

Ralf Haendel

Treaty Overriding im Internationalen Steuerrecht als Verfassungsproblem

Insbesondere zur Reichweite
der Völkerrechtsfreundlichkeit
des Grundgesetzes

Inhalt

A. Einführung	15
B. Völkerrecht und innerstaatliches Recht	21
I. Theorien zum Verhältnis von Völkerrecht und innerstaatlichem Recht	21
1. Die monistische Theorie	22
2. Die dualistische Theorie	23
3. Die Theorien in der Praxis	24
II. Die Einbeziehung von Völkerrecht in den innerstaatlichen Rechtskreis	25
1. Die Inkorporationstheorie	25
2. Die Transformationstheorie	26
3. Die Vollzugstheorie	26
4. Auffassung der Rechtsprechung	26
5. Würdigung	27
III. Vorgaben des Grundgesetzes für die Einbeziehung von DBA	28
IV. Zwischenergebnis	32
C. Abkommensrechtlicher Hintergrund zum Treaty Overriding	33
I. Besteuerungsbefugnis als Teil staatlicher Souveränität	33
II. Vermeidung der Doppelbesteuerung durch den Abschluss von DBA	35
1. Begriff der internationalen Doppelbesteuerung	36
2. DBA als bilaterale Beschränkungs- und Verteilungsnormen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung	37
3. Vorlagen für die Ausgestaltung der DBA	37

III. Methoden zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf bilateraler Ebene.....	38
1. Anrechnungsmethode.....	39
2. Freistellungsmethode.....	40
3. Wirtschaftliche Konsequenzen der Methoden.....	42
IV. Das Problem der doppelten Nichtbesteuerung bzw. einer Minderbesteuerung.....	44
1. Abkommensrechtliche Sachverhalte	46
a) Nichtbesteuerung als Folge der Freistellungsmethode.....	46
b) Qualifikationskonflikte	46
c) Personen- und sachbezogene Verlagerung von Steuersubstrat.....	48
d) Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung.....	49
e) Vereinbarung einer fiktiven Steueranrechnung im DBA.....	49
2. Maßnahmen zur Vermeidung einer Nicht- oder Minderbesteuerung.....	50
a) Aktivitätsklauseln bzw. Switch-over-Klauseln.....	51
b) Subject-to-tax-Klauseln.....	52
c) Remittance-base-Klauseln	53
d) Anti-treaty-shopping-Klauseln	54
e) Limitation-on-benefits-Klauseln.....	55
f) Unilaterale Maßnahmen	55
V. Zwischenergebnis	56

D. Dogmatische Erfassung des Treaty Overriding im deutschen Einkommensteuerrecht.....	59
I. Etablierung des Treaty Overriding als gesetzgeberisches Mittel.....	59
II. Gesetzgeberische Gründe für Treaty Overriding	61
III. Begriffsbestimmung.....	62
1. Literaturmeinungen.....	63

2. Kritik.....	65
a) Die staats- und völkerrechtliche Kategorie der innerstaatlichen Geltung völkerrechtlicher Normen.....	65
b) Treaty Overriding und früher abgeschlossene DBA.....	68
c) Die Unschärfe der Definition des OECD-Steuerausschusses.....	69
d) Formale Definitionsmerkmale.....	70
3. Eigene Begriffsbestimmung.....	71
IV. Identifizierung von Treaty Overriding-Normen in der Praxis.....	73
V. Abgrenzungsprobleme bzw. „tatbestandliche“ Eingrenzung.....	73
1. Allgemeine Regelungsvorbehalte zu Gunsten unilateraler Regelungen.....	75
a) Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt	76
b) Allgemeiner Vorbehalt zur Verhinderung einer Nichtbesteuerung.....	77
c) Der Bezeichnung oder der Präambel eines DBA zu entnehmender Regelungsvorbehalt	79
2. Ausdrückliche Regelungsvorbehalte zu Gunsten unilateraler Abweichungen von DBA.....	81
a) Regelungsvorbehalte zu Gunsten konkreter nationaler Rechtsnormen	82
b) Regelungsvorbehalt zu Gunsten der Art oder dem Zweck nach beschriebener nationaler Rechtsnormen.....	83
c) Regelungsvorbehalte zu Gunsten von dem DBA nachfolgenden unilateralen Gesetzgebungsakten	85
d) Weitere Abgrenzungsfälle	86
3. Treaty Overriding durch die gesetzgeberische Festlegung der Auslegung von Abkommensbegriffen.....	87
4. Treaty Overriding durch die gesetzgeberische Festlegung der Zurechnung von Einkünften zu einer Person.....	90
5. Treaty Overriding durch die sog. Schachtelstrafe.....	91
6. Zwischenergebnis.....	92

VI. Kategorisierung des Treaty Overriding anhand der fiskalischen Zielsetzung.....	92
1. Treaty Overriding zur „Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von DBA-Regelungen“	93
2. Treaty Overriding zur „Verhinderung einer Minder- bzw. Nichtbesteuerung“	94
3. Treaty Overriding zur „Sicherstellung von Besteuerungssubstrat“	94

E. Die völkerrechtliche Dimension des

Treaty Overriding	95
I. Völkerrechtliche Würdigung von Treaty Overriding	95
II. Sanktionsmöglichkeiten auf zwischenstaatlicher Ebene und ihre Durchsetzung in der Praxis.....	97
III. Berechtigung des Steuerpflichtigen auf Grund der Qualifizierung von DBA als völkerrechtliche Verträge mit Schutzwirkung zu Gunsten Dritter.....	98
IV. Auswirkungen der völkerrechtlichen Bewertung von Treaty Overriding auf den verfassungsrechtlichen Rahmen.....	100
V. Zwischenergebnis	101

F. Die innerstaatliche Dimension des Treaty Overriding....

I. Die Anwendbarkeit von Treaty Overriding-Vorschriften.....	103
1. § 2 Abs. 1 AO als besondere Kollisionsregel.....	104
2. Die allgemeinen Kollisionsregeln.....	108
a) Die Derogationsregel „lex superior derogat legi inferiori“	109
aa) Aussagen des Völkerrechts zur Rangbestimmung von DBA	110
bb) Aussagen des Grundgesetzes zum Rang von DBA.....	111
aaa) Art. 59 Abs. 2 GG.....	111
bbb) Art. 25 GG	115
b) Zwischenergebnis.....	117

3.	Die Grundsätze „lex specialis derogat legi generali“ und „lex posterior derogat legi priori“ als kollisionsauflösende Rechtsmethoden	118
a)	DBA als „leges speciales“ zu nationalen Steuergesetzen	118
b)	DBA als „leges aliae“ zu nationalen Steuergesetzen	122
c)	DBA und Treaty Overriding im Rahmen des „lex posterior“-Grundsatzes.....	123
d)	Kollision des „lex posterior“-Grundsatzes und des „lex specialis“-Grundsatzes	125
aa)	Auflösung des Konflikts zu Gunsten der „lex posterior“	126
bb)	Auflösung des Konflikts durch den Satz „lex generalis posterior non derogat legi speciali (priori)“	126
cc)	Auflösung des Konflikts durch Auslegung	128
e)	Zwischenergebnis.....	133
II.	Ausgewählte verfassungsrechtliche Implikationen von Treaty Overriding im Allgemeinen.....	135
1.	Kompetenzielle Selbstbindung des Gesetzgebers infolge des Abschlusses von DBA.....	136
a)	Der Grundsatz „pacta sunt servanda“ als Vehikel zur Begründung einer kompetenziellen Selbstbindung des Gesetzgebers.....	136
b)	Kompetenzielle Selbstbindung als Folge des „Alles oder nichts“-Prinzips beim Erlass des Zustimmungsgesetzes nach Art. 59 Abs. 2 GG.....	143
c)	Zwischenergebnis.....	146
2.	Das Erfordernis einer besonderen verfassungsrechtlichen Rechtfertigung von Treaty Overriding auf Grund von Art. 25 GG in Verbindung mit dem Grundsatz „pacta sunt servanda“	146
a)	Die Ansicht von <i>Lehner</i>	147
b)	Stellungnahme.....	149
c)	Zwischenergebnis.....	151
3.	Ergebnis.....	151

III. Treaty Overriding und die Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes im Besonderen.....	151
1. Die Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes als Auslegungsprinzip.....	154
2. Die Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes als Verfassungsgrundsatz.....	156
a) Ableitung eines Verfassungsgrundsatzes der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes aus dem Grundgesetz	156
b) Bindungswirkung des Verfassungsgrundsatzes der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes.....	161
aa) Harmonisierungsfunktion.....	162
bb) Abgestufte Bindungsintensität.....	163
aaa) Ableitung der Bindungsintensität aus dem Internationalen Privatrecht.....	165
bbb) Grenzen der Bindung des Gesetzgebers.....	168
c) Prozessuale Folgen.....	170
3. Zwischenergebnis.....	171
4. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes	173
a) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bis zum „Görgülü“-Beschluss.....	173
b) Der „Görgülü“-Beschluss des Bundesverfassungsgerichts	178
c) Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nach dem „Görgülü“-Beschluss.....	180
d) Zwischenergebnis.....	183
5. Bewertung der Rechtsprechungslinie des Bundesverfassungsgerichts.....	183
a) Literaturstimmen.....	184
b) Stellungnahme.....	186
IV. Ausgewählte Treaty Overriding-Vorschriften und Verfassungsrecht.....	191
1. § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG.....	191
a) Inhalt der Norm	192

b)	Treaty Overriding – Charakter	193
c)	Kategorisierung von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG.....	196
2.	Verstoß von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG gegen Verfassungsrecht.....	197
a)	Verstoß gegen Art. 14 Abs. 1 GG	199
b)	Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 GG	200
aa)	Eingriff	201
bb)	Schranken (Gesetzesvorbehalt).....	205
cc)	Schranken-Schranken.....	205
aaa)	Verhältnismäßigkeit von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG.....	209
bbb)	Zwischenergebnis.....	214
dd)	Ergebnis zu Art. 2 Abs. 1 GG	214
c)	Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG	214
d)	Verfahrensrechtliche Fragen.....	216
e)	Ergebnis	216
3.	Der Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs zu § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG.....	216
a)	Wesentlicher Inhalt des Vorlagebeschlusses	217
b)	Kritische Würdigung des Vorlagebeschlusses	220
c)	Ergebnis	223
4.	§ 50d Abs. 10 EStG	223
a)	Inhalt der Norm	224
b)	Treaty Overriding – Charakter	225
c)	Kategorisierung von § 50d Abs. 10 EStG	228
d)	Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 GG	229
e)	Ergebnis	232

G. Thesenförmige Zusammenfassung.....233

H. Schlussbetrachtung.....243

I. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Zulässigkeit des Treaty Overriding vom 15. Dezember 2015 (Nachtrag)	247
I. Inhalt des Beschlusses.....	247
II. Bewertung.....	249
III. Ausblick.....	253
 Literaturverzeichnis	 255
 Entscheidungsregister.....	 269
 Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen.....	 273
 Gesetzesmaterialien.....	 275
 Gesetzesstand und Abkürzungen.....	 277