offen sein für Menschen, die einen Asylantrag stellen wollen mit zumutbaren, reellen Zugangsmöglichkeiten zur Antragstellung.[141] Weder wird Europa überrannt von Wirtschaftsflüchtlingen.[142] Fachleute halten dieses Szenario tatsächlich für unrealistisch, die Angst vor einer „Flüchtlingsschwemme" für unbegründet[143], noch sind die Grenzen des Machbaren erreicht.[144]

Der Grenzschutz kann künftig dafür zuständig sein, dass Menschen, nicht undokumentiert einreisen, sondern, bei Aufgreifen Unterstützung erhalten bei der Asylantragstellung, beziehungsweise bei der Aufnahme in den Zielstaat.

Der Grenzschutz muss künftig dem EU-Parlament Rechenschaft schulden. Fragwürdige Hergänge müssen von unabhängiger Seite lückenlos aufgeklärt werden. Die derzeitige Struktur der Agentur als unabhängige, supranationale Institution mag hinsichtlich des Status als Expertenagentur[145] denklogisch erscheinen, jedoch ist die Agentur kein Experte, was Menschenrechtsschutz und Rechtsstaatsgarantien angeht und benötigt allein von daher schon eine umfassende Kontrolle. Es müssen die Verantwortlichkeiten klar geregelt sein. Betroffenen muss ein umfassender, erreichbarer Rechtsschutz zur Verfügung stehen.[146] Das diese Änderungen mit Frontex kompatibel sind ist äußerst fraglich. Sinnvoller erscheint es, Frontex abzuschaffen und eine Behörde zu schaffen, die diese Herausforderungen bewältigen kann.

globale Herausforderung, 2011, S. 83 (83 ff.).

141 Anders als *Möllers* in: Möllers/van Ooyen (Hg.), Europäisierung und Internationalisierung der Polizei, Bd. 1, 2. Aufl. 2009, S. 291 ff., 329.

142 M. w. Anm.: *Heck,* in: Ottersbach/Prölß (Hg.), Flüchtlingsschutz als globale Herausforderung, 2011, S. 71 (72); *Münz/Reiterer,* Wie schnell wächst die Zahl der Menschen?, 2007, S. 34; dieser Eindruck wird insb. durch Frontex vermittelt.

143 *Büchse/Stawski,* Stern 43/2013, 46 (48).

144 Mit diversen Nachweisen über die derzeitigen Zahlen und Belastungen etwa *Büchse/Stawski,* Stern 43/2013, 46 (46); m.w.N für andere Jahre: *Düvell,* in: Ottersbach/Prölß (Hg.), Flüchtlingsschutz als globale Herausforderung, 2011, S. 29 (30 ff.); *Pelzer,* in: Ottersbach/Prölß (Hg.), Flüchtlingsschutz als globale Herausforderung, 2011, S. 83 (83).

145 *Möllers,* in: Möllers/van Ooyen (Hg.), Europäisierung und Internationalisierung der Polizei, Bd. 1, 2. Aufl. 2009, S. 291 ff., 328.

146 *Löhr,* Schutz statt Abwehr, 2010, S. 51.

Katharina Goldberg*

Das Problem des Treaty Override (Teil 2)

b) Lex specialis

Umstritten ist jedoch, ob das DBA oder die innerstaatliche Norm spezieller ist. Ein Spezialitätsverhältnis liegt immer vor, wenn die speziellere Norm vollständig in der allgemeineren Norm aufgeht und trotzdem innerhalb der allgemeineren Norm noch andere Anwendungsbereiche möglich bleiben[1].

aa) Generelle Spezialität des DBA

Für eine Spezialität des DBA spricht dessen nur bilaterale Wirkung, während die innerstaatliche Norm für diesen Sachverhalt omnilateral gilt[2].

bb) Generelle Spezialität der innerstaatlichen Norm

Für die Spezialität der innerstaatlichen Norm wird angeführt, dass sie sachlich nur eine einzelne Regelung für die Besteuerung trifft, während das DBA einen ganzen Kanon an Regelungen beinhaltet[3].

cc) Schlussfolgerung: Untauglichkeit von lex specialis

Die Feststellung eines *lex specialis* kann schwerlich erfolgen, wenn beide Normen als spezieller angesehen werden können. Diese Konkurrenzregel ist damit im Zusammenhang mit DBA nicht weiterführend.

c) Lex posterior

Normkonflikte können somit auf Ebene der allgemeinen Konkurrenzregeln allein durch *lex posterior* gelöst werden. Damit ginge die spätere Norm der früheren vor, wobei dies sowohl für spätere innerstaatliche Normen als auch für DBA gelten würde: Dies würde jedoch bei stän-

* 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. Fortsetzung zu HRN 2014, 71.

1 *Larenz/Canaris,* 88. Von denselben „Tatbestandsmerkmalen plus mindestens ein Weiteres" spricht *Bydlinski,* 465.

2 *Rust/Reimer,* IStR 2005, 843, 845; *Kempf/Bandl,* DB 2007, 1377, 1379. Ohne Begründung ferner FG Köln EFG 2008, 1187, 1188; *Frotscher,* FS Schaumburg, 687, 700; *Schröcker,* DVBl. 1958, 369, 377.

3 *Kempf/Bandl,* DB 2007, 1377, 1379; allgemein dazu *Schmalz,* 45.

dig neuen Gesetzen und neu-abgeschlossenen DBA zu einem heillosen Durcheinander führen. Entgegen Aussagen in der Literatur[4] bestimmt vielmehr § 2 AO als speziell steuerrechtliche Vorschrift das Konkurrenzverhältnis.

d) Lösung der Problematik durch § 2 AO

Dem Wortlaut dieser Norm folgend gehen Verträge mit anderen Staaten i. S. d. Art. 59 II 1 GG über die Besteuerung, wenn sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor.

aa) Keine Rangerhöhung durch § 2 AO

Nach früher Auffassung des Gesetzgebers seien DBA gegenüber innerstaatlichen Normen *lex superior*[5]. Allerdings ist § 2 AO nur einfaches Bundesrecht. Die Vorschrift kann daher nicht die durch Art. 59 II 1 GG vorgegebene Ranggleichheit von Steuergesetzen und DBA aufheben; beide sind einfaches Bundesrecht[6].

bb) Wirkung von § 2 AO

Zu klären ist daher, welche Wirkung § 2 AO entfaltet. *Frotscher* vertritt in diesem Zusammenhang die Auffassung, dass § 2 AO lediglich eine Wiederholung des *lex specialis*-Grundsatzes und damit überflüssig wäre[7]. *Scherer* spricht von keiner inhaltlichen Änderung durch die Einführung des § 2 AO[8]. Dem ist so nicht zu folgen, vielmehr räumt § 2 AO der Kollisionsregel des *lex specialis* den Vorzug vor *lex posterior* ein[9]. Der Gesetzgeber stellt mit der Norm klar, dass er im Bereich des Steuerrechts grundsätzlich dem Völkervertragsrecht Vorrang gewähren will[10]. Ob man dies nun methodisch damit begründet, dass § 2 AO die Norm des DBA zum *lex specialis* macht[11] oder in § 2 AO eine eigenständige Konkurrenzregel sieht[12], kann dahinstehen[13].

Dem Argument *Frotschers*, dass auch § 2 AO als einfaches Gesetz durch ein späteres Gesetz aufgrund des *lex posterior* Grundsatzes verdrängt wird[14], kann ebenfalls nicht gefolgt werden. Der Gesetzgeber trifft hier eine Grundentscheidung, die aufgrund ihrer Stellung im allgemeinen Teil der AO für das gesamte Steuerrecht gelten soll[15]. Würde der Gesetzgeber diese Grundentscheidung für eine völkerrechtsfreundliche Auslegung widerrufen wollen, stünde es ihm jederzeit frei, § 2 AO abzuändern oder abzuschaffen. Solange er dies nicht tut, kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass ein späteres Gesetz diese einmal gefasste Grundentscheidung ändert.

III. Zitiergebot?

Teile des Schrifttums leiten aus der Völkerrechtsfreundlichkeit des GG und § 2 AO ein Zitiergebot ab. Dies hätte zur Folge, dass nur ein TO vorliegt, wenn analog Art. 19 I 2 GG ausdrücklich auf das Überschreiben von DBA hingewiesen wird[16]. Ein solches Zitiergebot ist *de lege lata* jedoch abzulehnen. Bereits technisch ergäben sich große Schwierigkeiten, alle DBA-Vorschriften, die von dem TO erfasst werden sollen, aufzuzählen, ferner zeigt die restriktive Rechtsprechung des *BVerfG*, dass Art. 19 I 2 GG nicht analogiefähig ist[17]. Dieser wird lediglich zur Sicherung jener Grundrechte angewendet, die aufgrund eines speziellen, im GG enthaltenen Vorbehalts eingeschränkt werden können[18]. Wenn das Zitiergebot derart restriktiv ausgelegt wird, ist nicht nachvollziehbar, warum es sogar analogiefähig sein soll.

IV. Ergebnis

Ein TO liegt bei einem ausdrücklichen oder impliziten gesetzgeberischen Willen zum Überschreiben eines DBA vor. In beiden Fällen liegt ein TO auch in Bezug auf später geschlossene DBA vor[19]. Wenn der gesetzgeberische Wille nicht in dieser Form zu Tage tritt, muss aufgrund von § 2 AO davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber keine Überschreibung intendierte.

D. Verfassungsmäßigkeit

Erst kürzlich äußerte der *BFH* Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von TO. So führte er aus: „*Es fragt sich indessen, ob nicht gleichwohl abkommensrechtlich und verfassungsrechtlich durchschlagende Gründe dafür ersichtlich sein müssen, die die Durchbrechung der völkerrechtlich verbindlich getroffenen Vereinbarungen erzwingen und (ausnahmsweise) rechtfertigen können*“[20].

Im Folgenden soll zunächst ein Verfassungsverstoß außerhalb der Grundrechte untersucht werden. Es folgt sodann eine Prüfung anhand der Grundrechte.

I. Verfassungswidrigkeit außerhalb der Grundrechte

Der verfassungsrechtlichen Diskussion um die TO liegt außerhalb der Grundrechte ein Konflikt zwischen

4 Bspw. *Frotscher,* Rn. 49.
5 BT-Drs. 7/4292, 7.
6 Statt vieler *Birk,* in: H/H/S m. w. N., § 2 Rn. 4; a. A. noch *Klein,* DStR 1976, 59, 61.
7 *Frotscher,* Rn. 49.
8 *Scherer,* 27.
9 *Birk,* in: H/H/S, § 2 Rn. 174; dem folgend *Hansen,* 39.
10 Von einer Vorrangvermutung spricht *Musil,* RIW 2006, 287, 289.
11 *Schwarz,* in: Schwarz, § 2 Rn. 7.
12 *Gersch,* in: Brockmeyer/Klein, § 2 Rn. 3. Ausführlich *Scherer,* 21 ff.
13 So auch *Musil,* 70; *Wassermeyer,* DStJG 1996, 151, 154 f.
14 *Frotscher,* StBJb 2009/10, 151, 158.
15 *Pahlke,* in: P/K, Vorb. Zu §§ 1 bis 32.
16 *Leisner,* RIW 1993, 1013, 1019 f.; *Scherer,* 30 ff.; *Weigell,* IStR 2009, 636, 638; *Weggenmann,* 52.
17 *Seer,* IStR 1997, 483, 485.
18 *Kerath,* 129; vgl. etwa BVerfGE 24, 367.
19 *Drüen,* in: T/K, § 2 Rn. 38.
20 BFH BFH/NV 2010, 1554, 1558.

Rechtsstaats- und Demokratieprinzip zugrunde. Das Demokratieprinzip besagt, dass dem Gesetzgeber das Recht eingeräumt ist, freie Entscheidungen zu treffen[21]. Der Grundsatz der zeitlich beschränkten Herrschaft schließt eine politische und verfassungsrechtliche Bindung künftiger Gesetzgeber aus[22]. Das Rechtsstaatsprinzip bindet den Gesetzgeber an die verfassungsgemäße Ordnung[23]. Für den Versuch zwischen beiden Prinzipien in dieser speziell völkerrechtlichen Problematik einen angemessenen Ausgleich herzustellen, wurde rechtstechnisch im Schrifttum an verschiedene Normen angeknüpft.

1. Art. 59 II GG

So wird teilweise angenommen, dass Art. 59 II GG eine Änderungssperre enthalte, die bestimme, dass nach Art. 59 II GG in das deutsche Recht eingefügte DBA zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr geändert werden dürften[24].

Einem völkerrechtlichen Vertrag könne nur zugestimmt oder nicht zugestimmt werden, einseitige Modifizierungen des Vertragstextes seien nicht möglich[25]. Ein später erlassenes, änderndes Gesetz wäre eine solche Modifizierung des DBA und würde demnach zu einem Verstoß gegen die Verfassung führen[26].

Jedoch hat Art. 59 II GG eine andere Zielsetzung, als den Gesetzgeber für die Zukunft zu binden. Vielmehr soll vor einer Aushöhlung des innerstaatlichen Gesetzesvorbehalts durch zwischenstaatliche Vereinbarungen geschützt werden[27]. Die Möglichkeit, dass Völkervertragsrecht weiterhin durch späteres innerstaatliches Recht abgeändert oder aufgehoben werden kann, muss bestehen bleiben[28], ansonsten käme dies einer Bindung des späteren Gesetzgebers an jeden abgeschlossenen völkerrechtlichen Vertrag gleich. Dies widerspräche dem Demokratieprinzip. Ein TO verstößt demnach nicht gegen Art. 59 II GG.

2. Art. 25 GG

Gem. Art. 25 S. 1 GG sind die allgemeinen Regeln des Völkerrechts Bestandteil des Bundesrechts. Nach S. 2 gehen sie im Rang den förmlichen Gesetzen vor. Das Völkervertragsrecht zählt jedoch nicht zu den *allgemeinen* Regeln des Völkerrechts[29].

Teilweise wird angenommen, dass *pacta sunt servanda* über Art. 25 GG den Gesetzen vorgeht[30]. Dadurch wird impliziert, dass der Gesetzgeber an Völkervertragsrecht gebunden sei[31]. Nach dem *Konkordatsurteil* des *BVerfG* ist dies aber gerade nicht der Fall[32]. Es wird jedoch argumentiert[33], dass das *Konkordatsurteil* aus einer Zeit stammt, in der es international unüblich gewesen sei, sich an völkerrechtliche Verträge zu binden. Heute hingegen gäben diverse Staaten völkerrechtlichen Verträgen Vorrang vor den Gesetzen[34]. Kann festgestellt werden, dass Fakten oder die Entwicklung neuer Vorstellungen neuartige Regeln verlangen, um die ordnende und begrenzende Funktion der Verfassung zu wahren, wäre zwar eine Situation für Verfassungsfortbildung gegeben[35]. Jedoch räumen etwa Großbritannien und die USA völkerrechtlichen Verträgen keinen Vorrang ein[36]. Ferner muss das deutsche Recht aus sich heraus ausgelegt werden. Innerstaatlich steht das Demokratieprinzip einer solchen Verfassungsfortbildung entgegen. Diese ist daher nicht geboten.

3. Allgemeine Völkerrechtsfreundlichkeit des GG

a) Völkerrechtsfreundlichkeit als Bestandsteil des Rechtsstaatsprinzips?

Ferner wird vertreten, dass Art. 25 GG im Umkehrschluss nur bedeuten würde, dass *nicht alle* besonderen Regeln des Völkerrechts den Gesetzen vorgehen, aber *einige* dies können. Dies ließe die Frage offen, welcher Rang dem Völkervertragsrecht zukommt[37]. Insbesondere *Vogel* argumentiert, dass Deutschland sich aus seinem Wesen als Rechtsstaat heraus für eine Respektierung zwischenstaatlich geltenden Rechts[38] und eine grundsätzliche Völkerrechtsfreundlichkeit[39] entschieden habe. Hieraus ließe sich ein Verfassungsauftrag ableiten, als Staat das Recht zu wahren und somit Verträge zu achten[40]. Für den Bruch eines völkerrechtlichen Vertrags gäbe es keine Rechtfertigung[41]. Auch das Demokratieprinzip sei dem nicht entgegenzustellen, schließlich seien die demokratisch zur Rechtsfortbildung legitimierten Abgeordneten gem. Art. 38 GG ihrem Gewissen verpflichtet. Das *BVerfG* überlässt daher die Erfüllung bestehender völkerrechtlicher Vertragspflichten dem Gesetzge-

21 *Vogel,* JZ 1997, 161, 165 f.
22 Dazu *Böckenförde,* in: HbdStR, § 22 Rn. 40; vgl. auch *Dreier,* in: Dreier, Art. 20 Rn. 79.
23 *Jarass,* in: J/P, Art. 20 Rn. 32.
24 *Becker,* NVwZ 2005, 289, 291; *Debatin,* Beilg. 23, DB 1985, 1, 2; *Wohlschlegel,* FR 1993, 48 f.
25 *Stern,* 504 f.
26 *Wohlschlegel,* FR 1993, 49; *Daragan,* IStR 1998, 225 ff.
27 *Brombach-Krüger,* Ubg 2008, 324, 329.
28 *Streinz,* in: Sachs, Art. 59 Rn. 63; *Drüen,* in: T/K, § 2 Rn. 2.
29 Statt vieler BVerfGE 6, 309, 363.
30 *Stein,* IStR 2006, 505, 508; *Eckert,* RIW 1992, 386, 387 f.
31 Dazu *Klein,* FS Höhn, 149, 154 ff.
32 BVerfGE 6, 309, 362; so auch *Schröcker,* DVBl. 1958, 410, 412 f.; a. A. *Jahrreiß,* FS Apelt, 159, 169 f.
33 *Stein,* IStR 2006, 505, 508.
34 28 v. 41 kontinentaleuropäischen Staaten (2005), vgl. *Vogel,* DB 2005, 29 ff.; zu Frankreich insb. *Richter,* IStR 2002, 653 f.; zu weiteren Staaten *Han,* 23 ff.
35 So allgemein *Starck,* FS BVerfG I, 1, 21.
36 *Rust,* 106.
37 *Rust,* 107.
38 *Vogel,* JZ 1997, 165 ff.; grundlegend *Schröcker,* DVBl. 1958, 368, 410 ff.
39 Verwiesen wird auf die Präambel, Art. 1 II, 9 II, 23–26, 59 II, 79 I 2 und 100 II GG; vgl. *Rust,* 107; *Bleckmann,* DÖV 1996, 137 ff.
40 *Rust,* 108.
41 *Vogel,* JZ 1997, 165.

ber[42]. Der Bruch eines Vertrages sei keine gewissenhafte Entscheidung[43]. Dem wird entgegengehalten, dass das Rechtsstaatsprinzip nicht dazu dienen könne, jedes rechtswidrige Staatsverhalten als verfassungswidrig zu qualifizieren[44]. Festzuhalten bleibt aber, dass durch den Bruch von Völkervertragsrecht das Rechtsstaatsprinzip zumindest beeinträchtigt wird.

b) Auswirkung des Görgülü-Urteils[45]?

Stimmen in der Literatur halten TO im Hinblick auf *Görgülü* für verfassungswidrig[46]. So sieht *Vogel* seine Ansicht durch dieses Urteil bestätigt: Wenn die mangelnde Berücksichtigung der EMRK durch innerdeutsche Organe gegen die Bindung an Gesetz und Recht nach Art. 20 III GG verstößt, könne für DBA nichts anderes gelten[47]. *Weigell* leitet aus diesem Urteil sogar einen Vertrag mit Schutzwirkung zu Gunsten Dritter, nämlich der Steuerpflichtigen, ab[48]. *Rust/Reimer* schließen aus der Entscheidung, dass der parlamentarische Gesetzgeber an das Völkerrecht gebunden sei[49]. Aus einer solchen Bindung würde sich die Verfassungswidrigkeit der TO ergeben, sofern eine Norm aufgrund ihres eindeutigen Wortlauts nicht mehr völkerrechtskonform ausgelegt werden könnte[50]. *Vogel* argumentiert, dass nach *Görgülü* der Gesetzgeber Völkervertragsrecht nur dann nicht beachten dürfte, wenn er dadurch einen Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung abwenden wollte[51]; ansonsten müsste ein milderes Mittel gewählt werden[52]. Ein solcher Verstoß sei aber bei DBA kaum denkbar[53].

Görgülü im steuerrechtlichen Kontext derart fruchtbar zu machen, ist zu weit gegriffen[54]. Schon im Ausgangspunkt ist zwischen einem multilateralen Vertrag zum Schutze elementarer Menschenrechte und einer bilateralen Vereinbarung über Besteuerungsmodalitäten zu differenzieren. Zudem kann sich Völkerrechtsfreundlichkeit nur im Rahmen des demokratischen Systems der Bundesrepublik entfalten, daher ist auch die Völkerrechtsfreundlichkeit unter dem Vorbehalt der Änderbarkeit der Gesetze zu sehen[55]. Mit der Völkerrechtsfreundlichkeit des GG ist lediglich die Auslegung der Gesetze gemeint; in Fällen, in denen gezielt Völkerrecht gebrochen werden soll, ist für Auslegung kein Platz[56]. Würde man der Ansicht *Vogels* folgen, dass Völkerrecht vom Gesetzgeber nur nicht beachtet werden dürfte, wenn dieser Verstöße gegen tragende Grundsätze der Verfassung abwenden wollte, würde dies nicht der Ratio der *Görgülü*-Entscheidung entsprechen: In diesem Fall wäre der Bruch von Völkervertragsrecht nur in seltenen Fällen möglich. Das würde die ausführlichen Ausführungen des Gerichts zum hierarchischen Rang des Völkervertragsrechts konterkarieren[57]. Es ist vielmehr anzunehmen, dass das Gericht keine abschließende Aussage über die Zulässigkeit derogierender Gesetzgebung treffen wollte und insbesondere nicht die Konstellation des TO bedacht hat[58]. Durch *Görgülü* findet nur eine weitere Ausdifferenzierung der allgemeinen Völkerrechtsfreundlichkeit des GG statt, diese wird jedoch im steuerlichen Zusammenhang nicht auf eine neue Ebene gehoben.

4. Ergebnis

Somit ist festzustellen, dass das Rechtsstaatsprinzip durch Völkerrechtsverstöße beeinträchtigt wird; die gebotene Abwägung mit dem Demokratieprinzip führt jedoch zu einer verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit eines TO außerhalb der Grundrechte.

II. Verfassungswidrigkeit aufgrund eines Grundrechtverstoßes

Insbesondere *Frotscher* vertritt neuerdings, dass einige TO einen nicht zu rechtfertigenden Grundrechtseingriff darstellen und damit verfassungswidrig seien. Dieses Ergebnis erreicht er auf der Grundlage der folgenden Argumentation[59]:

1. Die Argumentation Frotschers

Ein Eingriff in die Grundrechte durch Steuergesetze sei zunächst grundsätzlich verfassungsgemäß. Durch DBA gäbe Deutschland seinen Besteuerungsanspruch auf. Ein TO würde diese Aufgabe des Besteuerungsanspruchs rückgängig machen. Hier könne kein Eingriff gesehen werden, da dieser Schritt zurück zum verfassungsgemäßen Zustand führe. Käme es jedoch durch den TO zur Doppelbesteuerung, läge ein Grundrechtseingriff vor. Wenn durch DBA eine Doppelbesteuerung verhindert wird, entstehe daraus ein subjektives Recht für den Steuerpflichtigen. Wenn nun wiederum ein TO zur Doppelbesteuerung führe, würde ihm dieses subjektive Recht entzogen. Dies sei ein Eingriff in Art. 14 GG, zumindest in Art. 2 I GG, u. U. auch in Art. 3 I GG. Die Rechtfertigung des Eingriffs sei nicht möglich, da der TO gegen den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit sowie das Rechtsstaatsprinzip verstoßen würde. Damit gehöre er nicht zur verfassungsgemäßen Ordnung und könne nur

42 BVerfGE 6, 309, 362.
43 *Vogel,* JZ 1997, 166 f.
44 *Bron,* IStR 2007, 431, 433.
45 BVerfGE 111, 207 ff.
46 *Elicker,* IStR, 56; *Stein,* IStR 2006, 505, 509.
47 *Vogel,* DB 2005, 29, 30.
48 *Weigell,* IStR 2009, 636, 639.
49 *Rust/Reimer,* IStR 2005, 843, 846.
50 *Rust/Reimer,* IStR 2005, 843, 846.
51 *Vogel,* JZ 1997, 166 f.; *Elicker,* IStR, 22.
52 *Rust,* 109.
53 *Vogel,* IStR 2005, 29, 30; *Rust,* 109.
54 *Hansen,* 43.
55 *Frotscher,* FS Schaumburg, 697, 699.
56 *Musil,* RIW 2006, 287, 289.
57 *Hansen,* 44.
58 *Musil,* RIW 2006, 287, 289.
59 Der folgende Abschnitt fasst diese Argumentation bei *Frotscher,* FS Schaumburg, 687, 705 ff.; *Frotscher,* StBJb 2009/10, 151, 161 ff.; *Frotscher,* IStR 2009, 593, 598 ff. zusammen.

in Ausnahmefällen – in Anlehnung an *Görgülü* nämlich nur, wenn ein Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung vermieden wird – einen Eingriff rechtfertigen. Dies sei im Steuerrecht regelmäßig nicht der Fall. Somit liege eine Grundrechtsverletzung und damit ein Verfassungsverstoß vor.

2. Kritik

In Teilen ist der Argumentation *Frotschers* zuzustimmen und in anderen Teilen zu widersprechen.

a) Eingriff?

aa) Subjektiv öffentliches Recht?

Zunächst ist zu fragen, ob ein DBA ein subjektives Recht eines Steuerpflichtigen begründen kann. DBA können Steueransprüche begründen, begrenzen, erweitern, aufheben und verändern; sie schaffen sachliche Steuerbefreiungen und -ermäßigungen[60]. Die Frage nach dem subjektiven Recht stellt sich nach *Frotscher* nur in dem Fall, in dem das DBA die Doppelbesteuerung zunächst verhindert, das TO dann aber zur Doppelbesteuerung führt[61]. Dieser Fall soll folgend untersucht werden.

Entscheidend dafür, ob es sich um ein subjektives Recht handelt, ist, ob es *auch* dem Schutz von Individualinteressen dient[62]. Dagegen wird angebracht, dass eine Begünstigung des Vertragspartners der BRD keine Rechtsposition für den Steuerpflichtigen schaffe[63]. DBA seien reines Kollisionsrecht der Vertragsstaaten[64]. Es liege im nationalen Interesse, die eigenen Steuerbürger steuerlich zu entlasten, wenn diese volkswirtschaftlich und außenwirtschaftlich gewünschte Auslandsaktivitäten entfalten[65].

Aber DBA sollen auch die Steuerbürger entlasten. Die Entlastung begünstigt die Bürger, weil sie nicht der Doppelbesteuerung unterliegen. Eine gewollte Begünstigung des Bürgers durch objektives Recht führt zu einer Vermutung für eine Berechtigung[66]. Somit vermitteln DBA-Normen, die Doppelbesteuerung verhindern, subjektive Rechte[67].

bb) Eingriff durch Entzug dieser Rechte?

Gegen einen Eingriff durch Doppelbesteuerung spricht zunächst, dass es auch zur Doppelbesteuerung käme, wenn von Anfang an kein DBA bestanden hätte[68]. Wird jemandem aber zunächst ein subjektiv-öffentliches Recht eingeräumt[69], um es dann wieder zu entziehen, stellt dies einen Eingriff in die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 I GG)[70] dar. Der Schutzbereich von Art. 2 I GG erfasst auch die nachträgliche Veränderung geschützter Rechtspositionen[71]. Ein Eingriff in subjektiv-rechtliche Rechtspositionen führt zu einem Eingriff in Art. 2 I GG[72].

Ein Eingriff in Art. 14 I GG liegt allerdings nur vor, wenn an konkrete Rechtspositionen angeknüpft wird[73], da nicht das Vermögen als Ganzes geschützt wird und Steuern regelmäßig nur das Vermögen als Ganzes belasten[74]. Eine solche konkrete Rechtsposition ist beispielsweise ein schuldrechtlicher Vertrag, aus dem etwas erworben wird. Würde die Besteuerung durch einen TO an einen solchen angeknüpft, könnte durchaus auch ein Eingriff in Art. 14 I GG vorliegen. Auch ein Eingriff in Art. 3 I GG vermag im Einzelfall durch den Entzug des subjektiven Rechts in Betracht kommen.

b) Keine Rechtfertigung wegen Völkerrechtswidrigkeit?

Auf Rechtfertigungsebene argumentiert *Frotscher* nunmehr, dass es allgemein anerkannt sei, dass ein Gesetz, dass materiell gegen allgemeine und tragende Verfassungsgrundsätze verstößt, nicht zur verfassungsgemäßen Ordnung i. S. d. Art. 2 I GG gehöre und damit einen Eingriff nicht rechtfertigen könne[75]. Dem ist indes nicht zu folgen. Damit eine Norm nicht zur verfassungsgemäßen Ordnung gehört, müsste sie materiell oder formell verfassungs*widrig* sein[76]. Ein TO ist jedoch wie dargelegt nicht *per se* verfassungswidrig[77], vielmehr ist ein Eingriff rechtfertigungsfähig. In einem weiteren Schritt ist zu prüfen, ob ein TO verhältnismäßig ist.

3. Weiterentwicklung des Ansatzes Frotschers

Zur Weiterentwicklung des Ansatzes von *Frotscher* muss im Rahmen dieser Verhältnismäßigkeitsprüfung maßgeblich auf die gesetzgeberische Intention für den TO abgestellt werden. Dies kann anhand von Fallgruppen geschehen.

a) TO aus Fiskalzwecken

Der Gesetzgeber begründet TO oftmals mit Fiskalzwecken[78]. Die Finanzierung des Staates kann grundsätzlich einen Eingriff in Grundrechte rechtfertigen. An dieser Stelle ist aber die völkerrechtsbrechende Intention des

60 *Wassermeyer,* in: D/W, MA Art. 1 Rn. 9.
61 Nicht bei Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung; dazu eingehend *Jankowiak,* passim.
62 Sog. Schutznormtheorie, vgl. BFH, BStBl. II 1985, 12 ff.; BVerwGE 1, 83 f.; ferner *Schmidt-Aßmann,* in: M/D, Art. 19 IV Rn. 128 ff.
63 *Mössner,* Forum 3, 113, 133.
64 *Reith,* 99.
65 *Bächle u. a.,* 17.
66 Grundlegend *Bachof,* GS Jellinek, 287, 296; ferner *Tipke,* AWD 1972, 589, 590; *Gloria,* 228.
67 Auch *Tipke,* AWD 1972, 589, 590 leitet subjektive Rechte aus DBA ab.
68 *Mitschke,* DB 2010, 303, 305 f.
69 *Mössner,* Forum 3, 113, 133.
70 *Frotscher,* StBJB 2009/10, 151, 173; *Frotscher,* IStR 2009, 593, 598.
71 Vgl. *Jarass,* in: J/P, Art. 2 Rn. 12.
72 BVerfGE 97, 271, 286.
73 BVerfGE 115, 97, 110 ff.
74 *Depenheuer,* in: M/K/S, § 14 Rn. 160.
75 *Frotscher,* StBJb 2009/10, 151, 177; ferner *Mausch,* 247.
76 BVerfGE 6, 32, 36 ff.; *Voßkuhle,* in: M/K/S, Art. 93 Rn. 180; *Pestalozza,* § 12 II Rn. 30.
77 Hierzu ausgiebig unter D.I.
78 Bspw. BT-Drs. 12/1506, 163; BT-Drs. 18/10189, 1.

Gesetzgebers und die damit einhergehende Beeinträchtigung des Rechtsstaatsprinzips[79] als Abwägungsgesichtspunkt im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung zu berücksichtigen. Bloße Fiskalzwecke können nicht ausreichen, um Eingriffe in Grundrechte gepaart mit dem Bruch von Völkerrecht zu rechtfertigen. Vielmehr müsste zu den Fiskalzwecken ein weiterer Zweck hinzukommen, der nicht nur das ständige finanzielle Bedürfnis des Staates ist. Dies hat zur Folge, dass eine Begründung von TO nur mit Fiskalzwecken im Regelfall zur Unverhältnismäßigkeit der Doppelbesteuerung führt[80]. Ein entsprechender TO ist damit verfassungswidrig.

b) TO als Missbrauchsverhinderungsmittel

Anderes gilt für die Missbrauchsverhinderung. Zwar ist auch ein TO mit dieser Begründung völkerrechtswidrig[81], jedoch kann hiermit der Bruch von Völkervertragsrecht im Rahmen der Verhältnismäßigkeit aufgewogen werden[82]. Hinter der Vermeidung von Missbrauchsgestaltungen[83] steht der Versuch, dem Prinzip der Leistungsfähigkeit und Art. 3 I GG zur Geltung zu verhelfen. Es soll so verhindert werden, dass jemand mit einer bestimmten Leistungsfähigkeit in Folge einer missbräuchlichen Gestaltung weniger leistet als jemand anderes mit der gleichen Leistungsfähigkeit. Dann wäre es verhältnismäßig und insbesondere erforderlich, dass der Gesetzgeber eine Missbrauchsverhinderungsvorschrift erlässt. Es könnte hier eingewendet werden, dass mit § 42 AO ein milderes Mittel zur Verfügung stehe als ein TO. Die Anwendung von § 42 AO hat jedenfalls Vorrang vor DBA[84]. Jedoch erfasst § 42 AO stets nur Einzelfälle. Eine gesetzliche Festlegung einer Missbrauchsvorschrift ist besser geeignet. Ein TO lässt sich daher mit Missbrauchsverhinderung rechtfertigen.

Zu klären ist nun, wann ein solcher Missbrauch vorliegt. Hierfür könnte auf die zu § 42 AO entwickelten Grundsätze zurückgegriffen werden. Damit wären Normen verfassungsrechtlich gerechtfertigt, die verhindern, dass günstige Abkommenswirkungen Steuerpflichtigen zugutekommen, denen sie eigentlich gar nicht zustehen. Es muss also durch Steuerpflichtige eine künstliche, unangemessene Rechtsgestaltung vorgenommen worden sein, die durch den TO verhindert wird. Ein Missbrauch könnte so zum Beispiel bei einem „Treaty Shopping" vorliegen, wenn DBA „genutzt" werden, um günstige Abkommenswirkungen solchen Personen zukommen zu lassen, denen sie eigentlich nicht zustehen[85]. Allerdings darf ein vom Gesetzgeber befürchteter Steuerausfall nicht pauschal mit einem Missbrauch von DBA gleichgesetzt werden[86]. Wenn sich so durch ein DBA Steuerausfälle ergeben, kann vielmehr auch das Abkommen unsorgfältig oder nicht vorausschauend genug ausgehandelt worden sein[87].

4. Ergebnis

Eine verfassungsrechtliche Prüfung von TO kann nur anhand der Grundrechte erfolgen, wenn DBA zunächst die Doppelbesteuerung verhindern und ein TO wieder zu einer solchen führt. Dann liegt jedenfalls ein Eingriff in Art. 2 I GG vor. Dieser Eingriff lässt sich im Regelfall nicht mit Fiskalzwecken, wohl aber mit Missbrauchsverhinderung rechtfertigen.

E. Anwendung der erarbeiteten Grundsätze

Im Folgenden werden die erarbeiteten Grundsätze zur Feststellung und zur Verfassungsmäßigkeit eines TO angewandt. Im Schrifttum werden insbesondere § 50 d I 1 und X EStG sowie § 20 II AStG als TO diskutiert[88].

I. § 50 d I 1 EStG

1. Vorliegen eines TO?

Nach § 50 d I 1 EStG sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer ungeachtet des DBA anzuwenden, wenn Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50 a EStG unterliegen, nach einem DBA nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden können. Der Steuerpflichtige kann sich aber unter bestimmten Voraussetzungen die Steuer später erstatten lassen. Die Norm erfasst ausdrücklich den gleichen Tatbestand wie ein DBA. Auch wird ihr explizit ein Vorrang vor den DBA eingeräumt. Somit liegt ein TO vor[89].

2. Verfassungsmäßigkeit

Nach den oben erarbeiteten Grundsätzen liegt ein Eingriff in den Schutzbereich des Art. 2 I GG nur vor, wenn ein TO erneut zur Doppelbesteuerung führt. Da sich bei dieser Norm jedoch die Steuerpflichtigen die zunächst gezahlte Steuer später wieder erstatten lassen können,

79 Hierzu ausgiebig unter D.I.
80 Ähnlich *Elicker,* IStR, 24 f.; *Daragan,* IStR 1998, 225, 227 („Gesetzgebungsmissbrauch").
81 Dazu bereits unter D.I.
82 In diese Richtung bereits *Gosch,* IStR 2008, 413, 419.
83 Umfassend zur Missbrauchsbekämpfung *Schanne,* passim.
84 Statt vieler BFH BStBl. II 1986, 496 ff.
85 Eingehend *Kraft,* passim; *Schaumburg,* Rn. 16.157. Es wird jedoch auch argumentiert, dass ein Missbrauch sich nur im Rahmen einer Einzelfallbetrachtung bejahen ließe, wenn eine Gestaltung gem. § 42 AO vorliegt, vgl. *Jankowiak,* 257.
86 *Seer,* IStR 1997, 481, 482; ähnlich *Leisner,* RIW 1993, 1013, 1018; *Vogel,* FS Höhn, 461, 467 ff.; *Daragan,* IStR 1998, 225, 227.
87 *Stein,* IStR 2006, 505, 507.
88 Vgl. für weitere (vermeintliche) TO etwa *Klühs/Schmidbleicher,* IStR 2007, 16, 20 f.; *Busching/Trompeter,* IStR 2005, 510, 512 f.; *Kraft/Bron,* IStR 2007, 376, 377; *Gröpl,* DStZ 2008, 62, 67 f. (REITG); *Hageböke,* IStR 2009, 473 ff.; *Schild/Eisele,* IStR 2005, 217, 219 (KStG); *Haase,* IStR 2010, 170 f. (InvStG); *Rasner/Wittmann,* SWI 2010, 78 ff. (SteuerHBekG).
89 Ebenso BFH BStBl. II 1995, 129, 130.

kommt es nicht zur Doppelbesteuerung. Mangels Eingriff ist dieser TO daher verfassungsgemäß[90].

II. § 20 I 2. HS, II AStG

§ 20 I 2. HS, II stellt ausländische Betriebsstätten und Personengesellschaften, die Zwischeneinkünfte erzielen, ausländischen Gesellschaften gleich, soweit bei ihnen Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter anfallen[91]. Es erfolgt ein *switch-over* von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode[92].

1. Vorliegen eines TO?

Es ist zunächst festzustellen, dass die Regelung den gleichen Sachverhalt erfasst wie DBA. Durch die Formulierung in Abs. 1, dass Abs. 2 durch die DBA nicht berührt wird, drückt der Gesetzgeber aus, dass diese Vorschrift entgegen den DBA angewendet werden soll[93]. *Weigell* sieht in der Vorschrift seit einer Änderung 2003 – Abs. 2 erfasste bis dahin nur Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter – keinen TO mehr. Der Gesetzgeber habe es unterlassen, ein ausdrückliches Überschreiben erneut anzuordnen[94]. Dem ist zu widersprechen. Trotz dieser Änderung von Abs. 2 muss dem Gesetzgeber weiterhin bewusst sein, dass Abs. 1 anordnet, dass Abs. 2 DBA überschreibt. Es handelt sich also um einen TO[95].

2. Verfassungsmäßigkeit

Auch hier ist die Frage zu stellen, ob es durch den TO zu einem Eingriff kommt. Durch das *switch-over* wird von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode gewechselt. Dadurch kann es in Deutschland zu einer höheren Besteuerung kommen. Allerdings sind sowohl Freistellungs- als auch Anrechnungsmethode anerkannte Methoden zur *Verhinderung* der Doppelbesteuerung, beide stehen gleichrangig in Art. 23 OECD-MA. Ein Recht darauf, dass der Gesetzgeber zur Verhinderung der Doppelbesteuerung stets die Freistellungsmethode wählt, haben Steuerpflichtige nicht. Somit kommt es auch hier nicht zu einem Eingriff.

III. § 50 d X EStG

§ 50 d X EStG legt fest, dass Sondervergütungen, wenn Vorschriften des DBA auf sie anzuwenden sind und das Abkommen keine ausdrücklichen Regelungen zu diesen Vergütungen enthält, für Zwecke der Anwendung des DBA ausschließlich als Unternehmensgewinne[96] behandelt werden[97]. Auslöser für die Regelung war ein Urteil des *BFH*, das im *Inbound*-Fall auf die schuldrechtliche Voraussetzung abstellte und somit Sondervergütungen als Zinsen qualifizierte[98]. Diese hatte der *BFH*[99] zuvor bereits im *Outbound*-Fall für DBA-Zwecke als Zinsen i. S. d. Art. 11 OECD-MA, das *BMF*[100] jedoch als Unternehmensgewinne i. S. d. Art. 7 OECD-MA[101] angesehen. So wurde dieser Streit auf gesetzgeberischer Ebene beigelegt.

1. Vorliegen eines TO?

a) Gleicher Sachverhalt und unterschiedliche Rechtsfolgen

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll § 50 d X EStG eine Lücke im DBA füllen, es soll sich nicht um einen TO handeln[102]. Dem wird durch das *FG München*[103] und in der Literatur zum Teil zugestimmt[104]. § 50 d X EStG ordne die Sondervergütung lediglich einem Begriff des DBA zu[105]. Der Ausdruck der „Unternehmensgewinne" sei im OECD-MA nicht ausreichend definiert, so dass die Vertragsstaaten diesen Begriff gem. Art. 3 II OECD-MA nach innerstaatlichem Recht auslegen müssten; eine Auslegung nicht im DBA definierter Begriffe stelle aber keinen TO dar[106]. Beim Vorliegen einer solchen Lücke würde § 50 d X EStG nicht den gleichen Sachverhalt wie die Normen des DBA erfassen.

Eine Lücke in den DBA wird aber bezweifelt[107]. Vielmehr läge ein TO vor, da sich der Inhalt eines DBA nicht nur aus dem Wortlaut des Vertrages ergebe, sondern anhand einer Auslegung nach Art. 31 WÜRV zu bestimmen sei[108]. Der *BFH* habe diese vorgenommen und Sondervergütungen den DBA-rechtlichen Zinsen zugeordnet. Dies sei eine verbindliche Auslegung[109].

Dem ist nur im Ergebnis zuzustimmen. Der *BFH* legt Vorschriften im Einzelfall für die Verwaltung verbind-

90 Im Ergebnis ebenso BFH BStBl. II 1995, 781 ff.
91 BMF BStBl. I 2004, Sdnr. 1 Rn. 20.2.
92 Vgl. *Schollmeier,* EWS 1992, 137.
93 Eine ungünstige Formulierung: vgl. *Vogt,* in: Blümich, § 20 Rn. 5.
94 *Weigell,* IStR 2009, 636, 638; *Weigell,* FS Spiegelberger, 575, 579.
95 *Rupp,* in: Haase, § 20 AStG Rn. 3; wohl auch *Schwarz/Fischer-Zernin,* RIW 1992, 49, 52.
96 In Bezug auf ältere Abkommen, die die Bezeichnung „Unternehmensgewinne" nicht enthalten, läuft die Regelung leer, vgl. *Boller/Eilinghoff/Schmidt,* IStR 2009, 109, 111.
97 Für eine Aufzählung von DBA, die eine besondere Bestimmung für Sondervergütungen enthalten, vgl. *Boller/Eilinghoff/Schmidt,* IStR 2009, 109, 111.
98 Dadurch verlor Deutschland das Besteuerungsrecht, vgl. BFH BStBl. II 2009, 356, 357; *Schmidt,* IStR 2008, 290 ff.; zuvor bereits im *Inbound*-Fall, vgl. BFH BStBl. II 1991, 444 ff.
99 Zuletzt BFH BStBl. II 2009, 356, 357.
100 BStBl. I 1999, 1076, Rn. 1.2.3. Vgl. *Boller/Eilinghoff/Schmidt,* IStR 2009, 109; *Ede,* FS Spiegelberger, 92, 94.
101 Diese Frage ist entscheidend dafür, welchem Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zusteht, vgl. *Boller/Sliwka/Schmidt,* DB 2008, 1003 ff.; *Wassermeyer,* FS Ruppe, 681 ff.
102 BT-Drs. 16/11108, 23; *Korn,* DStR 2009, 2366. *Mitschke,* DB 2010, 303, 306 spricht von einer wirksamen und technisch geglückten Regelung.
103 FG München EFG 2009, 1954, 1965.
104 *Prinz,* DB 2009, 807, 809 („kein klassischer TO").
105 *Boller/Eilinghoff/Schmidt,* IStR 2009, 109, 112.
106 *Boller/Eilinghoff/Schmidt,* IStR 2009, 109, 112.
107 *Cloer/Kudert,* PISTB 2010, 110, 112; *Dörfler/Rautenstrauch/Adrian,* BB 2009, 580, 584; *Hils,* DStR 2009, 888, 892.
108 *Frotscher,* IStR 2009, 593, 597; *Frotscher,* StBJB 2009/10, 151, 168 f.
109 *Günkel/Lieber,* Ubg 2009, 301, 306; zu dieser Zuordnung *Müller,* BB 2009, 751, 754.

lich aus[110], kann jedoch durch seine Auslegung den späteren Gesetzgeber nicht binden. Die gebotene autonome Auslegung des DBA[111] zeigt aber dennoch keine Lücke[112]. § 50d X EStG würde neben Art. 11 II OECD-MA treten, der besagt, dass Zinsen „Einkünfte aus Forderungen jeder Art sind"[113]. Sondervergütungen wären unter beide Normen zu subsumieren. Die Gesetzesänderung widerspricht somit einer DBA-Norm[114], da der gleiche Sachverhalt geregelt wird und verschiedene Rechtsfolgen angeordnet werden.

b) Überschreiben des DBA

Es ist nun zu fragen, ob der Gesetzgeber bewusst DBA überschrieben hat. Nach der Gesetzesbegründung soll lediglich eine verbindliche Auslegung der DBA vorgenommen werden. Wäre § 50d X EStG tatsächlich nur eine Auslegungsnorm, bliebe trotzdem vorrangig eine autonome Auslegung des DBA geboten. Dies hätte zur Folge, dass § 50d X EStG leerliefe[115]. Aber aus der im Normtext angeordneten *ausschließlichen* Geltung der Sondervergütungen als Unternehmensgewinne kann ein über die bloße Auslegung hinausgehendes Überschreiben von § 50d X EStG abgeleitet werden. Die Norm hätte so auch einen Regelungsgehalt[116]. Außerdem kannte der Gesetzgeber die Rechtsprechung des *BFH*[117] und die damit einhergehende Subsumtion von Sondervergütungen unter Art. 11 OECD-MA. Auch wenn er es anders formulierte, ist daher davon auszugehen, dass ihm eine überschreibende Wirkung der Norm durchaus bewusst war. Somit liegt ein TO kraft impliziter Anordnung vor.

2. Verfassungsmäßigkeit

Infolge von § 50d X EStG kommt es zur Doppelbesteuerung und somit zu einem Eingriff[118]. Es ist zu fragen, ob dieser Eingriff durch Missbrauchsverhinderung gerechtfertigt werden kann. § 50d X wird damit begründet, dass seine Einführung zur gleichen Besteuerung von Steuerpflichtigen, die inländische Sondereinkünfte erzielen und Steuerpflichtigen, die ausländische Sondereinkünfte erzielen, führe. Damit würde die einheitliche Besteuerung gewahrt[119].

Der Gesetzgeber weitet hier ein national besonderes Konzept – das der Sondervergütungen[120] – und damit seinen Besteuerungsanspruch auf eigentlich nach der Diktion der DBA außerhalb seines Territoriums entstehende Einkünfte aus[121]. Eine Missbrauchsverhinderung ist hier nicht zu sehen. Vielmehr ist es das deutsche Rechtssystem, das im Vergleich zu anderen Staaten eine spezielle Zuordnung trifft. Bei der Verhandlung der DBA wurde es unterlassen, diese Problematik zu berücksichtigen. Dadurch können bestimmte Einkünfte in Deutschland nicht besteuert werden. Dieses Problem aus dem DBA darf aber nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen gelöst werden. Es kommt also zu einem TO, der zu einer Doppelbesteuerung führen kann, ohne, dass dies gerechtfertigt werden kann. Der § 50d X EStG ist daher nicht verhältnismäßig und somit verfassungswidrig.

IV. Ergebnis

Während durch § 50d I 1 EStG und § 20 II AStG keine Eingriffe vorliegen, greift § 50d X EStG in den Schutzbereich von Art. 2 I GG und gegebenenfalls von Art. 3, 14 I GG ein. Dieser Eingriff kann nicht gerechtfertigt werden, daher ist § 50d X EStG verfassungswidrig. Insofern sind die eingangs angeführten Zweifel des *BFH* zumindest zum Teil berechtigt.

F. Reformansätze

Abschließend sollen Reformansätze präsentiert werden, mit denen Deutschland seine eingangs zitierte „Achtung" vor völkerrechtlichen Verträgen deutlicher umsetzen könnte.

I. DBA

Für zukünftige DBA wurde angedacht, einen Vorbehalt zu Gunsten nationaler TO zu vereinbaren[122]. Dies würde jedoch bedeuten, dass auch Deutschland einem Vertragspartner einen solchen Vorbehalt zubilligen müsste und sich dadurch den TO dieses Staates ausliefern würde[123]. Eine weitere Möglichkeit wäre, für DBA bessere Kündigungsmöglichkeiten und damit auch eine größere Flexibilität zu vereinbaren[124]. Damit würde aber die Qualität der DBA als verlässliche, gleichbleibende Rechtsquelle verringert.

II. Innerstaatliches Recht

1. Diskutierte Ansätze

Ein Ansatz *de lege ferenda* ist, Art. 25 GG auf steuerrechtliche Verträge auszuweiten und damit dem Völkervertragsrecht Vorrang vor den nationalen Gesetzen

110 *Grund,* FS BFH, 27, 35.
111 Statt vieler *Vogel,* in: V/L, Einl. Rn. 100.
112 *Frotscher,* IStR 2009, 593, 597.
113 *Lange,* GmbH-StB 2009, 128, 132.
114 *Günkel/Lieber,* Ubg 2009, 301, 306.
115 *Lange,* GmbH-StB 2009, 128, 132; aus anderen Gründen ferner *Boller/Eilinghoff/Schmidt,* IStR 2009, 109, 114; *Boller/Schmidt,* IStR 2009, 852 f.; *Günkel/Lieber,* Ubg 2009, 301 ff.; *Lohbeck/Wagner,* DB 2009, 423 ff.; *Meretzki,* IStR 2009, 216 ff.
116 *Lange,* GmbH-StB2009, 128, 133.
117 BT-Drs. 16/11108, 29.
118 *Frotscher,* FS Schaumburg, 687, 708; *Schnitger,* Forum 35, 183, 198.
119 BT-Drs. 16/11108, 29 f.
120 Dazu *Lange,* EStB 2008, 293, 294.
121 *Schnitger,* Forum 35, 183, 198.
122 *Lüdicke,* 37.
123 *Lüdicke,* 37.
124 *Rust,* 110.

einzuräumen[125]. Wie oben dargelegt, wäre dies nicht mit dem Demokratieprinzip zu vereinbaren[126]. Eine weitere Idee ist, völkerrechtliche Verträge als Verträge zu Gunsten Dritter auszugestalten. Dafür müsste der Steuerpflichtige als partielles und steuerrechtliches Völkerrechtssubjekt anerkannt werden[127]. Dann könnte er seine Rechte im völkerrechtlichen Verfahren durchsetzen[128]. Diese Konstruktion widerspricht jedoch dem System des Völkerrechts, da nur Staaten den *IGH* anrufen können (Art. 34 I IGH-Statut)[129].

Weiterhin wird ein DBA-Anwendungsgesetz diskutiert, das Fragen wie die des TO klären könnte[130]. In diesem könnten alle TO-Vorschriften gebündelt werden. Würden DBA mit einem Vorbehalt für ein solches Anwendungsgesetz ausgestaltet, könnte dies die Problematik lösen. Hier greift jedoch die gleiche Argumentation wie beim generellen TO-Vorbehalt in DBA.

2. Zitiergebot

Es bietet sich an, einen Modus zu schaffen, der dem Gesetzgeber Schranken setzt, jedoch TO als *ultima ratio* ermöglicht[131]. Dazu ist erneut an das Bewusstsein des Gesetzgebers anzuknüpfen und an die Pflicht der Abgeordneten nach Art. 38 GG zu erinnern. Auf dieser Basis sollte ein Zitiergebot im Grundgesetz geschaffen werden, das TO zur Abwendung von Missbräuchen erlaubt, jedoch den Gesetzgeber daran erinnert, dass er mit einem TO Völkervertragsrecht bricht. So würde sichergestellt, dass der Gesetzgeber einen TO nicht leichtfertig beschließt und den Abgeordneten würden die völkerrechtlichen Verpflichtungen Deutschlands vor Augen geführt.

125 Statt vieler *Drüen,* in: T/K, § 2 Rn. 1.
126 Siehe bereits unter D.I.2.
127 *Frotscher,* Rn. 51.
128 *Ipsen,* § 7 Rn. 5.
129 *Ipsen,* § 7 Rn. 5.
130 *Günther/Simader/Tüchler,* IStR 2009, 490, 493.
131 So auch *Lüdicke,* 37.

G. Zusammenfassung in Thesen

1) Ein TO liegt vor, wenn eine innerstaatliche Norm den gleichen Sachverhalt erfasst wie ein DBA und eine andere Rechtsfolge anordnet. Weiterhin muss der Wille des Gesetzgebers, das DBA zu überschreiben, entweder explizit oder implizit zum Ausdruck kommen. Implizit kommt er zum Ausdruck, wenn das Bewusstsein, ein DBA zu überschreiben, erkennbar ist. Bei Zweifeln an diesem Bewusstsein gilt die Kollisionsregel des § 2 AO, die dann dem DBA Vorrang gewährt.

2) Eine Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit von TO kann nur anhand der Grundrechte stattfinden. Ein Eingriff liegt hier vor, wenn es durch einen TO erneut zur Doppelbesteuerung kommt. Ein TO, der einen Eingriff darstellt, kann insbesondere durch Missbrauchsverhinderung gerechtfertigt werden; nicht jedoch durch Fiskalzwecke.

3) Bei einer Prüfung anhand der Grundrechte kann durch §§ 50d I 1 EStG und 20 II AStG kein Eingriff festgestellt werden. § 50d X EStG ist allerdings verfassungswidrig.

4) *De lege ferenda* sollte ein Zitiergebot geschaffen werden, das dem Gesetzgeber ins Bewusstsein ruft, dass er Völkervertragsrecht bricht; jedoch einen TO als *ultima ratio* zulässt.

Olaf Muthorst*

Aufrechnung gegen CISG-Kaufpreisforderung

Rom I-VO Art. 17 Aufrechnung gegen CISG-Kaufpreisforderung richtet sich nach demjenigen nationalen Recht, das ohne Eingreifen des CISG anwendbar wäre.

Die Voraussetzungen einer Aufrechnung richten sich nach dem Recht der Hauptforderung, und zwar bei Aufrechnung gegen eine Forderung aus einem Kaufvertrag, für den das CISG gilt, nach demjenigen nationalen Recht, das auf den Kaufvertrag anwendbar wäre, wenn er nicht dem CISG unterfiele. Dazu kann auch ausländisches Prozessrecht gehören, wenn es inhaltlich den Voraussetzungen der §§ 387 ff. BGB gleichkommt.

BGH, Urteil vom 14.05.2014 – VIII ZR 266/13, WM 2014, 1509–1512

Sachverhalt

K, ein Unternehmen mit Hauptverwaltung in Italien, hat gegen B, ein in Konstanz ansässiges Unternehmen,

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