000

(Schriften zum europäischen Recht ; Bd. 66)

Zugl.: Berlin, Freie Univ., Diss., 1999

ISBN 3-428-10108-1

D 188

Alle Rechte vorbehalten

© 2000 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fremddatenübernahme und Druck:

Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0937-6305

ISBN 3-428-10108-1

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 1999 vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin als Dissertation angenommen. Das Manuskript wurde im Frühjahr 1999 abgeschlossen. Die bis zum Herbst 1999 erschienene Literatur konnte aber teilweise noch berücksichtigt werden. Da die Arbeit kurz nach Inkrafttreten des Amsterdamer Vertrages erscheint, sind zum besseren Verständnis des Lesers den Vorschriften des EGV noch die alten Numerierungen beigelegt.

Mein herzlicher Dank gilt zu allererst meinem Doktorvater, Herrn Univ.-Prof. Dr. Markus Heintzen. Er hat die Arbeit in einer Art und Weise gefördert, wie man es jedem Doktoranden nur wünschen möchte. So hatte er jederzeit ein offenes Ohr für Fragen und Probleme und steuerte zahlreiche Anregungen und Ideen zu der Arbeit bei. Besonders hervorzuheben ist die zügige Korrektur des Manuskripts, die die Fertigstellung erheblich beschleunigt hat. Hinzu kam, daß er mich in der „heißen“ Schreibphase von der täglichen Lehrstuhlarbeit freistellte.

Weiterhin danke ich meinem Zweitkorrektor, Herrn Univ.-Prof. Dr. Albrecht Randelzhofer, für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Zu danken habe ich außerdem meinen Kolleginnen und Kollegen Martin Ribbrock, Volker Maaß, Sylvia Rosendahl, André Lietzmann sowie Miriam Dross Gutowski, die durch ihre ständige Bereitschaft, problematische Punkte der Arbeit mit mir zu diskutieren, aber auch durch ihre Hilfe bei den üblichen Motivationskrisen nicht unerheblich zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen haben.

Danken möchte ich auch dem Verein Berliner Kaufleute und Industrieller e.V., der durch die Verleihung seines Preises für „Europaforschung in Berlin“ 1999 den Druck der Arbeit ermöglicht hat.

Nicht zuletzt danke ich den Herausgebern der „Schriften zum Europäischen Recht“, Herrn Univ.-Prof. Dr. Siegfried Magiera und Herrn Univ.-Prof. Dr. Detlef Merten, für die Aufnahme der Arbeit in diese Reihe.

Berlin, im November 1999

Andreas Musil

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	21
-------------------------	----

1. Kapitel

Gang der Untersuchung, Begriffsbestimmung, Völkerrechtliche Beurteilung von Treaty Overriding

I. Gang der Untersuchung	25
II. Der Begriff des Treaty Overriding	26
1. Definition	26
2. Funktionsprinzipien der Doppelbesteuerungsabkommen	27
a) Der grundlegende Regelungsgehalt der Doppelbesteuerungsabkommen	27
b) Verteilungs- und Vermeidungsnormen	28
3. Das Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und nationalem Steuerrecht	29
4. Einwirkungsformen des nationalen Rechts auf die Doppelbesteuerungsabkommen	30
a) Auslegung abkommensrechtlicher Begriffe	30
b) Anwendung nationalen Steuerrechts auf Fälle mit Abkommensbezug	32
c) Einwirkung auf die Doppelbesteuerungsabkommen im Wege der Gesetzgebung	33
5. Ergebnis	35
III. Gründe der Staaten für Treaty Overriding	36
IV. Völkerrechtliche Beurteilung von Treaty Overriding	37
1. Verstoß gegen Völkergewohnheitsrecht und die Wiener Vertragsrechtskonvention	37
2. Rechtfertigung des Verstoßes	38
3. Völkerrechtliche Reaktionsmöglichkeiten im Falle von Treaty Overriding	40
4. Ergebnis	41
V. Deutsche Steuerrechtsnormen, für die die Frage nach einem Treaty Overriding diskutiert wird	41

2. Kapitel

Treaty Overriding und deutsches Recht

1. Abschnitt

**Verfassungsrechtliche Grenzen und einfachgesetzliche
Vorgaben für Treaty Overriding**

I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	42
II. Das Rangverhältnis von in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Normen (DBA-Normen) und einfachen Steuergesetzen	43
1. Rangerhöhung für DBA-Normen durch § 2 AO?	43
2. Der Rang von DBA-Normen nach dem Grundgesetz	44
a) Umsetzung völkerrechtlicher Verträge durch Art. 25 GG?	45
b) Das Zustimmungsgesetz als rangbestimmende Vorschrift	45
3. Kritik an der herrschenden Auffassung	48
4. Völkerrecht und Rechtsstaat	49
a) Das Zustimmungsgesetz als speziellere Regelung?	49
b) Das Rechtsstaatsprinzip als Quelle einer Rangerhöhung	49
aa) Die Rangbestimmung als ungeschriebenes Element des Rechtsstaats- prinzips	49
bb) Bindung an das Recht und Völkerrecht	50
cc) Rechtsstaat und die Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes	51
5. Völkerrechtsfreundlichkeit und Rangbestimmung	51
a) Herleitung und Inhalt des Prinzips der Völkerrechtsfreundlichkeit	51
b) Die Rangbestimmung als Ausfluß der Völkerrechtsfreundlichkeit	53
c) Stellungnahme	53
aa) Die Völkerrechtsfreundlichkeit als Staatsziel	53
bb) Die Rangfrage in den Verfassungen der EU-Mitgliedstaaten	55
(1) Belgien	56
(2) Dänemark	56
(3) Finnland	57
(4) Frankreich	57
(5) Griechenland	58
(6) Irland	58
(7) Italien	58
(8) Luxemburg	59

Inhaltsverzeichnis

9

(9) Niederlande	59
(10) Österreich	59
(11) Portugal	60
(12) Schweden	60
(13) Spanien	60
(14) Vereinigtes Königreich	61
(15) Zusammenfassung	61
cc) Staatsziel und Rangbestimmung	61
6. Ergebnis	63
III. Verstoß gegen andere Verfassungsnormen	63
1. Treaty Overriding und Art. 25 GG	63
2. Treaty Overriding und Art. 59 II GG	65
3. Ergebnis	67
IV. Treaty Overriding und § 2 AO	67
1. Der Regelungsgehalt des § 2 AO	67
a) DBA-Normen als <i>leges speciales</i>	67
b) § 2 AO als Derogation des Satzes „ <i>lex posterior derogat legi priori</i> “	68
c) § 2 AO als Kodifikation des Grundsatzes völkerrechtskonformer Auslegung	69
d) Stellungnahme	69
2. Anforderungen an ein DBA-Normen derogierendes Gesetz	71
3. Ergebnis	72
V. Gesamtergebnis	72

2. Abschnitt

Deutsche Treaty Overriding-Normen

I. § 2 a I EStG	73
II. § 50 d I 1 EStG	74
III. § 50 d I a EStG	76
IV. § 8 a KStG	76
V. § 6 AStG	77
VI. § 20 I i. V. m. §§ 7–14 AStG – Hinzurechnungsbesteuerung	78
1. Deutungsmöglichkeiten des § 20 I AStG	78

2. Funktionsprinzipien der Hinzurechnungsbesteuerung	79
3. Das Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zu den Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen	81
4. Ergebnis	83
VII. § 20 I i.V.m. § 20 II AStG	83
VIII. Ergebnis	85

3. Kapitel

Treaty Overriding und Europäisches Gemeinschaftsrecht

1. Abschnitt

Grundlagen

I. Das Verhältnis des Gemeinschaftsrechts zum nationalen Recht der Mitgliedstaaten	86
II. Europäisches Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern	88
1. Die Rechtsangleichung durch sekundäres Gemeinschaftsrecht	89
a) Kompetenztitel im EGV	89
b) Bisherige Rechtssetzungstätigkeit der Organe	90
2. Die Rechtsprechung des EuGH im Bereich der direkten Steuern	90
III. Differenzierung des Untersuchungsgegenstandes – Der Tatbestand der Abkommensderogation und seine Auswirkungen	91

2. Abschnitt

Der völkerrechtliche Tatbestand der Abkommensderogation und Europäisches Gemeinschaftsrecht

I. Verstoß gegen Art. 293 (ex-Art. 220) Spiegelstrich 2 EGV	93
1. Die sich aus Art. 293 (ex-Art. 220) Spiegelstrich 2 EGV ergebenden Pflichten	94
a) Art. 293 (ex-Art. 220) EGV als pflichtenbegründende Vorschrift	94
b) Der Meinungsstand hinsichtlich einer Pflicht zum Vertragsschluß aus Art. 293 (ex-Art. 220) EGV	94
c) Stellungnahme	95
d) Pflicht zur Einhaltung von Abkommen aus Art. 293 (ex-Art. 220) EGV? ...	97
e) Pflicht zur Einhaltung von Abkommen aus Art. 293 (ex-Art. 220) i.V. m. Art. 10 (ex-Art. 5) II EGV	97
2. Die von Art. 293 (ex-Art. 220) Spiegelstrich 2 EGV erfaßten Abkommen	100

Inhaltsverzeichnis	11
a) Art. 293 (ex-Art. 220) EGV erfaßt nur Inter-se-Abkommen der Mitgliedstaaten	100
b) Bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen und Art. 293 (ex-Art. 220) Spiegelstrich 2 EGV	100
3. Ergebnis	103
II. Beseitigung der Doppelbesteuerung als Ziel des Vertrages?	103
III. Verstoß gegen Art. 3 g) i.V.m. Art. 10 (ex-Art. 5) II EGV	104
IV. Gesamtergebnis	104

3. Abschnitt

Die Auswirkungen von Treaty Overriding und die Grundfreiheiten des EGV

I. Problemaufriß	105
II. Die Wirkungsweise von Doppelbesteuerungsabkommen und Grundfreiheiten	106
1. Begünstigende Wirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen für grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige und deren Beeinträchtigung durch Treaty Overriding	106
2. Die tatbestandliche Reichweite der Grundfreiheiten – Begriffsbestimmung	108
3. Die Wirkbedingungen der Grundfreiheiten bei der Erfassung nachteiliger Auswirkungen von Treaty Overriding	109
4. Inter-se-Abkommen und Abkommen mit Drittstaaten im Rahmen der Grundfreiheiten	112
III. Exkurs – Die Grundfreiheiten als Maßstabnormen für die Doppelbesteuerungsabkommen selbst	112
IV. Bereits praktiziertes deutsches Treaty Overriding und Grundfreiheiten – § 20 II AStG	114
1. Anlaß der Vorschrift	114
2. Der Inhalt der Neuregelung	116
3. Die Voraussetzungen des § 20 II AStG im einzelnen	117
4. Auswirkungen des § 20 II AStG auf die Vermeidungsnormen der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen	118
5. § 20 II AStG und die Warenverkehrsfreiheit gemäß Art. 28 (ex-Art. 30) EGV, die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 49 (ex-Art. 59) EGV sowie die Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art. 39 (ex-Art. 48) EGV	119

6. § 20 II AStG und die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 (ex-Art. 52) EGV ...	119
a) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich	119
b) Der Schutzzumfang der Niederlassungsfreiheit als entscheidendes Kriterium für deren Anwendbarkeit auf § 20 II AStG	121
c) Der über das Gebot der Inländergleichbehandlung hinausgehende Gehalt der Niederlassungsfreiheit	122
aa) Die Niederlassungsfreiheit als Verbot von Wegzugsbeschränkungen ...	123
(1) Der <i>effet utile</i> als ausreichende Legitimationsbasis für Rechtsfortbildung durch den EuGH	123
(2) Die den Wegzugsbeschränkungen zugrundeliegende Konzeption	125
bb) Die Niederlassungsfreiheit als Verbot nichtdiskriminierender Behinderungen	127
(1) Die Entwicklung der Niederlassungsfreiheit zu einem allgemeinen Beschränkungsverbot in der Rechtsprechung des EuGH	127
(2) Die Diskussion in der Literatur	129
(3) Stellungnahme	132
(4) Die konkrete Reichweite des allgemeinen Beschränkungsverbots – Beschränkungsverbot als Regel oder Ausnahme?	134
cc) Ausnahmen vom Verbot nichtdiskriminierender Beschränkungen im Rahmen der Niederlassungsfreiheit	135
dd) Ausnahme für Niederlassungsausübungsvorschriften im Rahmen der Niederlassungsfreiheit	137
ee) Ausnahme für direkt-steuerliche Vorschriften im Rahmen der Niederlassungsfreiheit?	139
(1) Das besondere Konfliktpotential direkt-steuerlicher Vorschriften im Rahmen der Grundfreiheiten	140
(2) Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern und allgemeines Beschränkungsverbot	143
(a) Daily Mail	143
(b) ICI	144
(c) Werner	145
(d) Futura	145
(e) Gilly	149
(f) Auswertung	151
(3) Schlußfolgerungen aus den bisher gefundenen Ergebnissen	152
d) Zwischenergebnis	155

e) Inter-se-Abkommen und Drittstaatsabkommen	155
f) Rechtfertigungsgründe für die Switch-over-Klausel des § 20 II AStG	156
aa) Die Kohärenz des Steuersystems als Rechtfertigungsgrund	156
bb) Die Verhinderung steuerlichen Mißbrauchs als Rechtfertigungsgrund ..	159
(1) Die Berücksichtigung von Mißbrauchsargumenten in der Ge-	
meinschaftsrechtsordnung	159
(2) Steuerlicher Mißbrauch als Tatbestandsausschluß- oder Rechtfert-	
igungsgrund?	162
(3) Zwischenergebnis	162
(4) Der Mißbrauchsbegriff – mitgliedstaatlicher oder gemeinschafts-	
rechtlicher Maßstab?	163
(5) Der gemeinschaftsrechtliche Begriff steuerlichen Mißbrauchs ...	165
(a) Steuerlicher Mißbrauch und Steuerumgehung	165
(b) Quellen der Begriffsbestimmung	167
(c) Deutschland	168
(d) Großbritannien	171
(e) Frankreich	172
(f) Italien	173
(g) Übrige Mitgliedstaaten	173
(h) Ergebnis des Vergleichs	174
(i) Bedeutung des Ergebnisses für einen europäischen Miß-	
brauchsbegriff	175
(j) Die Steuerumgehung als nicht einziger, aber hauptsächlicher	
Beweggrund	175
(6) Ergebnis	176
g) Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als Schranken-Schranke	177
h) Ergebnis	179
7. § 20 II AStG und die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 (ex-Art. 73 b)	
EGV	179
a) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich	179
b) Der Schutzzumfang der Kapitalverkehrsfreiheit	180
c) Mittelbare Beschränkungen im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit	181
aa) Rechtsprechung des EuGH	181
(1) Bachmann	181
(2) Svensson/Gustavsson	182
(3) Safir	182
(4) Bewertung	183

bb) Die Unmittelbarkeit als entscheidendes Kriterium für die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit?	183
cc) Die Einzelfallspezialität als entscheidender Gehalt der Aussagen des Gerichtshofs	185
dd) Die Sachnähe als entscheidendes Kriterium zur Bestimmung der Einzelfallspezialität	186
ee) Ergebnis	187
d) Das Verhältnis von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit	188
aa) Meinungsstand	188
bb) Stellungnahme	189
e) Zwischenergebnis	191
f) Inter-se-Abkommen und Drittstaatsabkommen	191
g) Rechtfertigungsgründe für die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch § 20 II AStG	192
aa) Rechtfertigung aufgrund von zwingenden Allgemeininteressen	192
bb) Rechtfertigung aufgrund von Art. 58 (ex-Art. 73 d) I a EGV	192
(1) Stellung und Bedeutung von Art. 58 (ex-Art. 73 d) I a EGV und sein Verhältnis zu Art. 58 (ex-Art. 73 d) III EGV	192
(a) Meinungsstand	193
(b) Stellungnahme	193
(2) § 20 II AStG als Anwendungsfall von Art. 58 (ex-Art. 73 d) I a EGV	194
(3) Die Schranken-Schranke des Art. 58 (ex-Art. 73 d) III EGV	195
cc) Rechtfertigung aufgrund von Art. 58 (ex-Art. 73 d) I b EGV	196
h) Ergebnis	196
V. § 50 d I a EStG	196
1. Treaty Shopping und Directive Shopping im Rahmen von § 50 d I a EStG	197
2. Typische Treaty Shopping-Gestaltungen	198
3. Tatbestandsvoraussetzungen und Anwendungsbereich des § 50 d I a EStG	199
a) Voraussetzungen	199
b) Rechtsfolgen und Anwendungsbereich	200
4. Auswirkungen des § 50 d I a EStG auf die Verteilungsnormen der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen	202
a) Dividenden	202
b) Zinsen	203

c) Lizenzgebühren	204
d) Einkünfte von Künstlern und Sportlern	204
e) Auswertung	206
5. § 50 d I a EStG und die Niederlassungsfreiheit	206
a) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich	206
b) Anwendung des allgemeinen Beschränkungsverbots auf § 50 d I a EStG ...	208
c) Inter-se-Abkommen und Drittstaatsabkommen	208
d) Rechtfertigung der Beschränkung durch zwingende Allgemeininteressen ..	208
e) Die Schranken-Schranke der Verhältnismäßigkeit	209
f) Ergebnis	209
6. § 50 d I a EStG und die Kapitalverkehrsfreiheit	209
a) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich	209
b) Inter-se-Abkommen und Drittstaatsabkommen	211
c) Rechtfertigung aufgrund von legitimen Allgemeininteressen	212
d) Ergebnis	212
VI. Ergebnis der Untersuchung über die Vereinbarkeit deutscher Treaty Overriding-Vorschriften mit den Grundfreiheiten des EGV	212
VII. Verallgemeinerungsfähige Aussagen über die den Grundfreiheiten zu entnehmenden Grenzen für Treaty Overriding	213
1. Anwendungsbereich der Grundfreiheiten	213
a) Sachlicher Anwendungsbereich	213
b) Persönlicher Anwendungsbereich – Inter-se-Abkommen und Abkommen mit Drittstaaten	214
2. Rechtfertigungsmöglichkeiten für Treaty Overriding im Rahmen der Grundfreiheiten	214
a) Die Grundfreiheiten als Schutznormen für die am zwischenstaatlichen Handel Teilnehmenden	214
b) Mögliche Rechtfertigungsgründe für Treaty Overriding-Vorschriften	215
3. Der Maßstab der Verhältnismäßigkeit als entscheidendes Kriterium	216
4. Ergebnis	217

4. Abschnitt

Die Auswirkungen von Treaty Overriding und sekundäres Gemeinschaftsrecht

I. Mutter-Tochter-Richtlinie	218
1. Anwendungsbereich	218

2. Die Mißbrauchsvorschrift des Art. 1 II Mutter-Tochter-Richtlinie	219
3. Ergebnis	220
II. Fusionsrichtlinie	220
1. Anwendungsbereich	220
2. Die Mißbrauchsvorschrift des Art. 11 I a Fusionsrichtlinie	221
3. Ergebnis	221
III. Endergebnis	221

4. Kapitel

Die erweiterte Auslegung der Personenverkehrsfreiheiten und ihre Bedeutung für die Harmonisierung der direkten Steuern, insbesondere der Unternehmensbesteuerung

I. Stand der Harmonisierungsbemühungen	222
II. Die Auffassung der Kommission zu einer vollständigen Steuerharmonisierung ...	223
III. Steuerharmonisierung oder Wettbewerb der Systeme?	224
IV. Zwischenergebnis	226
V. Der Einfluß des EuGH auf die Steuerharmonisierung	226
VI. Der bisherige Einfluß im Bereich der direkten Steuern	226
VII. Veränderungen durch eine erweiterte Auslegung der Personenverkehrsfreiheiten – Ausblick	227
Zusammenfassung der Ergebnisse in Thesen	230
Literaturverzeichnis	235
Sachverzeichnis	246

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Auffassung
Abl.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abschn.	Abschnitt
AG	Aktiengesellschaft
amtl.	amtlich
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BB	Betriebsberater
Beil.	Beilage
Beschl.	Beschluß
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Amtliche Entscheidungssammlung des Bundesfinanzhofs
BFH-NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfGE	Amtliche Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichts
C. Cass.	Cour de Cassation
C. Cost	Corte Costituzionale
C.E.	Conseil d'Etat
Ch. Mixte	Chambre mixte
C.M.L.Rev.	Common Market Law Review
C.s.J.	Cour supérieure de Justice du Grand-Duché du Luxembourg
DAB	Deutsches Architektenblatt
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DTC	Dominion Tax Cases
D.R.	Diario da Republica
DVBt.	Deutsches Verwaltungsblatt
EC	European Community
Ed.	Editor

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft(en)
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Einl.	Einleitung
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
ET	European Taxation
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EuR	Europarecht
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
f.	folgende (eine Seite)
ff.	folgende (mehrere Seiten)
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau
FS	Festschrift
FW	Die Friedens-Warte
GG	Grundgesetz
Giur. cost.	Giurisprudenza costituzionale
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
G.P.	Gazette du Palais
GS	Gedenkschrift
GYIL	German Yearbook of International Law
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HSStR	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland
IFSC	International Financial Services Center
IGH	Internationaler Gerichtshof
I.L.R.M.	Irish Law Reports Monthly
IStR	Internationales Steuerrecht
ITC	Belgisches Einkommensteuergesetz
J.C.P.	La Semaine Juridique
JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts
J.O.R.F.	Journal Officiel De La Republique Francaise
JuS	Juristische Schulung
JZ	Juristenzeitung
Kap.	Kapitel
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien

KStG	Körperschaftsteuergesetz
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJ	Neue Justiz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
Pasic. Lux.	Pasicrisie Luxembourgeoise
Rec.	Recueil
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
RIW/AWD	Recht der internationalen Wirtschaft / Außenwirtschaftsdienst
Rs.	Rechtssache
r.t.d.e.	revue trimestrielle de droit européen
Rz.	Randziffer
S.	Seite
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
STC	Simon's Tax Cases
St. Rspr.	Ständige Rechtsprechung
StuW	Steuer und Wirtschaft
Urt.	Urteil
USA	Vereinigte Staaten von Amerika
v.	von oder vom
Verb. Rs.	Verbundene Rechtssachen
Vgl.	Vergleiche
WuV	Wirtschaft und Verwaltung
z. B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Beamtenrecht
Zit.	Zitiert

Einleitung

Treaty Overriding ist eine relativ neue Erscheinung in der Praxis des Internationalen Steuerrechts. Im Jahre 1980 beschloß der US-amerikanische Gesetzgeber mit dem Foreign Investment in Real Property Act („FIRPTA“) ein Gesetz, in dem vorgesehen war, daß bestimmte seiner Vorschriften, soweit sie zu Doppelbesteuerungsabkommen in Widerspruch stünden, erst nach fünf Jahren, dann aber ohne Rücksicht auf diese Abkommen in Kraft treten sollten¹. Offen wurden die völkerrechtlichen Verpflichtungen der USA, die aus deren Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten erwachsen, durch eine einseitige staatliche Maßnahme übergangen. Für diesen Bruch von Doppelbesteuerungsabkommen im Wege staatlicher Gesetzgebung hat sich der Begriff „Treaty Overriding“ eingebürgert². Der geschilderte Fall von Treaty Overriding ist in der Folgezeit kein Einzelfall geblieben. Mehrfach wurden durch die USA solche Steuergesetze beschlossen, die Verpflichtungen aus Doppelbesteuerungsabkommen negierten³. Dieses Vorgehen wurde durch mehrere Staaten heftig kritisiert⁴. Vor allem die Mitgliedstaaten der Europäischen Union haben sich gegen ein solches Treaty Overriding der USA gewandt⁵. Diese Kritik hat einige Mitgliedstaaten indes nicht daran gehindert, in der Folgezeit selbst das Vorgehen der Vereinigten Staaten zum Vorbild zu nehmen und ihrerseits Gesetze, die im offenen Widerspruch zu Abkommensverpflichtungen stehen, zu erlassen⁶. Treaty Overriding ist mittlerweile zu einer so verbreiteten Erscheinung in der Praxis des Internationalen Steuerrechts avanciert, daß sich sogar der OECD-Steuerausschuß genötigt sah, einen Bericht zu diesem Thema zu verfassen, in dem er die Mitgliedstaaten der OECD aufforderte, künftig derartige Praktiken zu unterlassen⁷. Auch dieser Appell hat jedoch die Entwicklung nicht stoppen können.

¹ Vgl. *Vogel* in: *Vogel, DBA, Einl.*, Rz. 129.

² Näheres zur Begriffsbestimmung siehe 1. Kap., II.

³ Vgl. zur immer noch zunehmenden Treaty Overriding-Praxis des US-Kongresses *Eilers*, Verschärfung des Steuerklimas für ausländische Investoren in den USA, RIW 1990, S. 741 ff., 743; *Langbein*, Treaty Overriding nach US-Recht, RIW 1989, S. 245; *ders.*, „Treaty Overriding“ durch nationales Recht, RIW 1988, S. 875 ff.

⁴ Vgl. *Langbein*, „Treaty Overriding“ durch nationales Recht, RIW 1988, S. 875.

⁵ In einem gemeinsamen Schreiben vom 18. 2. 1988 haben sich zehn Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft gegen ein amerikanisches Treaty Overriding verwahrt, vgl. *Vogel* in: *Vogel, DBA, Einl.*, Rz. 129.

⁶ Zu Fällen österreichischen Treaty Overridings siehe *Lang*, Entwicklungstendenzen in der Abkommenspolitik Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, IStR 1996, S. 201 ff., 206.

⁷ *OECD Committee on Fiscal Affairs*, Tax treaty Override, 1989, in: *Model Tax Convention on Income and Capital*, Volume II, R (8)-1 ff.

Der Grund, warum immer mehr Staaten zum Mittel des Treaty Overriding greifen, ist vor allem darin zu sehen, daß sie ohne ein solches Vorgehen beträchtliche Steuerausfälle durch den Abfluß von Kapital zu befürchten hätten. Einige der Abkommensvorschriften machen durch die Gewährung von Steuererleichterungen und -befreiungen für grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige die Kapitalverlagerung ins Ausland attraktiv⁸. Bei der Ausnutzung derartiger Steuervorteile kommt es teilweise auch zur mißbräuchlichen Inanspruchnahme von begünstigenden Abkommensvorschriften (sog. Treaty Shopping)⁹ durch einzelne Steuerpflichtige, für deren Verhinderung viele Abkommen keine ausreichende Handhabe bieten. Viele Staaten sehen Treaty Overriding als Möglichkeit, die beschriebenen nachteiligen Auswirkungen für ihr Steueraufkommen zu beseitigen, ohne den oft beschwerlichen Verhandlungsweg zur Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen gehen zu müssen¹⁰. Mittlerweile hat sich auch Deutschland zu denjenigen Staaten gesellt, die sich des Mittels des Treaty Overriding bedienen. Seit Anfang der neunziger Jahre existieren im deutschen Steuerrecht einige Vorschriften, die als Treaty Overriding qualifiziert werden können¹¹.

Diese Entwicklung hat die Steuerrechtswissenschaft auf den Plan gerufen. Sie versucht, die mit Treaty Overriding verbundenen Probleme und Konflikte einer befriedigenden Lösung zuzuführen. In Übereinstimmung mit dem Steuerausschuß der OECD ist man allgemein der Auffassung, daß Treaty Overriding eine mißbilligenswerte Praxis des Steuergesetzgebers darstellt¹². Dies sowohl wegen der damit verbundenen Auswirkungen auf die Vertragspartner der Abkommen, als auch wegen der Nachteile für die betroffenen Steuerpflichtigen. Die Tatsache, daß Treaty Overriding einen Völkerrechtsverstoß beinhaltet, ist aber de facto nicht geeignet, den Gesetzgeber von einem solchen Vorgehen abzubringen, denn auf völkerrechtlicher Ebene ist Treaty Overriding durch die betroffenen Vertragspartner nicht wirksam sanktioniert worden¹³. Dies hat vor allem damit zu tun, daß die Vertragsstaaten nicht geneigt sind, ein bestehendes Doppelbesteuerungsabkommen insgesamt zu gefährden, indem sie gegen die durch Treaty Overriding bewirkten Eingriffe in die Abkommenssystematik vorgehen, da die mit diesen Eingriffen verbundenen Nachteile im Vergleich zu den Vorteilen, die die Abkommen den Staaten bieten,

⁸ Zur Wirkungsweise von Doppelbesteuerungsabkommen vgl. ausführlich 1. Kap., II. 2.

⁹ Vgl. hierzu ausführlich *Kraft*, Die mißbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, und unten 3. Kap., 3. Abschn., V.

¹⁰ Auf die wachsende Brisanz von Treaty Overriding in der Praxis des Internationalen Steuerrechts weist *Lang*, Entwicklungstendenzen in der Abkommenspolitik Deutschlands, der Schweiz und Österreichs, IStR 1996, S. 201 ff., 206, hin.

¹¹ Siehe ausführlich 2. Kap., 2. Abschn.

¹² Siehe *Leisner*, Abkommensbruch durch Außensteuerrecht?, RIW 1993, S. 1013 ff., 1014; *Vogel*, Wortbruch im Verfassungsrecht, JZ 1997, S. 161 ff.; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 3.27, m. w. N.

¹³ So hat etwa das betroffene Irland gegen die noch zu besprechenden Änderungen des deutschen Außensteuergesetzes im Jahre 1992 keine wirksamen Maßnahmen ergriffen, siehe hierzu 3. Kap., 3. Abschn., IV. 1.

kaum ins Gewicht fallen¹⁴. Aufgrund dieser Sachlage ist nicht zu erwarten, daß Treaty Overriding in Zukunft auf wirkungsvolle völkerrechtliche Sanktionen trifft.

Einzelne Steuerpflichtige, die von der Versagung von Abkommensvergünstigungen schwer betroffen sein können, haben auf völkerrechtlicher Ebene aufgrund der Mediatisierung des einzelnen keine Möglichkeit, gegen Treaty Overriding vorzugehen. Es ist daher mehrfach versucht worden, dem deutschen Verfassungsrecht Normen zu entnehmen, die bereits auf nationaler Ebene zur Unwirksamkeit deutschen Treaty Overridings führen¹⁵. Gäbe es solche Normen, so stünde gegen Treaty Overriding der innerstaatliche Rechtsweg offen. Bisher ist es jedoch – wie noch zu zeigen sein wird – nicht gelungen, die Unwirksamkeit von Treaty Overriding aus dem deutschen Verfassungsrecht herzuleiten¹⁶. Damit fällt der Blick auf das Europäische Gemeinschaftsrecht. Möglicherweise lassen sich hier Normen identifizieren, die einem Treaty Overriding Schranken setzen können. Für Teilbereiche sind in der Literatur bereits solche Grenzen herausgearbeitet worden¹⁷. Eine umfassende Untersuchung des Problembereichs fehlt jedoch bisher noch. Es ist noch nicht hinreichend geklärt, inwieweit sich dem Gemeinschaftsrecht Beurteilungsmaßstäbe für die Erscheinung „Treaty Overriding“ in ihrer Gesamtheit entnehmen lassen. Diese Lücke soll mit der vorliegenden Arbeit geschlossen werden.

Die Erkenntnis, daß das Gemeinschaftsrecht dem mitgliedstaatlichen Steuerrecht – und hier vor allem dem Recht der direkten Steuern – in weitem Umfang Grenzen setzen kann, ist noch relativ neu. Der EGV hält im Bereich der direkten Steuern nur eine begrenzte Rechtsangleichungskompetenz bereit¹⁸. Jedoch hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (im folgenden nur Gerichtshof oder EuGH) in den vergangenen zehn Jahren verstärkt mitgliedstaatliche Vorschriften aus dem Bereich der direkten Steuern am Maßstab des Gemeinschaftsrechts überprüft. Als Maßstab dienten vor allem die Grundfreiheiten des EGV¹⁹. Damit hat

¹⁴ Auf diesen Umstand weist *Langbein*, „Treaty Overriding“ und nationales Recht, RIW 1988, S. 875 ff., 878 besonders hin.

¹⁵ Zuletzt *Vögel*, Wortbruch im Verfassungsrecht, JZ 1997, S. 161 ff.

¹⁶ Siehe hierzu ausführlich unten 2. Kap., 1. Abschn.

¹⁷ Vgl. *Seer*, Grenzen der Zulässigkeit eines treaty overriding am Beispiel der Switch-over-Klausel des § 20 AStG, IStR 1997, S. 481 ff.; *Scherer*, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, S. 208 ff.

¹⁸ Lediglich auf der Grundlage von Art. 94 (ex-Art. 100) EGV kann das Recht der direkten Steuern harmonisiert werden, siehe ausführlich 3. Kap., 1. Abschn., II. 1. a).

¹⁹ Vgl. EuGH, Urt. v. 28. 1. 1986, Rs. 270/83, Slg. 1986, S. 273 ff., *Avoir fiscal*; EuGH, Urt. v. 27. 9. 1988, Rs. 81/87, Slg. 1988, S. 5483 ff., *Daily Mail*; EuGH, Urt. v. 8. 5. 1990, Rs. 75/88, Slg. 1990, S. 1779, *Biehl*; EuGH, Urt. v. 28. 1. 1992, Rs. C-204/90, Slg. 1992, S. I-249 ff., *Bachmann*; EuGH, Urt. v. 28. 1. 1992, Rs. C-300/90, Slg. 1992, S. I-305 ff., *Kommission/Belgien*; EuGH, Urt. v. 26. 1. 1993, Rs. C-112/91, Slg. 1993, S. I-429 ff., *Werner*; EuGH, Urt. v. 13. 7. 1993, Rs. C-330/91, Slg. 1993, S. I-4017 ff., *Commerzbank*; EuGH, Urt. v. 12. 4. 1994, Rs. C-1/93, Slg. 1994, S. I-1137 ff., *Halliburton*; EuGH, Urt. v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93, Slg. 1995, S. I-225 ff., *Schumacker*; EuGH, Urt. v. 11. 8. 1995, Rs. C-80/94, Slg. 1995, S. I-2493 ff., *Wielockx*; EuGH, Urt. v. 26. 10. 1995, Rs. C-151/94,