

deliegenden Rechtsgeschäfts haben, sondern positive Kenntnis der Anfechtung. Auch in diesem Fall sind sie aber so zu behandeln, als hätten sie die Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts gekannt (§ 142 II BGB). Der Zeitpunkt der Kenntnisnahme durch F und L ist mit jenem im

Grundfall identisch. An ihrer Bös- bzw. Gutgläubigkeit zum Zeitpunkt der Entstehung der verschiedenen Ansprüche ändert sich daher nichts. An den Ergebnissen zu Frage B–E ändert sich somit nichts.

Katharina Goldberg\*

## Das Problem des Treaty Override

*Die folgende Themenarbeit aus dem Schwerpunktbereich „Öffentliche Finanzordnung und Steuerrecht“ behandelt „Das Problem des ‚Treaty Override‘. Abgrenzung und Bedeutung, einfachrechtliche, völkerrechtliche und insbesondere verfassungsrechtliche Würdigung und Folgen.“ Vorangestellt ist eine Einleitung, die die Aufgabenstellung analysiert und auf jüngste Entwicklungen des Themas hinweist.*

Die „studienbegleitende häusliche Arbeit“ ist für viele Studierende die erste Leistung, die im Rahmen der ersten juristischen Prüfung erbracht wird<sup>1</sup>. Dementsprechend groß wird die Anforderung, ab jetzt „alles richtig zu machen“. Wie dieses „Richtigmachen“ aussieht, sollten die Studierenden bis zum Beginn der Examenshausarbeit im Studium gelernt haben: Zeigen sollen die Prüflinge, dass sie wissenschaftlich arbeiten und sich ein selbstständiges Urteil bilden können<sup>2</sup>. Zum Erlernen, Testen und Erweitern dieser Fähigkeiten ist es hilfreich, im Schwerpunktbereichsstudium oder bereits zuvor an mindestens einem Seminar teilzunehmen. Sowohl bei einem solchen „Probeseminar“ als auch bei der folgenden Examenshausarbeit bleiben jedoch viele Unsicherheiten, insbesondere wenn man die Fragen nach Stil, Zitierweise, Länge einzelner Abschnitte, Literaturlauswertung und Fußnotenapparat zu beantworten versucht. Der vorliegende Beitrag setzt hier an und bietet ein Beispiel für eine Examenshausarbeit im Stil eines „Faksimile“. Be-

tont werden soll hier der Begriff *Beispiel*, da es für Vieles kein „Patentrezept“ gibt.

Die Bearbeitung des gestellten Themas „Das Problem des ‚Treaty Override‘. Abgrenzung und Bedeutung, einfachrechtliche, völkerrechtliche und insbesondere verfassungsrechtliche Würdigung und Folgen.“ war aus zwei Gründen schwierig: Erstens ist es sehr umfangreich und weist Bezüge in eine Vielzahl von Themenkomplexen des Schwerpunktbereiches (Einkommensteuerrecht, Körperschaftsteuerrecht, Abgabenordnung, Internationales Steuerrecht, Finanzverfassungsrecht) und darüber hinaus (Völkerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht) auf. Bereits in der Anfangsphase der Bearbeitungszeit forderte es daher einen großen zeitlichen Einarbeitungsaufwand. Zweitens war mit der Aufgabenstellung bereits vorgegeben, dass die Abgrenzung und Bedeutung sowie Probleme auf mindestens drei Ebenen zu behandeln waren. Die Schwierigkeit bestand darin, diese große Menge in die vorgegebene Begrenzung von 50.000 Zeichen zu fassen – sprich: die Arbeit erheblich zu kürzen<sup>3</sup>.

Die Arbeit wurde im Sommersemester 2010 angefertigt. Zum Zwecke der Veröffentlichung wurden, um die Authentizität zu wahren, kaum inhaltliche Änderungen vorgenommen<sup>4</sup>. Es handelt sich unverändert um ein viel diskutiertes Thema. § 50d VIII 1 Einkommensteuergesetz (EStG) – wonach ein Steuerpflichtiger, um in den Genuss einer bestimmten freistellenden Abkommensvorschrift zu kommen, zusätzlich einer abkommensrechtlich nicht verankerten Nachweispflicht genügen muss; es handelt sich hiermit um einen *Treaty Override* im Sinne der in der Arbeit angeführten Definition – wurde am 10.01.2012 durch den Bundesfinanzhof (BFH)

\* Wiss. Mit. am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht (Prof. Dr. Arndt Schmehl) der Universität Hamburg. Dieser Beitrag beruht auf einer von Prof. Dr. Arndt Schmehl im Sommersemester 2010 im „Schwerpunktbereich IX – Öffentliche Finanzordnung und Steuerrecht“ gestellten Schwerpunktbereichshausarbeit der Verfasserin, die mit „gut“ bewertet wurde.

<sup>1</sup> Das Bestehen der universitären Schwerpunktbereichsprüfung ist in Hamburg Voraussetzung für die Zulassung zur staatlichen Pflichtfachprüfung. Sie besteht aus den drei Elementen der studienbegleitenden häuslichen Arbeit, einer fünfständigen Aufsichtsarbeit und einer mündlichen Prüfung, wobei die Reihenfolge der häuslichen Arbeit und der Aufsichtsarbeit frei wählbar ist und die mündliche Prüfung den Abschluss bildet.

<sup>2</sup> § 10 I SPB-Prüfungsordnung.

<sup>3</sup> Die Bearbeitung hatte zwischenzeitlich eine Länge von ca. 120.000 Zeichen.

<sup>4</sup> Es wurden lediglich die Fundstellen in Lehrbüchern und Kommentaren aktualisiert.

dem BVerfG vorgelegt<sup>5</sup>, § 50d X EStG am 11.12.2013<sup>6</sup>. Zu beiden Vorlagen steht eine Entscheidung des BVerfG noch aus, sie haben ein breites Echo in der Literatur hervorgerufen<sup>7</sup>.

In dem Vorlagebeschluss aus dem Jahr 2012 sieht der 1. Senat des BFH einen Verfassungsverstoß darin begründet, dass mit der Norm des § 50d VIII EStG gegen bindendes Völkervertragsrecht als materielle Gestaltungsschranke verstoßen und damit der Wertentscheidung des Art. 25 GG zuwidergelaufen werde<sup>8</sup>. Unter Bezugnahme auf das Urteil *Sicherungsverwahrung I und II*<sup>9</sup>, den *Görgülü*-<sup>10</sup> und den *Alteigentümer*<sup>11</sup>-Beschluss des BVerfG stellt der 1. Senat des BFH fest, dass der Gesetzgeber aufgrund bestehenden Völkervertragsrechts die Verfügungsmacht über den Rechtsbestand verliere<sup>12</sup>. Er sieht daher in dem *Treaty Override* eine Verletzung der jeweiligen Kläger in ihrem durch Art. 2 I i. V. m. Art. 20 III GG gewährleisteten subjektiven Grundrecht auf Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung und fordert für die Zulässigkeit eines solchen Eingriffes einen tragfähigen Rechtfertigungsgrund<sup>13</sup>, womit er die Beachtung der Menschenwürde und der Grundrechte meint<sup>14</sup>. Einen solchen Rechtfertigungsgrund vermag der Senat jedoch nicht zu erkennen. Vielmehr stellt er fest, dass Deutschland mit dieser Norm eine gewisse „Fürsorge“ um das Besteuerungsaufkommen des anderen Vertragsstaates antäusche – und tatsächlich eher von fiskalischen Überlegungen geleitet zu sein scheine.

Der Vorlagebeschluss aus dem Jahr 2013 folgt diesen Überlegungen und stellt durch § 50d X EStG einen verdeckten *Treaty Override* fest<sup>15</sup>. Der 1. Senat betont noch einmal das „subjektive Grundrecht auf die Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung“<sup>16</sup>. Außerdem fordert er im Spannungsfeld zwischen den widerstreitenden Verfassungsprinzipien Rechtsstaat und Demokratie die Anwendung des Erforderlichkeitsgrundsatzes, es komme für die Frage nach einem Verfassungsverstoß auf das Vorliegen eines gleich sicheren, milderer Mittels an<sup>17</sup>. Abzuwarten bleibt nun die Entscheidung des BVerfG.

5 BFH DStR 2012, 949 ff.

6 BFH DStR 2014, 306 ff.

7 Siehe statt vieler *Lehner*, *Treaty Override* im Anwendungsbereich des § 50d EStG, IStR 2012, 389 ff.

8 BFH DStR 2012, 949 ff., Rn. 6.

9 BVerfGE 128, 326 ff.

10 BVerfGE 111, 307 ff.

11 BVerfGE 112, 1 ff.

12 BFH DStR 2012, 949 ff., Rn. 18.

13 BFH DStR 2012, 949 ff., Rn. 6.

14 BFH DStR 2012, 949 ff., Rn. 18.

15 BFH DStR 2014, 306 ff., Rn. 38.

16 BFH DStR 2014, 306 ff., Rn. 29.

17 BFH DStR 2014, 306 ff., Rn. 34.

Universität Hamburg  
Fakultät für Rechtswissenschaft

## Das Problem des „Treaty Override“. Abgrenzung und Bedeutung, einfach- rechtliche, völkerrechtliche und insbesondere verfassungsrechtliche Würdigung und Folgen.

Häusliche Arbeit im Rahmen der  
Schwerpunktbereichsprüfung

von  
**Katharina Goldberg**  
6. Fachsemester  
Matrikel-Nr.: 1234567

bei  
**Prof. Dr. Arndt Schmehl**

### Inhaltsverzeichnis

(nicht abgedruckt; kann unter [www.hamburger-rechtsnotizen.de](http://www.hamburger-rechtsnotizen.de) eingesehen werden)

### Literaturverzeichnis

- Ahmann, Karin-Renate*, Das Ertragssteuerrecht unter dem Diktat des Europäischen Gerichtshofs? Können wir uns wehren?, DStZ 2005, 75–80
- Bächle, Ekkehard; Rupp, Thomas; Ott, Johann-Paul; Knies, Jörg*, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Stuttgart 2008
- Bachof, Otto*, Reflexwirkungen und subjektive Rechte im Öffentlichen Recht, in: Bachof, Otto; Drath, Martin; Gönnerwein, Otto, Walz, Ernst (Hrsg.): Forschungen und Berichte aus dem Öffentlichen Recht – Gedächtnisschrift für Walter Jellinek, München 1955, S. 287–307
- Becker, Florian*, Völkerrechtliche Verträge und parlamentarische Gesetzgebungskompetenz, NVwZ 2005, 289–291
- Bleckmann, Albert*, Der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit der deutschen Rechtsordnung, DÖV 1996, 137–145
- Boller, Tino; Eilinghoff, Karolina; Schmidt, Sebastian*, § 50d Abs. 10 EStG i. d. F. des JStG 2009 – ein zahnloser Tiger?, IStR 2009, 109–115

- Boller, Tino; Sliwka, Thomas; Schmidt, Sebastian*, Behandlung grenzüberschreitender Sondervergütungen im Inboundfall, DB 2008, 1003–1005
- Boller, Tino; Schmidt, Sebastian*, § 50d Abs. 10 EStG ist doch ein zahnloser Tiger – Replik zu Frotscher (IStR 2009, 593), IStR 2009, 852–853
- Brähler, Gernot*, Internationales Steuerrecht – Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 7. Aufl., Wiesbaden 2012
- Brombach-Krüger, Monika*, Treaty Override aus europarechtlicher und verfassungsrechtlicher Sicht, Ubg 2008, 324–330
- Bron, Jan*, Das Treaty Override im deutschen Steuerrecht vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen, IStR 2007, 431–436
- Busching, Thomas; Trompeter, Frank*, Das G-Reit und die Steuerpflicht ausländischer Anteilseigner, IStR 2005, 510–514
- Bydlinki, Franz*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl., Wien 1982
- Cloer, Adrian; Kudert, Stephan*, Neues bei Sondervergütungen, PISTB 2010, 110–116
- Daragan (Wohlschlegel), Hanspeter*, Nochmals: Treaty Override und Grundgesetz, IStR 1998, 225–227
- Debatin, Helmut*, System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1985, Beilage 23, S. 1–8
- Debatin, Helmut; Wassermeyer, Franz (Hrsg.)*, Doppelbesteuerung – Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, München, Stand: Oktober 2012. Zitiert: *Bearbeiter*, in: D/W
- Doernberg, Richard L.*, Selective Termination or Suspension of Income Tax Treaty Provisions, TNI 1990, 1130–1135
- Doernberg, Richard L.*, Overriding Tax Treaties: The U.S. Perspective, 9 Emory Int'l L. Rev. (1995), 71–132
- Dörfler, Oliver; Rautenstrauch, Gabriele; Adrian, Gerrit*, Das Jahressteuergesetz 2009 – Ausgewählte Aspekte der Unternehmensbesteuerung, BB 2009, 580–587
- Dreier, Horst (Hrsg.)*, Grundgesetz Kommentar, Bd. 2, Art. 20–82, 2. Aufl., Tübingen 2006. Zitiert: *Bearbeiter*, in: Dreier
- Eckert, Ralf*, Rechtsschutz gegen „Treaty Overriding“ – Dargestellt am Beispiel des § 50d EStG, RIW 1992, 386–388
- Ege, Gerhard*, Aktuelle Entwicklungen der Betriebsstättenbesteuerung, in: Wachter, Thomas (Hrsg.), Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag, Bonn 2009, S. 92–102
- Elicker, Michael*, Die Zukunft des deutschen internationalen Steuerrechts – Systemkritik am Welteinkommensprinzip – Vorrang des Abkommensrechts, Bonn 2006
- Engisch, Karl*, Die Einheit der Rechtsordnung, Heidelberg 1935
- Englich, Joachim*, The European Treaties' Implications for Direct Taxes, Intertax 2005, 310–335
- Fischer, Peter*, Europa macht mobil – bleibt der Verfassungsstaat auf der Strecke?, FR 2005, 457–468
- Forsthoff, Ulrich*, Treaty Override und Europarecht, IStR 2006, 509–512
- Frotscher, Gerrit*, Über das (steuerliche) Unbehagen an der Europäisierung und Internationalisierung – Zugleich einige Gedanken zum Seminar A, IStR 2007, 568–573
- Frotscher, Gerrit*, Treaty Override und § 50d Abs. 10 EStG, IStR 2009, 593–600
- Frotscher, Gerrit*, Treaty Override ohne Grenzen?, in: Piltz, Detlev; Günkel, Manfred; Niemann, Ursula (Hrsg.), Steuerberater-Jahrbuch 2009/2010 – zugleich Bericht über den 61. Fachkongress der Steuerberater, Köln, 6. und 7. Oktober 2009, Köln 2010, S. 151–178. Zitiert: *Frotscher, StBjb* 2009/10
- Frotscher, Gerrit*, Zur Zulässigkeit des „Treaty Override“, in: Spindler, Wolfgang; Tipke, Klaus; Rödder, Thomas (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg, Köln 2009, S. 687–714
- Frotscher, Gerrit*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., München 2009
- Gattermann, Hans H.*, U.S. Tax Treaty Overrides Are Unacceptable, TNI 1990, 1310–1314
- Gloria, Christian*, Das steuerliche Verständigungsverfahren und das Recht auf diplomatischen Schutz – Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, Berlin 1988
- Gosch, Dietmar*, Über das Treaty Overriding – Bestandsaufnahme – Verfassungsrecht – Europarecht, IStR 2008, 413–421
- Gröpl, Christoph*, Ausgewählte Steuerrechtsfragen der neuen REIT-Aktiengesellschaft, DStZ 2008, 62–69
- Grund, Walter*, Steuergesetzgebung – Steuerverwaltung – Steuergerichtsbarkeit, in: 50 Jahre Deutsche Finanzgerichtsbarkeit – Festschrift des Bundesfinanzhofs, München 1968, S. 27–50
- Günkel, Manfred; Lieber, Bettina*, Auslegungsfragen im Zusammenhang mit § 50 d Abs. 10 EStG i. d. F. des JStG 2009, Ubg 2009, 301–308
- Günther, Oliver-Christoph; Simader, Karin; Tüchler, Nicole*, D-A-CH Steuer-Kongress 2009: Probleme aus der aktuellen DBA-Praxis, IStR 2009, 490–494
- Haase, Florian*, § 4 Abs. 1 InvStG und ausländische Einkünfte, IStR 2010, 170–171
- Haase, Florian*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl., Heidelberg 2011
- Haase, Florian (Hrsg.)*, Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., Heidelberg 2012. Zitiert: *Bearbeiter*, in: Haase
- Hageböke, Jens*, Zum Konkurrenzverhältnis von DBA-Schachtelprivileg und § 8b KStG, IStR 2009, 473–481
- Han, Sung-Soo*, Establishment of Principle For Prevention of Treaty Override, Seoul 2008, abrufbar unter [http://works.bepress.com/sung\\_soo\\_han/1](http://works.bepress.com/sung_soo_han/1) (Abruf vom 20.03.2014)
- Hansen, Christian*, Einkünfte aus Personengesellschaftsbeteiligungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Baden-Baden 2009
- Herdegen, Matthias*, Völkerrecht, 12. Aufl., München 2013
- Heuermann, Bernd (Hrsg.)*, Blümich – Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerrecht, Kommentar, München, Stand: März 2014. Zitiert: *Bearbeiter*, in: Blümich
- Hey, Johanna*, Nationale Missbrauchsvorschriften im Spannungsfeld von DBA- und EU-Recht, in: Lüdicke, Jürgen (Hrsg.), Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 35 – Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht? – Steuerwettbewerb, Schranken der Verfassung, Revisionen des OECD-Musterabkommens, Missbrauchsvorschriften, Internationale Personengesellschaften, Köln 2009, S. 137–169

- Hils, Michael*, Neuregelung internationaler Sondervergütungen nach § 50d Abs. 10 EStG, DStR 2009, 888–892
- Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin* (Hrsg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Bd. 1, Gesetzestexte, §§ 1–3 AO, Köln, Stand: Juni 2010. Zitiert: *Bearbeiter*, in: H/H/S
- Ipsen, Knut*, Völkerrecht, 5. Aufl., München 2004
- Isensee, Josef; Kirchhof, Paul* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd. 1, Grundlagen und Staat und Verfassung, 2. Aufl., Heidelberg 1995. Zitiert: *Bearbeiter*, in: HbdStR
- Jahrreiß, Hermann*, Völkerrecht und Bonner Grundgesetz – Zur Argumentation des Bundesverfassungsgerichts im „Konkordats-Urteil“, in: Maunz, Theodor; Nawiasky, Hans; Heckel, Johanna (Hrsg.), Staat und Bürger – Festschrift für Willibald Apelt zum 80. Geburtstag, München 1958, S. 159–170
- Jankowiak, Ingo*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Baden-Baden 2009
- Jarrass, Hans; Pieroth, Bodo*, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland – Kommentar, 12. Aufl., München 2012. Zitiert: *Bearbeiter*, in: J/P
- Kempf, Andreas; Bandl, Michael*, Hat Treaty Override in Deutschland eine Zukunft?, DB 2007, 1377–1381
- Kerath, Andreas*, Maßstäbe zur Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Berücksichtigung des Verständigungsverfahrens, Hamburg 1995
- Klein, Franz*, Abgabenordnung 1977, DStR 1976, 59–66
- Brockmeyer, Hans Bernhard; Klein, Franz* (Begr.), Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht, 11. Aufl., München 2012. Zitiert: *Bearbeiter*, in: Brockmeyer/Klein
- Klein, Friedrich*, Die Europäische Menschenrechts-Konvention und Art. 25 des Bonner Grundgesetzes, in: Forschungsstelle für Völkerrecht und ausländisches öffentliches Recht der Universität Hamburg (Hrsg.), Festschrift für Rudolf Laun, Göttingen 1962, S. 149–177. Zitiert: *Klein*, FS Laun
- Klühs, Hannes; Schmidtbleicher, Roland*, Besteuerung ausländischer Anleger nach dem Regierungsentwurf zur Einführung deutscher Reits, IStR 2007, 16–22
- Kofler, Georg*, Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht – Treaty Override, Juridical Double Taxation and Community Law, SWI 2006, 62–74
- Korn, Christian*, Anmerkung zu § 50d Abs. 10 EStG ist völkerrechtskonform und rückwirkend anzuwenden – FG München, Urt. v. 30.7.2009, 1 K 1816/09, IStR 2009, 2366
- Kraft, Gerhard*, Die missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen – Zur Problematik des „Treaty Shopping“ unter Berücksichtigung der Rechtslage in der Bundesrepublik Deutschland, in der Schweiz und in den Vereinigten Staaten, Heidelberg 1991
- Kraft, Gerhard; Bron, Jan*, Das REIT-Gesetz im europarechtlichen Fadenkreuz – Grundfreiheitsliche Problematiken und Verbesserungsbedarf im Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen, IStR 2007, 377–380
- Lampe, Marc*, Missbrauchsvorbehalte in völkerrechtlichen Abkommen am Beispiel der Doppelbesteuerungsabkommen, Köln 2006
- Langbein, Volker*, „Treaty Overriding“ durch nationales Recht – Ein Beitrag zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, RIW 1988, 875–881
- Lange, Gabriele*, Die abkommensrechtliche Behandlung von Sondervergütungen – § 50d Abs. 10 S. 1 EStG – ein prozovierter Qualifikationskonflikt, GmbH-StB 2009, 128–134
- Lange, Gabriele*, Sondervergütungen im DBA-Recht – Wem steht das Besteuerungsrecht zu?, EStB 2008, 293–297
- Larenz, Karl* (Begr.); *Canaris, Claus-Wilhelm*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., Berlin 1995
- Lehner, Moris*, Beseitigt die neue Verfassung für Europa die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung?, IStR 2005, 397–398
- Leisner, Walter*, Abkommensbruch durch Außensteuerrecht? – Bilanz der Diskussion um die Novelle des Außensteuergesetzes von 1992, 1013–1020
- Lohbeck, Allit; Wagner, Thomas*, § 50d Abs. 10 EStG – Uneingeschränktes Besteuerungsrecht für Sondervergütungen im Inbound-Fall?, DB 2009, 423–426
- Lüdicke, Jürgen*, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, Baden-Baden 2008
- Mangoldt; Hermann von* (Begr.); *Klein, Friedrich* (Fortgef.); *Starck, Christian* (Hrsg.), Kommentar zum Grundgesetz – Bd. 1 – Präambel, Art. 1–19; Bd. 3 – Art. 83–146; 6. Aufl., München 2010. Zitiert: *Bearbeiter*, in: M/K/S
- Maunz, Theodor; Dürig, Günter* (Begr.), Grundgesetz Kommentar, 68. Ergänzungslieferung, München 2013. Zitiert: *Bearbeiter*, in: M/D
- Mausch, Volker*, Treaty Overriding – Behandlung von Divergenzen bei der Nachvertragslichkeit von innerstaatlicher Gesetzgebung (dargestellt an ausgewählten Normbeispielen des Einkommensteuer-, Außensteuer und Körperschaftssteuerrechts unter Berücksichtigung der konkreten Abkommensrechtslage), Aachen 1998
- Meretzki, Ayk*, Weshalb der neue § 50d Abs. 10 EStG sein Ziel verfehlt und neue Probleme schafft – Mitunternehmer-Betriebsstätten, floating income und weitere Streitfragen, IStR 2009, 217–225
- Mitschke, Wolfgang*, Streitpunkt § 50d Abs. 10 EStG – ein Tiger mit scharfen Zähnen, DB 2010, 303–306
- Mössner, Jörg Manfred*, Rechtsschutz bei Treaty Overriding, in: Fischer, Lutz (Hrsg.), Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 3 – Besteuerung internationaler Konzerne, Qualifikationskonflikte, Verluststrategien, Grenzüberschreitende Spaltung, Einbringung von Betriebsstätten, Rechtsschutz bei Treaty Overriding, Unternehmenssteuerreform, Köln 1993, S. 113–136
- Müller, Marion*, Grenzüberschreitende Sondervergütungen und Sonderausgaben im Spannungsfeld des Abkommensrechts, BB 2009, 751–759
- Münch, Ingo von* (Begr.); *Kunig, Philip* (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Bd. 1 (Präambel, Art. 1 bis Art. 69), 6. Aufl., München 2012. Zitiert: *Bearbeiter*, in: M/K
- Musil, Andreas*, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht, Berlin 2000. Zitiert: *Musil*
- Musil, Andreas*, Spielräume des deutschen Gesetzgebers bei der Verhütung grenzüberschreitender Steuerumgehung, RIW 2006, 287–294



- Neuhaus, Rupert Klaus*, Das Rechtsmißbrauchsverbot im heutigen Völkerrecht – eine Untersuchung zur Entwicklung und Anwendbarkeit des Begriffs, Berlin 1984
- OECD Committee on Fiscal Affairs, Report on Tax Treaty Overrides, TNI 1990, 25–33
- Pahlke, Armin; Koenig, Ulrich (Hrsg.)*, Abgabenordnung – §§ 1 bis 368, 2. Aufl., München 2009. Zitiert: *Bearbeiter*, in: P/K
- Pestalozza, Christian*, Verfassungsprozeßrecht – Die Verfassungsgerichtsbarkeit des Bundes und der Länder mit einem Anhang zum internationalen Rechtsschutz, 3. Aufl., München 1991
- Petraschek, Karl Otto*, System der Rechtsphilosophie, Freiburg im Breisgau 1932
- Prinz, Ulrich*, Gesetzgeberische Wirrungen um Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung, DB 2009, 807–812
- Rasner, Hannes; Wittmann, Kornelia*, Von Fort Yuma nach Ouagadougou – die Steuerhinterziehungsbekämpfungsregelungen aus Berlin – From Fort Yuma To Ouagadougou – The Anti-Tax-Evasion Provisions From Berlin, SWI 2010, 78–84
- Reith, Thomas*, Internationales Steuerrecht – Handbuch zum Doppelbesteuerungs- und Außensteuerrecht und zu Gestaltungen grenzüberschreitender Investitionen, München 2004
- Richter, Dirk*, Conseil d’Etat bestätigt Vorrang des DBA-Rechts von nationaler Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2002, 653–654
- Rosenthal, Michael*, Die steuerliche Beurteilung von Auslandsachverhalten im Spannungsfeld zwischen Abkommensrecht und Europarecht – zugleich eine Besprechung des Urteils des FG Hamburg vom 22.8.2006 zur Veräußerung von Anteilen an einer spanischen Personengesellschaft, IStR 2007, 610–615
- Rust, Alexander*, Die Hinzurechnungsbesteuerung – Notwendigkeit und Umsetzbarkeit einer Reform, München 2007
- Rust, Alexander; Reimer, Ekkehart*, Treaty Override im deutschen Internationalen Steuerrecht, IStR 2005, 843–849
- Sachs, Michael (Hrsg.)*, Grundgesetz – Kommentar, 6. Aufl., München 2011. Zitiert: *Bearbeiter*, in: Sachs
- Schanne, Marcus*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Steuerrecht – Abkommensmißbrauch und Mißbrauchsverhinderung, Frankfurt am Main 1999
- Schaumburg, Harald*, Internationales Steuerrecht – Außensteuerrecht – Doppelbesteuerungsrecht, 3. Aufl., Köln 2011
- Scheipers, Thomas; Maywald, Andreas*, Zur Vereinbarkeit des § 20 Abs. 2 AStG mit EG-Recht unter Berücksichtigung der Ausführungen des Generalanwalts Léger in der Rs. Cadbury Schweppes, IStR 2006, 472–477
- Scherer, Thomas*, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht – Auswirkungen des Gemeinschaftsrechts auf die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen und des Außensteuerrechts, München 1995
- Schild, Claus; Eisele, Florian*, Anwendung des § 8a KStG bei beschränkter Steuerpflicht – zwischen Treaty Override und Gemeinschaftswidrigkeit?, IStR 2005, 217–223
- Schmalz, Dieter*, Methodenlehre für das juristische Studium, 4. Aufl., Baden-Baden 1998
- Schmidt, Christian*, Zinsen einer inländischen Personengesellschaft an ihre ausländischen Gesellschafter im Abkommensrecht – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 17.10.2007, I R 5/06, IStR 2008, 290–293
- Schnitger, Arne*, Aktuelle Entwicklungen bei der beschränkten Steuerpflicht und internationalen Personengesellschaften, in: Lüdicke, Jürgen (Hrsg.), Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 35 – Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht? – Steuerwettbewerb, Schranken der Verfassung, Revisionen des OECD- Musterabkommens, Missbrauchsvorschriften, Internationale Personengesellschaften, Köln 2009, S. 183–210
- Schollmeier, Andreas*, Die Vereinbarkeit der Änderungen des Außensteuergesetzes mit Internationalem Recht und Europäischem Gemeinschaftsrecht, EWS 1992, 137–142
- Schröcker, Sebastian*, Das vertragswidrige Gesetz – Erster Teil, DVBl. 1958, 369–377
- Schröcker, Sebastian*, Das vertragswidrige Gesetz – Zweiter Teil, DVBl. 1958, 369–377
- Schwarz, Bernhard*, AO – Kommentar zur Abgabenordnung, Freiburg im Breisgau, Stand: November 2012. Zitiert: *Bearbeiter*, in: Schwarz
- Schwarz, Hubertus; Fischer-Zernin, Justus*, Deutsches „Treaty Overriding“ im Entwurf zum Steueränderungsgesetz 1992 – Neue Vorschriften des AStG, RIW 1992, 49–53
- Seer, Roman*, Grenzen der Zulässigkeit eines treaty overriding am Beispiel der Switch-over-Klausel des § 20 AStG, IStR 1997, 481–486 und 521–525
- Starck, Christian*, Das Bundesverfassungsgericht in der Verfassungsordnung und im politischen Prozeß, in: Badura, Peter; Dreier, Horst (Hrsg.), Festschrift – 50 Jahre Bundesverfassungsgericht – Bd. 1 – Verfassungsgerichtsbarkeit – Verfassungsprozeß, Tübingen 2001, S. 1–32
- Stein, Torsten*, Völkerrecht und nationales Steuerrecht im Widerstreit?, IStR 2006, 504–509
- Stern, Klaus*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. 1, Grundbegriffe und Grundlagen des Staatsrechts, Strukturprinzipien der Verfassung, 2. Aufl., München 1984
- Tipke, Klaus*, Verständigungsverfahren: Rechtsanspruch auf Beseitigung der Folgen einer Doppelbesteuerung oder bloßer Rechtsreflex?, AWD 1972, 589–593
- Tipke, Klaus (Begr.); Lang, Joachim (Hrsg.)*, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010. Zitiert: *Bearbeiter*, in: T/L
- Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.)*, Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung – Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht), Bd. 1, Gesetzestexte, §§ 1–154 AO, Köln, Stand: Dezember 2013. Zitiert: *Bearbeiter*, in: T/K
- Vitzthum, Wolfgang Graf (Hrsg.)*, Völkerrecht, 6. Aufl., Berlin 2013. Zitiert: *Bearbeiter*, in: Vitzthum
- Vogel, Klaus*, Neue Gesetzgebung zur DBA-Freistellung, IStR 2007, 225–228
- Vogel, Klaus*, Völkerrechtliche Verträge und innerstaatliche Gesetzgebung – Eine neue Entscheidung des BVerfG hat Bedeutung auch für die Beurteilung des Treaty Override, IStR 2005, 29–31
- Vogel, Klaus*, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, in: Cagianut, Francis; Vallender, Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht – Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts

derts, Festschrift für Ernst Höhn, Bern 1995, S. 461–481. Zitiert: Vogel, FS Höhn

Vogel, Klaus, Wortbruch im Verfassungsrecht – Mit einer Bemerkung zum Verhältnis zwischen Bundesverfassungsgericht und demokratischem Gesetzgeber, JZ 1997, 161–167

Vogel, Klaus, Steuerumgehung bei Doppelbesteuerungsabkommen, in: Haarmann, Wilhelm (Hrsg.), Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 4 – Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht – Mißbrauchsverhütung in der Diskussion: EU-Recht, DBA, Hinzu-rechnungsbesteuerung, Grenzüberschreitende Unternehmensfinanzierung, Verrechnungspreise, Verfahrenspraxis, Köln 1994, S. 79–94. Zitiert: Vogel, Forum 4

Vogel, Klaus (Begr.); Lehner, Moris (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen – Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 5. Aufl., München 2008. Zitiert: Bearbeiter, in: V/L

Vranes, Erich, Lex Superior, Lex Specialis, Lex Posterior – Zur Rechtsnatur der „Konfliktlösungsregeln“, ZaöRV 65 (2005), 391–405

Wassermeyer, Franz, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, in: Lehner, Moris (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt – Einfluß des EG-Rechts auf die nationalen Steuerrechtsordnungen, DStJG Band 19, Köln 1996, S.151–165. Zitiert: Wassermeyer, DStJG 1996

Wassermeyer, Franz, Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen im Abkommensrecht, in: Achatz, Markus; Ehrke-Rabel, Tina; Heinrich, Johannes; Leitner, Roman; Taucher, Otto (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, Festschrift für Hans Georg Ruppe, Wien 2007, S. 681–694. Zitiert: Wassermeyer, FS Ruppe

Weggenmann, Hans Robert, Personengesellschaften im Lichte der Doppelbesteuerungs-abkommen – Einordnungskonflikte unter besonderer Berücksichtigung des OECD-Partnership-Reports 1999, Bonn 2007

Weigell, Jörg, „Treaty Override“ durch § 20 Abs. 2 AStG? – Unerfreulich – Einfach gesetzlich unwirksam – Verfassungswidrig, IStR 2009, 636–641

Weigell, Jörg, „Treaty Override“ durch § 20 Abs. 2 AStG? – Unerfreulich – Einfach gesetzlich unwirksam – Verfassungswidrig, in: Wachter, Thomas (Hrsg.), Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag – Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Bonn 2009, S. 575–583. Zitiert: Weigell, FS Spiegelberger

Wohlschlegel, Hanspeter, Doppelbesteuerungsabkommen: Treaty Override und Grundgesetz, FR 1993, 48–50

## A. Einleitung

„[E]ingedenk der Entschlossenheit der Völker der Vereinten Nationen, Bedingungen zu schaffen, unter denen Gerechtigkeit und die Achtung vor den Verpflichtungen aus Verträgen gewahrt werden können“ heißt es in der Präambel des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WÜRV). Doch wie viel Achtung zeigt Deutschland tatsächlich? Welche Konsequenzen ergeben sich innerstaatlich, wenn Deutschland völkerrechtliche Verträge auf dem Gebiet des Steuerrechts durch einen „Treaty Override“ (TO) überschreibt?

Um diese Frage zu beantworten, werden zunächst die völkerrechtlichen und europarechtlichen Grundlagen der TO dargelegt (B). Danach werden Kriterien zur Identifizierung eines TO erarbeitet (C). Es folgt eine Prüfung der Verfassungsmäßigkeit (D). Die erarbeiteten Grundsätze werden dann beispielhaft angewendet (E). Anschließend werden Reformansätze für die TO-Problematik präsentiert (F). Die Arbeit schließt mit einer Zusammenfassung in Thesen (G).

## B. Grundlagen

### I. Begriff

Bei dem Begriff TO handelt es sich um einen amerikanischen Import: Im Jahr 1980 wurde dort der *Real Property Tax Act* verabschiedet; darin war festgelegt, dass gewisse Vorschriften, wenn sie mit Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) in Widerspruch stehen, ohne Rücksicht auf diese gelten. Nationales Recht setzte sich offen über einen völkerrechtlichen Vertrag hinweg<sup>18</sup>. Für ein solches Verhalten hat sich der Begriff TO etabliert<sup>19</sup>. Später definierte die OECD einen TO als „*the enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations*“<sup>20</sup>.

### II. Innerstaatliche Geltung völkerrechtlicher Verträge

Völkerrechtliche Verträge werden vom Bundespräsidenten geschlossen; ihnen muss durch Bundesgesetz zugestimmt werden (Art. 59 GG). Nach der Umsetzung in nationales Recht<sup>21</sup> hat ein völkerrechtlicher Vertrag innerstaatlich den Rang einfachen Bundesrechts<sup>22</sup>.

### III. Völkerrechtliche Behandlung eines TO

Es ist internationaler Konsens Doppelbesteuerung zu vermeiden<sup>23</sup>. DBA sind völkerrechtliche Verträge<sup>24</sup> zu diesem Zweck. Sie sollen die Besteuerungskompetenzen der Vertragspartner zur Vermeidung von Doppelbesteuerung voneinander abgrenzen<sup>25</sup>. Ihr Zustandekommen und ihre Wirkung bestimmen sich nach dem WÜRV<sup>26</sup>.

18 Vgl. Doernberg, 9 Emory Int'l L. Rev. (1995), 71, 72 ff.; kritisch dazu Gattermann, TNI 1990, 1310 ff.; Langbein, RIW 1988, 875 ff.

19 Musil, 21. Kritisch zum Begriff Vogel, FS Höhn, 462.

20 OECD, TNI 1990, 25. Nicht jedoch bei Zustimmung des Vertragspartners, vgl. Vogel, in: V/L, Einl. Rn. 194.

21 Ausführlich Mössner, Forum 3, 113, 115 ff.

22 Haase, in: Haase, II Einl. Rn. 58; Rojahn, in: M/K, Art. 59 Rn. 37. Zum Streit zwischen Transformations- und Vollzugstheorie, vgl. Kunig, in: Vitzthum, I Rn. 28 ff.

23 Zum Problem der Doppelbesteuerung ausgiebig Englisch, Inter-tax, 310 ff.

24 Grundsätzlich zur Auslegung von DBA BFH BStBl. II 1973, 810, 811.

25 Haase, in: Haase, II Einl. Rn. 49.

26 Vogel, in: V/L, Einl. Rn. 45.

Art. 26 WÜRUV statuiert den – auch als Völkergewohnheitsrecht anerkannten<sup>27</sup> – Grundsatz *pacta sunt servanda*. Hiernach bindet ein Vertrag die Parteien, sobald er in Kraft ist. Er ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Nach Art. 27 WÜRUV kann sich eine Vertragspartei nicht auf innerstaatliches Recht berufen, um die Nichterfüllung des Vertrages zu rechtfertigen.

### 1. Verstoß gegen das Völkerrecht

Ein Völkerrechtsverstoß liegt vor, wenn einem Staat ein Handeln oder Unterlassen zuzurechnen ist, das einen Bruch seiner völkerrechtlichen Verpflichtung darstellt<sup>28</sup>. TO brechen Verträge und sind damit Völkerrechtsverstöße<sup>29</sup>; durch sie wird die Beschränkung der Besteuerungskompetenzen ausgehöhlt und die Funktion von DBA – Bindung beider Vertragsparteien in gleicher Weise – konterkariert<sup>30</sup>.

### 2. Stillschweigender Missbrauchsvorbehalt?

Diskutiert wird jedoch, ob völkerrechtliche Verträge unter einem stillschweigenden Missbrauchsvorbehalt stehen<sup>31</sup>. Ein solcher hätte zur Folge, dass innerstaatliche Normen zwar einzelne DBA-Vorschriften überschreiben, dies jedoch im Einklang mit dem DBA geschehe<sup>32</sup>. Grundsätzlich legen Art. 31, 32 WÜRUV begrenzte Spielräume zur Auslegung der Verträge fest; für einen stillschweigenden Missbrauchsvorbehalt bleibt wenig Platz<sup>33</sup>. Denkbar wäre es zwar, die Möglichkeit für einen solchen aus dem Grundsatz von Treu und Glauben herzuleiten<sup>34</sup>. Hiergegen spricht jedoch, dass es keine international einheitliche Definition von „Missbrauch“ gibt<sup>35</sup>. Zudem ist das Problem der missbräuchlichen Nutzung von DBA altbekannt<sup>36</sup>. Wenn Staaten Missbrauchsvorbehalte abschließen wollten, läge es nahe, dies bei Neuabschlüssen ausdrücklich zu tun. So ist es teilweise auch geschehen<sup>37</sup>. Wären Missbrauchsvorbehalte allgemein anerkannt, wäre dies überflüssig.

### 3. Folgen des Verstoßes

Als Folgen eines Verstoßes kommen die Herstellung des vertragsmäßigen Zustandes durch Schlichtung, die Leistung von Wertersatz<sup>38</sup> und eine Kündigung des Vertrages in Betracht<sup>39</sup>. Zur Schlichtung kam es bisher nie, Er-

satzforderungen lassen sich bei den infrage stehenden Verletzungen kaum begründen und quantifizieren<sup>40</sup>. Die Kündigung eines DBA würde den Wirtschaftsverkehr zwischen beiden Staaten typischerweise schwer treffen<sup>41</sup>. So erklärt sich, dass es in der Praxis zumeist lediglich zu Protesten durch die Vertragspartner kam<sup>42</sup>.

## IV. Kein Verstoß gegen EU-Recht

Ein TO stellt *per se* keinen Verstoß gegen EU-Recht dar<sup>43</sup>. Der früher diskutierte Art. 293 EGV<sup>44</sup> wurde nicht in die neuen Unionsverträge übernommen<sup>45</sup>. Anknüpfungspunkt für einen Verstoß gegen EU-Recht sind daher allein die Grundfreiheiten<sup>46</sup>. Der *EuGH* entschied dazu jüngst, dass das völkerrechtliche Verhältnis zwischen einer nationalen Maßnahme und einem DBA nicht von ihm zu prüfen sei, da diese Frage nicht zur Auslegung des Unionsrechts gehöre<sup>47</sup>. Lediglich der Verstoß einer konkreten Norm gegen Grundfreiheiten käme in Betracht<sup>48</sup>.

## C. Identifikation eines TO

Folgend sollen Kriterien für eine Identifizierung eines TO erarbeitet werden: Um einen TO festzustellen, müssen zwei Prüfungsschritte nacheinander vollzogen werden. In der Literatur wird zumeist das Vorliegen eines TO in nur einem Schritt untersucht<sup>49</sup>, was zu einer un-deutlichen Terminologie führt.

### I. Gleicher Sachverhalt und unterschiedliche Rechtsfolgen

Zunächst ist zu prüfen, ob eine innerstaatliche und eine DBA-Norm den gleichen Sachverhalt erfassen. Ist dies der Fall und ordnen beide Normen unterschiedliche Rechtsfolgen an, muss geklärt werden, ob die innerstaatliche Norm die DBA-Norm auch überschreibt.

### II. Überschreiben der DBA-Regelung durch innerstaatliches Recht

Dieses Überschreiben kann ausdrücklich oder implizit erfolgen.

<sup>27</sup> Musil, 41.

<sup>28</sup> Resolution der Generalversammlung, GA Res 56/83 v. 12.12.2001.

<sup>29</sup> Bspw. Haase, § 5 Rn. 572 b; Lang, in: T/L, § 5 Rn. 14; Musil, 41; Stein, IStR 2006, 504, 508.

<sup>30</sup> Brähler, 107.

<sup>31</sup> Vogel, Forum 4, 79, 90 ff. Dazu eingehend Lampe, passim; Kraft, 19 ff. Der *EuGH* Slg. 2006 I-609 nimmt einen Vorbehalt im Bereich der Mehrwertsteuer an. Allgemein zu Missbrauchsvorbehalten im Europarecht Hey, Forum 35, 137, 156 ff.

<sup>32</sup> Leisner, RIW 1993, 1013, 1017.

<sup>33</sup> Lampe, 216.

<sup>34</sup> Lampe, 205 ff.

<sup>35</sup> Neuhaus, 186 f.; Vogel, FS Höhn, 461, 471 f.

<sup>36</sup> Lampe, 1.

<sup>37</sup> Vgl. für Beispiele Lampe, 49 ff.

<sup>38</sup> Herdegen, 439 ff.

<sup>39</sup> Doernberg, TNI 1990, 1130 ff.

<sup>40</sup> Vogt, in: Blümich, § 20 AstG Rn. 20.

<sup>41</sup> Vogt, in: Blümich, § 20 AstG Rn. 20.

<sup>42</sup> Musil, 40.

<sup>43</sup> Ahmann, DStZ 2005, 75, 80 sieht im TO sogar ein „Notwehrrecht“ gegen die Europäisierung des Steuerrechts; ähnlich Fischer, FR 2005, 456, 463.

<sup>44</sup> Forsthoff, IStR 2006, 509, 511.

<sup>45</sup> Zur daraus entstehenden Problematik Lehner, IStR 2005, 397 ff.

<sup>46</sup> Zuvorderst die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit, vgl. Musil, RIW 2006, 287, 291 ff.

<sup>47</sup> *EuGH* Slg. 2007 I-10451. A. A. Musil, 214, der durch die Suspendierung von durch DBA gewährten Begünstigungen stets die Grundfreiheiten berührt sieht.

<sup>48</sup> So auch BFH BFH/NV 2010, 279 ff.; Seer, IStR 1997, 520 ff.

<sup>49</sup> Beispielhaft Scheipers/Maywald, IStR 2006, 472, 473.

### 1. Ausdrückliche Anordnung

Wenn in einer Norm ausdrücklich festgelegt wurde, dass sie entgegen widersprechenden DBA angewendet werden soll, liegt unzweifelhaft ein TO vor<sup>50</sup>. Dies geschieht durch Formulierungen wie „durch die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht berührt werden“ oder „ungeachtet des Abkommens“<sup>51</sup>.

### 2. Implizite Anordnung

Auch ohne ausdrücklichen Gesetzeswortlaut geht die innerstaatliche Norm stets vor, wenn ein entsprechender gesetzgeberischer Wille zum Überschreiben des DBA zum Ausdruck kommt<sup>52</sup>. Das Überschreiben eines früheren Gesetzes – so Petraschek schon 1932 – setzt das „Bewusstsein des Schöpfers des späteren Gesetzes voraus, das durch dasselbe das frühere Gesetz berührt werden könnte“<sup>53</sup>. Es kann also für eine implizite Anordnung eines TO nur darauf ankommen, dass das gesetzgeberische Bewusstsein, durch Überschreiben eines DBA eine Rechtsfolge und somit ein TO herbeizuführen, zweifelsfrei ermittelbar ist.

50 Scherer, Besteuerung, 45; auch BFH BStBl. II 1995, 129f. m. w. N. nimmt mit dem Hinweis auf die explizite Anordnung eines Widerspruchs zum DBA keine Auslegung vor.

51 Haase, in: Haase, II Einl. Rn. 60.

52 BFH BStBl. II 2002, 819, 821.

53 Petraschek, 296.

### 3. Fehlende Anordnung

Wenn weder eine ausdrückliche noch eine implizite Anordnung zum Überschreiben eines DBA vorliegt, besteht Uneinigkeit, ob die allgemeinen Konkurrenzregeln gelten oder ob § 2 AO als spezielle Regel heranzuziehen ist.

#### a) Allgemeine Konkurrenzregeln

Werden ranggleiche Normen mit unterschiedlichen Rechtsfolgen erlassen, ist zu fragen, zu welchem Zweck die neue Norm erlassen wurde<sup>54</sup>. Für die Auslegung des Willens des Gesetzgebers<sup>55</sup> ergeben sich die allgemeinen Konkurrenzregeln *lex specialis derogat legi generali* und *lex posterior derogat legi priori*<sup>56</sup>. Im Schrifttum wird teilweise versucht, ausschließlich diese Konkurrenzregeln zur Lösung der Problematik fruchtbar zu machen<sup>57</sup>.

(Der Beitrag wird fortgesetzt; zweiter Teil abrufbar unter [www.hamburger-rechtsnotizen.de](http://www.hamburger-rechtsnotizen.de).)

54 Larenz/Canaris, 27.

55 So zu *lex posterior* bereits Englisch, 48.

56 Siehe zur Natur dieser Konfliktlösungsregeln Vranes, ZaöRV 65 (2005), 391 ff., insb. 399.

57 Frotscher, Rn. 49; Scherer, 27.

Olaf Muthorst\*

## Kosten eines Deckungskaufs sind kein Verzögerungsschaden

**BGB § 280** Kosten eines Deckungskaufs sind nur als Schadensersatz statt der Leistung, nicht als Ersatz des Verzögerungsschadens ersatzfähig.

**Nimmt der Gläubiger einen Deckungskauf vor, so kann er auch dessen Mehrkosten nur unter den Voraussetzungen des §§ 280 I, III, 281 BGB als Schadensersatz statt der Leistung ersetzt verlangen; diese Kosten sind nicht als Ersatz des Verzögerungsschadens ersatzfähig.**

BGH, Urteil vom 03.07.2013 – VIII ZR 169/12, BGHZ 197, 357–366 = NJW 2013, 2959

### Sachverhalt

Am 31.10.2007 kaufte K von V 2 Mio. Liter Biodiesel zum Preis von 66 € pro Liter. Die Lieferung war für die Zeit von April bis September 2008 vereinbart. Im Juni 2008 teilte V mit, zur Lieferung der bis dahin noch ausste-

henden 1,5 Mio. Liter wegen Insolvenz des Zulieferers nicht in der Lage zu sein. K beschaffte sich daraufhin bei anderen Lieferanten Biodiesel, musste dafür aber einen gegenüber dem Vertrag mit V höheren Literpreis hinnehmen, da das Preisniveau gegenüber dem Vorjahr gestiegen war. Dadurch wendete K 500.000 € mehr auf, als er bei Belieferung mit der gleichen Menge durch V hätte aufwenden müssen. Nachdem K den V erfolgreich auf Erfüllung verklagt hatte, lieferte V doch noch die ausstehenden Mengen zum vereinbarten Preis. Gleichwohl verlangt K nun Ersatz der 500.000 € Mehrkosten, die ihm durch die Bestellungen bei den anderen Lieferanten entstanden waren.

\* Juniorprofessor für Bürgerliches Recht mit Zivilprozessrecht an der Universität Hamburg.