

## Pacta sunt servanda

„It is unacceptable that by amending its national tax laws a nation overrides a bilateral tax treaty it has concluded.“ Dieses klare Statement des damaligen Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages *Hans H. Gattermann* (Tax Notes International (TNI) 1990 S. 1238) richtete sich gegen US-amerikanische Tendenzen, die in DBA eingegangenen Verpflichtungen nicht durch Nachverhandlung, sondern durch einseitige nationale Gesetzgebung zu beseitigen. Als Maxime der deutschen Steuerpolitik hatte die international prominent erhobene Forderung bereits kurze Zeit später ausgedient.

So war schon 1992 die DBA-Freistellung ausländischer Betriebsstättenergebnisse für gewisse niedrig besteuerte passive Einkünfte Gegenstand eines *treaty override*. Die Begründung zu § 20 Abs. 2 AStG behauptet zwar, Missbräuche verhindern zu wollen. In Wahrheit wurde aber die politisch nicht mehr erwünschte Freistellung beseitigt, nachdem Verhandlungen über die Aufnahme von Aktivitätsvorbehalten in bestimmte DBA gescheitert waren.

### Steuerpolitik per DBA-Vertragsbruch

Mittels § 50d Abs. 10 EStG soll die Besteuerung von aus Deutschland abfließenden Sondervergütungen durchgesetzt werden, wenn sich ein Vertragsstaat nicht auf eine diesbezügliche Sonderregelung, wie sie vereinzelt zu finden ist, eingelassen hat. Dieser Staat hat keinen Grund, der deutschen Sichtweise zu folgen und die deutschen Steuern anzurechnen. Doppelbesteuerung wird nicht vermieden, sondern herbeigeführt. Nachdem der BFH die Vorschrift wegen handwerklicher Mängel im Ergebnis mehrmals nicht angewendet hat, ist der Gesetzgeber gefragt. Er sollte den in der Sache verfehlten *treaty override* entgegen den Vorschlägen im Grünbuch zur deutsch-französischen Konvergenz und im sog. Zwölf-Punkte-Papier nicht durch Nachbesserung perpetuieren, sondern abschaffen.

Die *Anti-treaty-shopping*-Vorschrift in § 50d Abs. 3 EStG war ursprünglich nicht als *treaty override* konzipiert, sondern sollte einen immanenten Missbrauchsvorbehalt



Prof. Dr. Jürgen Lüdicke,  
Partner, PwC / Universität Hamburg

der DBA ausfüllen. Die quotale Versagung von Abkommensvergünstigungen nach der zu Beginn dieses Jahres in Kraft getretenen Neufassung geht, wenn sie völlig unabhängig vom Vorliegen eines Missbrauchs in Bezug auf die deutschen Quelleneinkünfte erfolgt, darüber hinaus. Andere Vertragsstaaten haben auch hier keinerlei Anlass, die nach Lesart der Finanzverwaltung und damit im Wege eines *treaty override* erhobenen Steuern anzurechnen.

Der Steuerausschuss der OECD hat sich schon 1990 kritisch gegenüber einem über die Bekämpfung von missbräuchlicher Inanspruchnahme eines DBA hinausgehenden *treaty override* geäußert. „The Committee has considered the arguments that might be put forward to defend the use of overriding legislation and recognized that in a number of cases the legitimacy of the objective pursued – in particular where they aim at counteracting abuse of conventions – is well founded but the Committee remains strongly opposed to overriding legislation.“ (TNI 1990 S. 25 ff., Tz. 34).

Während in manchen Staaten ein *treaty override* verfassungsrechtlich von vornherein ausgeschlossen ist, wird dessen Wirkung zu Lasten der Stpfl. in Deutschland

seit Längerem diskutiert. Nachdem der BFH zunächst von der Wirksamkeit ausgegangen war, hatte er die Frage in jüngeren Entscheidungen ausdrücklich offen gelassen. Es dient der Rechtssicherheit und „Rechtshygiene“, dass er nunmehr das BVerfG angerufen hat (Beschluss v. 12. 1. 2012 – I R 66/09, DB 0474325). Der Vorlagefall macht die Problematik deutlich: Der fragliche *treaty override* in § 50d Abs. 8 EStG dient keineswegs dazu, einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der im DBA-Türkei für dort verdienten Arbeitslohn vereinbarten Freistellung entgegenzuwirken. Vielmehr nimmt Deutschland das Besteuerungsrecht lt. Gesetzesbegründung in Anspruch, um eine Nichtbesteuerung zu verhindern, wenn „*der Stpfl. die Einkünfte im Tätigkeitsstaat pflichtwidrig nicht erklärt*“ hat. Die Kläger hatten nicht nachgewiesen, dass türkische Steuer bezahlt war. Wäre es unter Vertragspartnern nicht angemessener, den im DBA vereinbarten Auskunftsaustausch zu nutzen und einen entsprechenden Hinweis zu geben?

### Verfassungsrechtliche Zulässigkeit?

Der BFH stützt die Vorlage auf zwei Erwägungen. Er erkennt in dem *in casu* nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen den Grundsatz des *pacta sunt servanda* und den allgemeinen Vorrang des Völkervertragsrechts als materielle Begrenzungen grundrechtlicher Gewährleistungen zugleich einen Verstoß gegen das individuelle Grundrecht auf Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung gem. Art. 2 Abs. 1 GG. Daneben erkennt er in der konkreten Wirkungsweise des § 50d Abs. 8 EStG zwei Verstöße gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG. Es ist zu hoffen, dass das BVerfG, auch wenn es dem letztgenannten Aspekt zustimmen sollte, zu der grundsätzlicheren Frage der innerstaatlichen Wirksamkeit eines in der Sache nicht gerechtfertigten *treaty override* Stellung bezieht. Weitere zeitnahe Vorlagebeschlüsse der Finanzgerichte zu anderen Vorschriften könnten die Dringlichkeit untermauern.