

Alex Janzen

**Treaty Overriding
im deutschen Steuerrecht**

Verlag Dr. Kovač

**Hamburg
2017**

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Inhaltsverzeichnis	V
Literaturverzeichnis	XV
Abkürzungsverzeichnis	LXI
A. Einleitung	1
B. Rechtsnatur von <i>Treaty Overriding</i>	3
I. Definition von <i>Treaty Overriding</i>	3
II. Instrumentarium einzelner <i>Treaty Overrides</i>	5
1. Offene und verdeckte <i>Treaty Overrides</i>	6
2. Aufteilung von <i>Treaty Overrides</i> nach ihrem Sinn und Zweck	7
a. Verhinderung missbräuchlicher Inanspruchnahme von DBA-Regelungen	7
b. Sicherung von Entstrickungsbesteuerung	8
c. Verhinderung von sog. „weißen“ Einkünften	8
d. Umqualifikations- und Zurechnungsnormen	9
C. Doppelbesteuerungsabkommen im System des Völkerrechts	11
I. DBA als völkerrechtlicher Vertrag	11
1. Definition eines völkerrechtlichen Vertrages	11
2. Entwicklung des DBA-Rechts	12
a. OECD-Musterabkommen	13
b. Weitere Musterabkommen	14
II. Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen	16
1. Kompetenz zum Vertragsabschluss	16
2. Verfahren des Vertragsabschlusses	17
III. Aufbau und Wirkungsweise von Doppelbesteuerungsabkommen	19
1. Allgemeines	19

2. Verbot der virtuellen Besteuerung	21
D. Auslegung von DBA und von mutmaßlichen <i>Treaty Overrides</i>	23
I. Auslegungsmethoden nach dem WÜRV	23
1. Gegenstand der Auslegung	23
2. <i>Pacta sunt servanda</i>	26
3. Beachtung des Treu und Glauben	27
4. Effizienzgebot (<i>effet utile</i>)	29
5. Wortlaut des Vertrages	30
6. Systematik	32
7. Teleologie	33
8. Ergänzende Auslegungsmittel	34
II. Auslegungsmethoden nach dem DBA-Recht	35
1. Grundsatz der autonomen Auslegung von DBA	35
2. Gebot der Entscheidungsharmonie	36
III. Auslegung innerstaatlicher mutmaßlicher <i>Treaty Overrides</i>	37
1. Der Auslegungskanon	38
2. Gebot der völkerrechtsfreundlichen Auslegung des innerstaatlichen Rechts	38
E. <i>Treaty Overriding</i> als Verstoß gegen das Völkerrecht	41
I. Rechtsquellen	41
II. Verstoß gegen das Völkerrecht nach dem ILC-Entwurf	42
1. Verletzung einer völkerrechtlichen Verpflichtung	42
a. Durch Handeln	42
b. Durch Unterlassen	44
c. Zurechenbarkeit der Völkerrechtsverletzung	45
d. Schaden	46
F. Verstöße einzelner mutmaßlicher <i>Treaty Overrides</i> gegen das Abkommensrecht	47

I. Offene mutmaßliche <i>Treaty Overrides</i> zur Sicherung der Entstrickungsbesteuerung	47
1. § 15 Abs. 1a EStG	47
a. Auslegung des § 15 Abs. 1a EStG	47
aa. Auslegung nach dem Auslegungskanon	47
bb. Völkerrechtsfreundliche Auslegung	51
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	53
aa. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA 2010	53
bb. Art. 23A Abs. 1 OECD-MA 2010	54
cc. Zwischenergebnis	54
2. § 17 Abs. 5 Satz 3 EStG	55
a. Auslegung	55
aa. Allgemeines	55
bb. Völkerrechtsfreundliche Auslegung	57
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	57
aa. Art. 13 Abs. 5 UN-MA	57
bb. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA	60
cc. Art. 13 Abs. 4 OECD-MA	64
dd. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA	69
3. § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG	71
a. Auslegung	71
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	72
aa. Kein Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	72
bb. Anwendung des Art. 8 Fusions-RL	74
4. § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG	75
a. Auslegung	75
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	76
5. § 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG	77
a. Auslegung	77

b. Verstoß gegen das DBA-Recht	78
II. Offene mutmaßliche <i>Treaty Overrides</i> zur Vermeidung des Abkommensmissbrauchs	78
1. § 50d Abs. 3 EStG	78
a. Auslegung	78
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	80
aa. § 50 Abs. 3d EStG als eine Ausprägung des allgemeinen ungeschriebenen Umgehungs- oder Missbrauchsvorbehalts im DBA-Recht?	81
bb. § 50d Abs. 3 EStG als eine innerstaatliche Einkünftezurechnungsregelung?	83
cc. § 50d Abs. 3 EStG als innerstaatliche Bestimmung des sog. Nutzungsberechtigten (<i>beneficial owner</i>)?	84
dd. Missbrauchsbekämpfungsanregungen nach dem OECD-MK	85
ee. Missbrauchsbekämpfungsregelungen in deutschen DBA	86
aaa. <i>Limitation-On-Benefits</i> -Klauseln (<i>LoB</i> -Klauseln)	89
(1) Art. 28 DBA-USA in der Fassung des Protokolls vom 01.06.2006	89
(2) <i>LoB</i> -Klauseln in anderen deutschen DBA	91
bbb. DBA-Verweise auf § 50d Abs. 3 EStG	93
ccc. DBA-Verweise auf deutsche innerstaatliche Missbrauchsbekämpfungsregelungen	93
(1). Erweiterte DBA-Verweise auf innerstaatliches Missbrauchsbekämpfungsrecht	94
(2). Modifizierte DBA-Verweise auf deutsches innerstaatliches Missbrauchsbekämpfungsrecht	96
(3). Einfache DBA-Verweise auf innerstaatliches Missbrauchsbekämpfungsrecht	97
ff. DBA ohne einen Verweis auf innerstaatliches Missbrauchsbekämpfungsrecht	97
gg. Zwischenfazit	98

2. § 20 AStG	99
a. Auslegung	99
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	101
III. Offene mutmaßliche <i>Treaty Overrides</i> zur Verhinderung von „weißen“ Einkünften	103
1. § 50d Abs. 8 EStG	103
a. Auslegung	103
aa. Allgemeines	103
bb. Steuerentrichtung oder Verzicht des Tätigkeitsstaats auf sein Besteuerungsrecht	104
cc. Nachweis durch den Steuerpflichtigen	106
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	107
c. Zwischenfazit	109
2. § 50d Abs. 9 EStG	109
a. Auslegung	109
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	111
aa. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG	111
bb. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG	113
3. § 16 Abs. 2 REITG	114
a. Auslegung	114
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	115
4. § 20 Abs. 4 Satz 2, 3 REITG	118
a. Auslegung	118
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	118
5. § 8b Abs. 1 Satz 3, 2 KStG	120
a. Auslegung	120
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	122
6. § 15 Satz 2 KStG	124
a. Auslegung	124
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	125

IV. Offene mutmaßliche <i>Treaty Overrides</i> in Gestalt von Auslegung- und Zurechnungsnormen	127
1. § 50d Abs. 7 EStG	127
a. Auslegung	127
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	129
2. § 50d Abs. 10 EStG	130
a. Auslegung	130
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	132
3. § 50d Abs. 11 EStG	135
a. Auslegung	135
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	136
4. § 15 Abs. 2 Satz 2, 3 InvStG	138
a. Auslegung	138
b. Verstoß gegen das DBA-Recht	139
V. Verdeckte mutmaßliche <i>Treaty Overrides</i>	142
VI. Zwischenfazit	142
G. Völkerrechtliche Rechtfertigungsgründe	143
I. Rechtfertigungsgründe nach dem ILC-Entwurf	143
1. Einwilligung	144
2. Duldung der Völkerrechtsverletzung	146
3. Selbstverteidigung	150
4. Gegenmaßnahmen	150
5. Höhere Gewalt	152
6. Notlage	153
7. Staatsnotstand	153
II. EG/EU-Recht als Rechtfertigung von DBA-Verletzungen?	153
1. EG/EU-Recht als supranationales Recht	153
2. EG/EU-Recht als ein Teil des Völkerrechts	154

a. Anwendungs- oder Geltungsvorrang des EG/EU-Rechts gegenüber den DBA	154
b. Vorrang des EU-Rechts nach den allgemeinen Kollisionsregeln	156
3. Zwischenfazit	156
H. Verfassungsmäßigkeit deutscher <i>Treaty Overrides</i>	157
I. Rangordnung von DBA im System des deutschen Rechts	158
II. Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes	159
1. Verstoß von <i>Treaty Overriding</i> gegen die Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes	160
a. Menschenrechte im Sinne Art. 1 Abs. 2 GG	160
b. Allgemeine Regeln des Völkerrechts nach Art. 25 GG	161
aa. Völkergewohnheitsrecht	162
bb. Allgemeine Rechtsgrundsätze	164
III. Völkervertragsrecht und innerstaatliches <i>Treaty Overriding</i>	166
1. Geltung von Völkervertragsrecht im Bundesgebiet	166
a. Vertragsabschlusskompetenz	167
b. Beteiligung der Legislative am Vertragsabschluss	169
c. Abschlussverfahren	171
2. DBA „einfaches“ Bundesrecht oder materielle Gestaltungsschranke?	172
a. DBA als „einfaches“ Bundesrecht	172
b. DBA als „materielle Gestaltungsschranke“	175
aa. Rechtsprechung des BVerfG zum Völkerrecht	176
aaa. Görgülü- und Miteigentümer-Beschlüsse, das Urteil zur Sicherungsverwahrung	176
bbb. Beschluss des BVerfG vom 15.12.2015	178
bb. BFH-Rechtsprechung zum Völkervertragsrecht als „materielle Gestaltungsschranke“	182
3. Materiell-rechtlicher Rang von Völkerrechtsverträgen im deutschen Recht	183

4. Änderung von DBA durch nachfolgendes innerstaatliches Recht	185
5. Innerstaatliche Rechtfertigung einzelner <i>Treaty Overrides</i>	189
a. <i>Treaty Overrides</i> zur Verhinderung von „weißen“ Einkünften	190
b. <i>Treaty Overrides</i> zur Sicherung von Entstrickungsbesteuerung	191
c. <i>Treaty Overrides</i> in Gestalt von Auslegungs- und Zurechnungsnormen	192
d. <i>Treaty Overrides</i> zur Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen	192
I. Rechtsschutz gegen <i>Treaty Overriding</i>	193
I. Rechtsschutzgarantie des Art. 19 Abs. 4 GG	193
1. Allgemeines	193
2. Rechtsschutz gegen formelle Gesetze	195
II. Rechtsschutz durch die Finanzverwaltung	196
1. Vorfragen im Steuerfestsetzungsverfahren	197
2. Rechtsschutz im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren	199
a. Vorfragen	199
b. Einspruchsverfahren	201
aa. Sinn und Zweck des Einspruchsverfahrens	201
bb. Zulässigkeit des Einspruchs	202
aaa. Statthaftigkeit des Einspruchs	202
bbb. Einspruchsbefugnis	203
ccc. Übrige Zulässigkeitsvoraussetzungen des Einspruchs	203
cc. Begründetheit des Einspruchs	204
aaa. Entscheidungsmöglichkeiten der Finanzbehörde	204
(1). Abhilfe des Einspruchs durch die Finanzbehörde	205
(2). Ruhen des Einspruchsverfahrens und abstrakte Normenkontrolle	206

(3). Zurückweisen des Einspruchs als unbegründet	207
III. Gerichtlicher Rechtsschutz	208
1. Klage zum Finanzgericht	208
a. Sachentscheidungsvoraussetzungen der Klage	208
aa. Statthafte Klageart	208
bb. Klagebefugnis	210
cc. Vorverfahren	210
dd. Übrige Sachentscheidungsvoraussetzungen	212
b. Begründetheit der Klage	213
aa. Allgemeines	213
bb. Konkrete Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG	213
cc. Entscheidung des Finanzgerichts	216
2. Nichtzulassungsbeschwerde	218
a. Sachentscheidungsvoraussetzungen der Nichtzulassungsbeschwerde	218
b. Begründetheit der Nichtzulassungsbeschwerde	221
3. Revision	221
a. Sachentscheidungsvoraussetzungen der Revision	221
b. Beitritt zum Revisionsverfahren	221
c. Begründetheit der Revision	223
aa. Erstinstanzliches Urteil beruht auf verdeckten <i>Treaty Overrides</i>	223
bb. Erstinstanzliches Urteil beruht auf offenen <i>Treaty Overrides</i>	225
4. Verfassungsbeschwerde	227
a. Annahme zur Entscheidung	227
aa. Grundsätzliche Bedeutung der Verfassungsbeschwerde	227
bb. Annahme zur Rechtsdurchsetzung angezeigt	229
b. Zulässigkeit der Verfassungsbeschwerde	230

aa. Erschöpfung des Rechtsweges und Subsidiarität der Verfassungsbeschwerde	230
bb. Beschwerdebefugnis	233
aaa. Möglichkeit der Grundrechtsverletzung	233
bbb. Betroffenheit des Beschwerdeführers	234
cc. Begründung der Verfassungsbeschwerde	237
c. Begründetheit der Verfassungsbeschwerde	239
IV. Transnationaler Rechtsschutz vor dem EuGH	240
1. Deutsches <i>Treaty Overriding</i> und das EU-Recht	241
2. Beseitigung der Doppelbesteuerung nach Art. 220 EWG / Art. 293 EGV	242
3. Übriges Primärrecht der EU	243
4. Sekundärrecht der EU	244
5. Zwischenfazit	245
V. Rechtsschutz durch internationale Schiedsgerichtsbarkeit	245
1. Bilaterale Investitionsschutzabkommen der BRD	245
a. Personeller und sachlicher Schutzbereich von Investitionsschutzabkommen	246
b. Schutzklauseln in deutschen Investitionsschutzabkommen	249
aa. Schutz vor Enteignungen und vergleichbaren Maßnahmen	249
bb. Gebot der gerechten und billigen Behandlung ausländischer Investitionen	251
2. Prozessuale Streitbeilegung	253
a. ICSID-Übereinkommen	253
b. Andere völkerrechtliche Übereinkommen	256
3. Zwischenfazit	258
K. Fazit	259