

**Georg Kofler / Alexander Rust\***

## **Deutsches BVerfG zur Verfassungskonformität von „Treaty Overrides“**

### **GERMAN CONSTITUTIONAL COURT ON THE CONSTITUTIONALITY OF TREATY OVERRIDES**

The enactment of national legislation intended to nullify unilaterally the application of international treaty obligations is generally referred to as “*treaty override*”. However, specifically in Germany, doubts have been raised as to whether such a treaty override might be unconstitutional in light of the principle of “*pacta sunt servanda*” and the principle of the rule of law. In a lengthy decision issued on December 15<sup>th</sup>, 2015, the German Constitutional Court has rejected these arguments, emphasizing that a democratically elected parliament must be able to amend, within the scope of the constitution, domestic legislation. Georg *Kofler* and Alexander *Rust* review this decision and discuss the issue of treaty overrides with respect to the Austrian legal system.

#### **I. Abkommensüberschreibung und Verfassungsrecht**

Das Phänomen der „*Abkommensüberschreibung*“ („*Treaty Override*“) wird von der OECD im Kontext der Doppelbesteuerungsabkommen als „*the enactment of legislation which is intended to nullify unilaterally the application of international treaty obligations*“ umschrieben.<sup>1)</sup> Es geht also darum, dass nachträgliche Änderungen des innerstaatlichen Rechts den Bestimmungen eines DBA im Einzelfall nach den Grundsätzen der *lex posterior* derogieren und solcherart die Abkommenswirkungen untergraben, der Gesetzgeber also „*wortbrüchig*“<sup>2)</sup> wird. Es steht freilich schon lange in der Diskussion, ob ein solches einseitiges Abweichen von einem konkret vereinbarten DBA durch nationale Rechtssetzung zu Lasten des Steuerpflichtigen nicht nur „*unerfreulich*“ ist und einen allfälligen Bruch des Völkerrechts<sup>3)</sup> verursacht, sondern auch das Unions- oder nationale Verfassungsrecht tangieren kann.<sup>4)</sup>

Für das Unionsrecht wurde diese Frage in den vergangenen Jahren vom EuGH mehrfach und deutlich geklärt: So sei er nicht dafür zuständig, über die Auslegung von DBA<sup>5)</sup> oder darüber zu befinden, ob ein vertragsschließender Mitgliedstaat gegebenenfalls die Bestimmungen bilateraler Abkommen verletzt hat.<sup>6)</sup> Auch ein Treaty Override sei weder unter dem Gesichtspunkt der Grundfreiheiten noch unter jenem des Gebots zur loyalen

<sup>\*</sup>) Univ.-Prof. Dr. Georg *Kofler*, LL.M. ist Vorstand des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz. Univ.-Prof. Dr. Alexander *Rust*, LL.M. lehrt am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

<sup>1)</sup> Siehe Annex A (Recommendation of the Council Concerning Tax Treaty Override; vom Rat der OECD am 2. 10. 1989 angenommen) zum OECD-Bericht betreffend „Tax Treaty Overriding“ (abgedruckt in *OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital II* [2000] R[8]-1 ff). Für einen europäischen Überblick siehe *Vogel*, New Europe Bids Farewell to Treaty Override, BIFD 2004, 5 (5 ff), und für umfassende, internationale Literatur- und Rechtsprechungsnachweise zum Problem des Treaty Override siehe insbesondere die Angaben bei *Mikic*, Selective Bibliography on Tax Treaty Override, ET 2013, 475 (475 ff).

<sup>2)</sup> Siehe nur *Vogel*, Wortbruch im Verfassungsrecht, JZ 1997, 161 (167).

<sup>3)</sup> Der OECD-Bericht zu „Tax Treaty Overriding“ fasst dies folgendermaßen zusammen: „*In summary, it can be said that under international law treaties have to be observed by the parties as long as they are valid, and unless they have been formally denounced. Domestic legislation (whether subsequent to signature or otherwise) or other reasons in no way affect the continuing existence of that international obligation. All other parties to a treaty are entitled to insist on compliance by a party not performing its obligations.*“

<sup>4)</sup> Siehe aber die ausführliche Untersuchung von *Musil*, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit Europäischem Gemeinschaftsrecht (2000).

<sup>5)</sup> EuGH 14. 12. 2000, C-141/99, *AMID*, EU:C:2000:696, Rn 18.

<sup>6)</sup> ZB EuGH 16. 7. 2009, C-128/08, *Damseaux*, EU:C:2009:471, Rn 20 ff.

Zusammenarbeit (Art 4 TFEU) verboten,<sup>7)</sup> selbst wenn er zur Doppelbesteuerung führe.<sup>8)</sup> Damit ist der EuGH weder jenen Stimmen gefolgt, die – ungeachtet einer womöglich resultierenden Doppelbesteuerung – in einem solchem „integrationsrückschrittlichen“ Bruch des Völkerrechts zugleich einen Verstoß gegen das Gebot der loyalen Zusammenarbeit erblickten,<sup>9)</sup> noch ist er dem Vorschlag nähergetreten, dass – im Fall einer durch ein Treaty Override entstehenden Doppelbesteuerung – das insofern missachtete DBA als Maßstab für ein unionsrechtliches Verbot der Doppelbesteuerung und die konkrete Verantwortlichkeitszuteilung zur Beseitigung dieser Doppelbesteuerung herangezogen werden könnte.<sup>10)</sup>

Die Frage nach der Verfassungskonformität eines Treaty Override wiederum wurde besonders intensiv in Deutschland diskutiert, zumal sich der deutsche nationale Gesetzgeber in den vergangenen Jahren verstärkt der „Abkommensüberschreibung“ bediente.<sup>11)</sup> Es gewannen dabei auch zunehmend jene Stimmen im Schrifttum die Überhand, die angesichts des ungeschriebenen Verfassungsgrundsatzes der Völkerrechtsfreundlichkeit und des Rechtsstaatsprinzips eine Verfassungswidrigkeit annahmen.<sup>12)</sup> Der BFH hat sich sodann diesen Überlegungen angeschlossen und dementsprechend dem BVerfG mehrere Fälle zur Verfassungsprüfung vorgelegt.<sup>13)</sup> Der erste Fall, der ein solches unilaterale Abweichen von einer abkommensrechtlich vereinbarten Befreiung betrifft, wurde vom BVerfG am 15. 12. 2015 entschieden.<sup>14)</sup> Das BVerfG kam darin zum Ergebnis, dass

<sup>7)</sup> EuGH 6. 12. 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, EU:C:2007:754; 19. 9. 2012, C-540/11, *Levy & Sebbag*, EU:C:2012:581. Dazu etwa *Lang*, Treaty Override und Gemeinschaftsrecht, in *Lehner* (Hrsg), Reden zum Andenken an Klaus Vogel (2010) 59 (59 ff).

<sup>8)</sup> EuGH 19. 9. 2012, C-540/11, *Levy & Sebbag*, EU:C:2012:581 und dazu ausführlich *Daxkobler/Huisman, Levy & Sebbag*: The ECJ Has Once Again Been Asked to Deliver Its Opinion on Juridical Double Taxation in the Internal Market, ET 2013, 400. Siehe auch EuGH 14. 11. 2006, C-513/04, *Kerckhaert-Morres*, ECLI:EU:C:2006:713; 16. 7. 2009, C-128/08, *Damseaux*, EU:C:2009:471.

<sup>9)</sup> Dazu zB *Seer*, Grenzen der Zulässigkeit eines treaty overridings am Beispiel der Switch-over-Klausel des § 20 ASTG, IStR 1997, 520 (522 ff); *Seer*, Nationales Recht, Doppelbesteuerungsabkommen und Europarecht aus deutscher Sicht, in *Brzezinski/Gluchowski/Kosikowski/Mastalski* (Hrsg), *Ksiega Pamiątkowa*, FS Kostecki (1998) 201 (214). Ebenso auch das FG Münster 5. 7. 2005, 15 K 1114/99 F, IStR 2005, 631 (mit Anmerkungen von *Ribbrock* und *Körner*), in seiner Vorlageentscheidung in der Rs *Columbus Container Services*. In diese Richtung letztlich auch *Englisch*, Dividendenbesteuerung (2005) 258 f; *Schnitger*, § 20 Abs 2 und 3 ASTG a.F. vor dem EuGH – Meistbegünstigung „Reloaded“, FR 2005, 1079 (1081); *Scheipers/Maywald*, Zur Vereinbarkeit des § 20 Abs 2 ASTG mit EG-Recht unter Berücksichtigung der Ausführungen des Generalanwalts Leger in der Rs. Cadbury Schweppes, IStR 2006, 472 (473 f). Anders jedoch zB *Musil*, Treaty Overriding, 94, insbesondere 100 ff, der diese Überlegungen nur für Abkommen nach dem früheren Art 293 Teilstrich 2 EG anwenden möchte.

<sup>10)</sup> *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 882 ff; *Englisch*, Dividendenbesteuerung, 257 ff; *Englisch*, The European Treaties' Implications for Direct Taxes, Intertax 2005, 310 (324); *Kofler*, Treaty Override, juristische Doppelbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2006, 62 (69 ff); *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkungen der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht (2006) 263 f; *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 258 ff und 604 ff; siehe auch *Schön*, Europäische Kapitalverkehrs freiheit und nationales Steuerrecht, in: *Schön* (Hrsg), GS Knobbe-Keuk (1997) 743 (772 ff).

<sup>11)</sup> Siehe zB *Bron*, Das Treaty Override im deutschen Steuerrecht vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen, IStR 2007, 431 (431 ff).

<sup>12)</sup> Siehe für eine Kontextualisierung der Debatte insbesondere *Vogel*, Völkerrechtliche Verträge und innerstaatliche Gesetzgebung – Eine neue Entscheidung des BVerfG hat Bedeutung auch für die Beurteilung des treaty override –, IStR 2005, 29 (29 f); *Rust*, Die Hinzurechnungsbesteuerung (2007) 105 ff; *Rust/Reimer*, Treaty Override im deutschen Internationalen Steuerrecht, IStR 2005, 843 (843 ff); *Lehner*, Treaty Override im Anwendungsbereich des § 50d EStG, IStR 2012, 389 (389 ff); *Perdelwitz*, Treaty Override – Revival of the Debate over the Constitutionality of Domestic Treaty Overrides, IStR 2014, 421 (421 ff); *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup> (2015) Grundl Rz 201 f.

<sup>13)</sup> Siehe zu § 50d Abs 8 Satz 1 dESTG BFH 10. 1. 2012, I R 66/09, BFHE 236, 304, ergänzt durch BFH 10. 6. 2015, I R 66/09 (beim BVerfG geführt zu 2 BvL 1/12), zu § 50d Abs 10 dESTG BFH 11. 12. 2013, I R 4/13 (anhängig beim BVerfG zu 2 BvL 15/14), und zu § 50d Abs 9 Satz 1 Nr 2 dESTG BFH 20. 8. 2014, I R 86/13 (anhängig beim BVerfG zu 2 BvL 21/14). Weitere Verfahren wurden bis zur entsprechenden Entscheidung des BVerfG ausgesetzt; siehe zB BFH 31. 3. 2014, I R 64/13 (§ 50d Abs 8 EStG) und BFH 18. 11. 2015, I B 121/15 (zu § 50d Abs 9 Satz 1 Nr 2 EStG).

<sup>14)</sup> BVerfG 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12.

die Überschreibung eines DBA durch innerstaatliches Gesetz verfassungsrechtlich zulässig sei. Im folgenden Beitrag soll dieser Beschluss des BVerfG kurz dargestellt und sodann ein Blick auf die österreichische Rechtslage geworfen werden.

## II. Beschluss des deutschen BVerfG

Dem Verfahren lag folgender Sachverhalt zugrunde: Eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Person hatte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Deutschland und in der Türkei erzielt. Nach Art 23 Abs 1 lit a Satz 1 iVm Art 15 Abs 1 DBA Deutschland – Türkei 1985 waren die auf die Türkei entfallenden Einkünfte in Deutschland unter Progressionsvorbehalt freizustellen. § 50d Abs 8 dEStG machte diese Freistellung allerdings vom dem Nachweis abhängig, dass der Tätigkeitsstaat auf die Besteuerung dieser Einkünfte verzichtet hat oder dass die in diesem Staat festgesetzte Steuer entrichtet wurde. Der Steuerpflichtige hatte diesen Nachweis nicht erbracht, sah die abkommensüberschreibende Vorschrift des § 50d Abs 8 dEStG jedoch als verfassungswidrig an. Das FG Rheinland-Pfalz wies die Klage als unbegründet ab.<sup>15)</sup> Der BFH ging dagegen davon aus, dass der Kläger in seinem subjektiven Grundrecht auf Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung verletzt war und die Vorschrift des § 50d Abs 8 dEStG des Weiteren gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art 3 GG verstieß.<sup>16)</sup> Der BFH legte daher die Frage der Verfassungswidrigkeit der Vorschrift dem BVerfG im Wege der konkreten Normenkontrolle vor.

Das BVerfG sah die Vorlage als unbegründet an. Es führte dazu aus, dass völkerrechtlichen Verträgen grundsätzlich nur der Rang eines einfachen Bundesgesetzes zukomme und diese daher durch spätere, ihnen widersprechende Bundesgesetze verdrängt werden können. Es stützte sich dabei vor allem auf die im Grundgesetz angelegte Unterscheidung zwischen allgemeinen Regeln des Völkerrechts, die nach Art 25 GG den Gesetzen vorgehen und dem völkerrechtlichen Verträgen, die für ihre innerstaatliche Wirksamkeit nach Art 59 Abs 2 GG der Zustimmung der jeweils für die Bundesgesetzgebung zuständigen Körperschaften in Form eines Bundesgesetzes bedürfen.<sup>17)</sup> Diese durch das Grundgesetz vorgegebene unterschiedliche Rangordnung dürfe nicht durch die Berufung auf Verfassungsprinzipien aufgehoben werden.

Dem ungeschriebenen Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit komme zwar Verfassungsrang zu, er beinhalte jedoch keine verfassungsrechtliche Pflicht zur uneingeschränkten Befolgung aller völkerrechtlichen Normen. Das Grundgesetz habe nicht die uneingeschränkte Unterwerfung der deutschen Rechtsordnung unter die Völkerrechtsordnung angeordnet. Art 59 Abs 2 GG könne nicht völkerrechtsfreundlich dahingehend ausgelegt werden, dass völkerrechtlichen Verträgen im Regelfall ein Rang über den einfachen Gesetzen zukomme, da der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit die Regelungen des Grundgesetzes über den Rang der unterschiedlichen Quellen des Völkerrechts nicht verdrängen könne. Der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit sei daher vor allem als Auslegungshilfe heranzuziehen.<sup>18)</sup>

Das BVerfG verneinte bei einem Treaty Override auch einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip.<sup>19)</sup> Die Auslegung des grundgesetzlichen Rechtsstaatsprinzips müsse mit den ausdrücklichen Vorgaben des Grundgesetzes und mit dem Demokratieprinzip in Einklang stehen. Aus dem Rechtsstaatsprinzip könne somit nicht ein Vorrang des Völkervertragsrechts gegenüber dem einfachen Gesetz hergeleitet werden. Würde man die Verfassungswidrigkeit eines Treaty Override aus einem Verstoß gegen das

---

<sup>15)</sup> FG Rheinland-Pfalz 30. 6. 2009, 6 K 1415/09, EFG 2009, 1649.

<sup>16)</sup> BFH 10. 1. 2012, I R 66/09, BFHE 236, 304, Rz 13.

<sup>17)</sup> BVerfG 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12, Rz 34.

<sup>18)</sup> BVerfG 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12, Rz 64.

<sup>19)</sup> BVerfG 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12, Rz 77 ff.

Rechtsstaatsprinzip abzuleiten versuchen, so liefe dies darauf hinaus, die in Art 25 und Art 59 Abs 2 GG angeordneten Rangfolge zwischen allgemeinen Regeln des Völkerrechts einerseits und Völkervertragsrecht andererseits zu ignorieren. Eine Auslegung des Rechtsstaatsprinzips, wonach sowohl das DBA, das häufig erst nach Ablauf mehrerer Jahre und nach der Kompetenzverteilung des Grundgesetzes nicht einmal vom Gesetzgeber selbst gekündigt werden kann, als auch seine Auslegung durch die Fachgerichte Korrekturen des Gesetzgebers entzogen wären, sei mit dem Demokratieprinzip nicht vereinbar.<sup>20)</sup> Da der Gesetzgeber selbst gar nicht zur Kündigung befugt ist, sei die Kündigung und Neuverhandlung des Abkommens auch kein mildereres, ebenso geeignetes Mittel, um dem Demokratieprinzip gerecht zu werden.<sup>21)</sup>

Das BVerfG verneinte ebenso einen Verstoß von § 50d Abs 8 dEStG gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art 3 Abs 1 GG.<sup>22)</sup> Wegen der geringen Eingriffsintensität genüge hier für die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung ein vernünftiger, einleuchtender Grund im Sinne der Willkürformel. Da bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit eine im Vergleich zu anderen Einkunftsarten erhöhte Missbrauchsgefahr bestehet, sei es gerechtfertigt, die Nachweisanforderungen nur bei dieser Einkunftsart zu fordern.

Die Richterin *König* lehnte allerdings die Entscheidung der Senatsmehrheit ab und schrieb in einem Sondervotum, warum ihrer Ansicht nach ein Treaty Override gegen das Grundgesetz verstößt.<sup>23)</sup> Im Sondervotum argumentierte sie, dass sich aus der Rangbestimmung des Art 59 Abs 2 GG, wonach Zustimmungsgesetze im Range eines einfachen Bundesgesetzes stehen, nicht ableiten lässt, dass der Gesetzgeber sich ohne Weiteres über seine völkerrechtlichen Verpflichtungen hinwegsetzen darf. Entscheidend sei vielmehr, die Anforderungen des Rechtsstaatsprinzips mit denen des Demokratieprinzips in Einklang zu bringen.<sup>24)</sup> Kernbestandteile des Rechtsstaatsprinzips seien die Rechtstreue und die Einhaltung rechtlicher Bindungen. Lege man das Rechtsstaatsprinzip im Lichte des Grundsatzes der Völkerrechtsfreundlichkeit der Rechtsordnung aus, so sei der Wortbruch bei völkerrechtlichen Verpflichtungen keine Verhaltensoption des Verfassungsstaates.<sup>25)</sup> Während das Rechtsstaatsprinzip für eine Bindung auch späterer Gesetzgeber an den völkerrechtlichen Vertrag in der Form des Zustimmungsgesetzes spreche, so verbiete das Demokratieprinzip eine vollständige Einschränkung der Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers. Das Spannungsverhältnis zwischen Rechtsstaatsprinzip und Demokratieprinzip müsse im Sinne einer praktischen Konkordanz gelöst werden, die beiden Prinzipien möglichst weitreichende Wirkung belässt. Bei der Abwägung seien insbesondere das mit dem späteren Gesetz verfolgte Regelungsziel und dessen Bedeutung für das Gemeinwohl, die Auswirkungen auf die Individuen, die Dringlichkeit der abweichen den Regelung und die Möglichkeit der Beendigung der völkerrechtlichen Bindung zu beachten.<sup>26)</sup> Überwiege das Gewicht der Kriterien, die gegen ein Treaty Override sprechen, die Gesichtspunkte, die für eine Abkommensüberschreibung sprechen, so müsse dem im Lichte der Völkerrechtsfreundlichkeit ausgelegten Rechtsstaatsprinzip der Vorrang gegenüber dem Demokratieprinzip gegeben werden. Die von der Richterin *König* vorgeschlagene Abwägungsentscheidung führt damit weder zu einer uneingeschränkten Unterwerfung der deutschen Rechtsordnung unter die Völkerrechtsordnung noch zu einer automatischen verfassungsrechtlichen Zulässigkeit eines Treaty Override.

---

<sup>20)</sup> BVerfG 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12, Rz 80.

<sup>21)</sup> BVerfG 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12, Rz 88, unter Verweis auf *Ismer/Baur*, IStR 2014, 421.

<sup>22)</sup> BVerfG 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12, Rz 92 ff.

<sup>23)</sup> Siehe die abweichende Meinung der Richterin *König* zum Beschluss des Zweiten Senats vom 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12.

<sup>24)</sup> Siehe die abweichende Meinung der Richterin *König*, Rz 4.

<sup>25)</sup> Siehe die abweichende Meinung der Richterin *König*, Rz 6, mit Verweis auf *Vogel*, JZ 1997, 161 (167) und *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843 (847).

<sup>26)</sup> Siehe die abweichende Meinung der Richterin *König*, Rz 8.

Die Chancen stehen allerdings nicht besonders hoch, dass das BVerfG in den zukünftigen Entscheidungen seine Meinung noch ändern und der Argumentation von Richterin König folgen wird. Zumal für die nähere Zukunft ist damit geklärt, dass ein Treaty Override zwar als völkerrechtlich unzulässig, aber nicht als verfassungswidrig anzusehen ist. Dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit kommt damit nur bei der Auslegung und Anwendung des nationalen Steuerrechts Bedeutung zu.<sup>27)</sup> Im Grundsatz ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber keinen Völkerrechtsbruch intendiert. Gesetze sind daher im Einklang mit den DBA auszulegen und anzuwenden, selbst dann, wenn sie den DBA zeitlich nachfolgen. Ein Bruch mit dem Völkervertragsrecht ist nach der Entscheidung des BVerfG zwar zulässig, muss vom Gesetzgeber aber ausdrücklich angeordnet werden.<sup>28)</sup>

### III. „Treaty Overrides“ im österreichischen Recht

DBA sind Bestandteil des österreichischen Rechts und auch unmittelbar anwendbar.<sup>29)</sup> Ungeachtet der Diskussion, ob sich die verfassungsrechtliche Einordnung des Völkerrechts in das österreichische Recht (wie jene in das deutsche Recht<sup>30)</sup>) als gemäßigt dualistisch oder aber als gemäßigt monistisch verstehen lässt,<sup>31)</sup> stehen DBA im Stufenbau der Rechtsordnung auf Ebene einfacher Gesetze. Sie gehen allerdings grundsätzlich innerstaatlichen einfachgesetzlichen Steuerregelungen in Bezug auf früheres nationales Recht als späteres Recht (*leges posteriores*)<sup>32)</sup> und in Bezug auf späteres nationales Recht als speziellere Vorschriften (*leges speciales*) vor.<sup>33)</sup> Daraus folgt der Vorrang des Abkommensrechts: Die durch das originär innerstaatliche Recht begründeten Steuerpflichten haben regelmäßig Nachrang gegenüber einem anwendbaren DBA.

In Österreich ist es aber auch relativ unbestritten, dass bei einem Normenkonflikt zwischen Landesrecht und Völkerrecht auch der Grundsatz des späteren Rechts zu beachten ist – *lex posterior derogat conventioni priori*.<sup>34)</sup> Deshalb kann – ebenso wie im deutschen Recht – die Frage auftreten, ob ein später geschaffener innerstaatlicher Besteuerungstatbestand Vorrang vor älterem Abkommensrecht hat. Dies wird idR schon deshalb nicht anzunehmen sein, weil ein solches Ergebnis die völkerrechtswidrige Nichtbefolgung des Abkommens zur Folge hätte, was wiederum der Wertung der österreichischen Rechtsordnung, Übereinstimmung mit dem Völkerrecht anzustreben,<sup>35)</sup>

<sup>27)</sup> Zur völkerrechtsfreundlichen Auslegung siehe BVerfG 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12, Rz 58; 26. 3. 1987, 2 BvR 589/79, 2 BvR 740/81, 2 BvR 284/85, BVerfGE 74, 358 (370), Rz 35.

<sup>28)</sup> Notwendig ist daher eine Formulierung wie zB „ungeachtet des Abkommens“ oder „im Widerspruch zum Abkommen“.

<sup>29)</sup> VwGH 30. 4. 1964, 880/62, ÖStZB 1964, 169; *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg), Internationales Steuerrecht (2015) Rz IV/20 f.

<sup>30)</sup> ZB BVerfG 14. 10. 2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307.

<sup>31)</sup> Dazu allgemein *Öhlinger/Eberhard*, Verfassungsrecht<sup>10)</sup> (2014) Rz 108 ff. Ein unterzeichnetes DBA bedarf jedenfalls der Genehmigung durch den Nationalrat (Art 50 Abs 1 Z 1 B-VG) und – nach gängiger Praxis – durch den Bundesrat (Art 50 Abs 2 Z 2 B-VG) sowie idR der Ratifikation durch den Bundespräsidenten (Art 65 Abs 1 B-VG) samt Gegenzeichnung durch den Bundeskanzler (Art 67 Abs 2 B-VG); einer speziellen Transformation bedarf es jedoch nicht. Siehe zum Entstehen eines Doppelbesteuерungsabkommens in der österreichischen Rechtsordnung ausführlich *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Rz IV/21. Für die mögliche Relevanz der Unterscheidung zwischen monistischen und dualistischen Systemen für Fragen der Zulässigkeit von Treaty Overrides siehe die rechtsvergleichende Untersuchung von *Sachdeva, Tax Treaty Overrides: A Comparative Study of the Monist and the Dualist Approaches*, Intertax 2013, 180 (180 ff).

<sup>32)</sup> Siehe zB VwGH 14. 12. 1972, 2158/71, VwSlg 4471 F/1972.

<sup>33)</sup> VwGH 28. 6. 1963, 2312/61, ÖStZB 1963, 215; 7. 9. 1989, 89/16/0085, ÖStZB 1990, 248 = VwSlg 6424 F/1989; siehe zB auch *Loukota*, Über das Verhältnis zwischen internationalem und nationalem Steuerrecht, FJ 1976, 105 (105).

<sup>34)</sup> Siehe speziell zu DBA zB *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht, Rz IV/27.

<sup>35)</sup> So normiert Art 26 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (WVK), BGBl 1980/40, dass ein in Kraft getretener Staatsvertrag „die Vertragsparteien“ bindet und „von ihnen nach Treu und

widersprechen würde.<sup>36)</sup> Auch nachträgliche Änderungen des allgemeinen innerstaatlichen Steuerrechts können damit nicht den Spezialnormen des Abkommensrechts derogieren.<sup>37)</sup> Quellensteuerreduktionen, Befreiungen etc in alten DBA werden also grundsätzlich durch Novellierungen des innerstaatlichen Rechts nicht berührt. Aus diesem Grund war es daher zB nicht nötig, „*in das EStG 1988 einen Vorbehalt aufzunehmen, der feststellt, dass dieses Gesetz [den] zu dieser Zeit bereits in Geltung stehenden Abkommen nicht derogiert*“.<sup>38)</sup>

Es ist aber umgekehrt auch nicht prinzipiell ausgeschlossen, dass nachträgliche Änderungen des innerstaatlichen Rechts den Bestimmungen eines DBA im Einzelfall nach den Grundsätzen der *lex posterior* derogieren und solcherart ein völkerrechtswidriges Ergebnis herbeiführen können. Dafür wird es aber eines „speziell auf ein DBA gerichtete[n] nationale[n] Steuerrecht[s], sonach [...] eine[r] steuerrechtliche[n] Vorschrift, die im Verhältnis zum Abkommensrecht für sich selbst den Charakter der Spezialvorschrift in Anspruch nimmt“, bedürfen.<sup>39)</sup> Man wird daher fordern können, dass der Gesetzgeber klar sein Anliegen zum Ausdruck bringt, DBA „überschreiben“ zu wollen. Dies kann etwa durch ausdrückliche Kennzeichnung im Gesetzestext selbst erfolgen, zB durch die Wortfolge „*ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens*“ (eine sogenannte „*Melford-Klausel*“<sup>40)</sup>), allenfalls auch in den Gesetzesmaterialien.<sup>41)</sup> Dieser unilaterale „Bruch“ des völkervertragsrechtlich Vereinbarten ist zwar aus rechtpolitischer Sicht unerfreulich, allerdings wurde dies nach österreichischem, wenngleich kaum näher begründetem Verständnis nicht als verfassungsrechtliches Problem angesehen.<sup>42)</sup> Dieses Ergebnis scheint nunmehr in der Entscheidung des BVerfG vom 15. 12. 2015<sup>43)</sup> zur durchaus vergleichbaren deutschen Rechtslage Bestätigung und argumentative Leitlinien gefunden zu haben. Umgekehrt bestehen selbst bei expliziten Treaty Overrides gute Argumente dafür, dass spätere Abkommen aufgrund der völkerrechtsfreundlich verstandenen „Lex-posterior“-Regel dennoch vorgehen, also das spätere Abkommensrecht Vorrang vor dem früheren Treaty Override hat.<sup>44)</sup>

Die im Unterschied zu Deutschland relativ geringe dogmatische Durchdringung des Verhältnisses zwischen einer Abkommensüberschreibung im Steuerrecht und dem Verfassungsrecht dürfte auch darauf zurückzuführen sein, dass die österreichische Praxis im Hinblick auf die Vornahme von Treaty Overrides äußerst zurückhaltend ist. Das prominenteste Beispiel eines – zudem nur temporären – Treaty Override findet sich im Hinblick auf den früheren Art 11 Abs 3 DBA Spanien: Nach dieser Regelung waren Zinsen aus spanischen Staatsanleihen bei den österreichischen Empfängern steuerbefreit, was zu entsprechenden Veranlagungen in größerem Umfang geführt hat.

---

Glauben zu erfüllen“ ist. Auf diesem unter der Überschrift „*Pacta sunt servanda*“ stehenden völkerrechtlichen Fundamentalprinzip der Vertragstreue baut auch Art 27 WVK auf, wonach sich – abgesehen von offenkundigen Zuständigkeitsmängeln beim Vertragsabschluss nach Art 46 WVK – „[e]ine Vertragspartei [...] nicht auf ihr innerstaatliches Recht berufen [kann], um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen“. Der Grundsatz des „*Pacta sunt servanda*“ erlangt auch staatsrechtliche Bedeutung, normiert doch Art 9 Abs 1 B-VG, dass „*die allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechts [...] als Bestandteile des Bundesrechts gelten*“, zu diesen durch Art 9 Abs 1 B-VG rezipierten Regeln des Völkerrechts zählt vor allem der Grundsatz der Vertragstreue (siehe zB VwGH 18. 9. 1999, 98/17/0333).

<sup>36)</sup> Siehe auch Loukota, FJ 1976, 105 (105).

<sup>37)</sup> Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 (Stand: 1. 3. 2015, rdb.at) Z 0 Rz 14.

<sup>38)</sup> Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 (Stand: 1. 3. 2015, rdb.at) Z 0 Rz 14.

<sup>39)</sup> Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 (Stand: 1. 3. 2015, rdb.at) Z 0 Rz 15.

<sup>40)</sup> Benannt nach der Reaktion des kanadischen Gesetzgebers auf die Entscheidung des Supreme Court of Canada in *The Queen v. Melford Developments Inc.*, 82 DTC 6281 (SCC) (zur Auslegung des Zinsbegriffs) in Form eines ausdrücklichen Treaty Override.

<sup>41)</sup> Dazu zB Lang, § 10 Abs 2 und 3 KStG und abkommensrechtliches Schachtelprivileg, SWI 1994, 346 (350).

<sup>42)</sup> Siehe zB Staringer, Tax Credit According to s 10(3) Austrian Corporation Tax Act and Treaty Law, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Tax Treaties and EC Law (1996) 243 (259); Lang, Rechtsquellen und Prinzipien des Internationalen Steuerrechts, in Achatz (Hrsg), Internationales Steuerrecht, DStJG 36 (2013) 7 (12 f).

<sup>43)</sup> BVerfG 15. 12. 2015, 2 BvL 1/12.

<sup>44)</sup> So FG Hamburg 21. 8. 2013, 1 K 87/12, EFG 2013, 1932 (Revision beim BFH zu I R 64/13).

Um eine Doppelnichtbesteuerung von Zinsen aus spanischen Staatsanleihen zu verhindern, wurde Mitte der 1990er-Jahre durch originär innerstaatliches Gesetz angeordnet, dass Art 11 Abs 3 DBA Spanien auf „*Einkünfte nicht mehr anzuwenden [ist], die auf Zeiträume nach dem 31. Dezember 1994 entfallen*“.<sup>45)</sup> Dieses Treaty Overriding wurde allerdings umgehend völkerrechtlich „saniert“, indem durch ein entsprechendes Protokoll zum DBA Spanien das Abkommen – ebenfalls rückwirkend zum 1. 1. 1995 – entsprechend geändert wurde.<sup>46)</sup> Strittig ist allerdings, ob etwa durch den Methodenwechsel von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode bei Schachteldividenden nach § 10 Abs 4 iVm Abs 6 KStG ein Treaty Override im Hinblick auf jene Abkommen bewirkt wird, die eine unbedingte Schachtelbefreiung vorsehen,<sup>47)</sup> oder die vom Nichtbestehen einer Amtshilfe abhängige, automatische Nachversteuerung von ausländischen Betriebsstättenverlusten nach drei Jahren gem § 2 Abs 8 EStG zu einem solchen führt.<sup>48)</sup>

#### IV. Zusammenfassung

Mit dem Beschluss des BVerfG vom 15. 12. 2015 ist nun auch für Deutschland klargestellt, dass ein Treaty Override zwar gegen die völkerrechtlichen Verpflichtungen aus dem DBA verstößt, verfassungsrechtlich jedoch als zulässig anzusehen ist. Der Senat stützt seine Argumentation vor allem auf das in Art 25 und 59 Abs 2 GG angeordnete Rangverhältnis zwischen allgemeinen Grundsätzen des Völkerrechts, denen Vorrang vor den einfachen Gesetzes zukommt, und den Zustimmungsgesetzen bei völkerrechtlichen Verträgen, die im Rang einfacher Bundesgesetze stehen. Der Senat konnte daher keinen Verstoß des abkommensüberschreibenden Gesetzes gegen das Rechtsstaatsprinzip erkennen. Dem widersprach Richterin König in ihrem Sondervotum, in dem sie eine Abwägung zwischen dem im Sinne des Grundsatzes der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes auszulegenden Rechtsstaatsprinzip und dem Demokratieprinzip forderte.

*Karlsruhe locuta, causa finita.* Es ist davon auszugehen, dass das BVerfG dieser Leitentscheidung in seinen noch anhängigen Verfahren folgen wird. Damit sind die vom BFH geäußerten Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit eines Treaty Override beseitigt, und ein Gleichklang zwischen den Rechtsordnungen in Deutschland und Österreich ist wiederhergestellt. Für beide Länder gilt nun weiterhin, dass ein vom Gesetzgeber ausdrücklich angeordnetes Treaty Override innerstaatlich wirksam ist. Grundsätzlich ist allerdings nicht davon auszugehen, dass der deutsche oder österreichische Gesetzgeber gegen seine völkerrechtlichen Verpflichtungen verstoßen möchte. Auch spätere Gesetze sind daher in Deutschland und in Österreich im Einklang mit den DBA auszulegen und anzuwenden.

---

<sup>45)</sup> Art VII BGBI 1995/21 (RV 26 BlgNR 19. GP) = AÖF 1995/36.

<sup>46)</sup> BGBI 1995/709 (RV 21 BlgNR 19. GP) = AÖF 1995/273.

<sup>47)</sup> Dazu zB *Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG* (2011) § 10 Tz 279 f.

<sup>48)</sup> Dies ablehnend *Hohenwarter-Mayr, Die Nachversteuerung ausländischer Verluste im Lichte des DBA-Rechts*, RdW 2014/333, 295 (295 ff).

---

## EU und Andorra unterzeichnen Abkommen gegen Steuerflucht

(APA) – Die EU hat mit Andorra ein Abkommen gegen Steuerflucht geschlossen. Ab 2018 wollen beide Seiten automatisch Bankkonten-Informationen austauschen. Der europäische Kleinstaat zwischen Spanien und Frankreich will dabei Daten über Konten von EU-Bürgern in seinem Hoheitsgebiet liefern. Umgekehrt gibt die EU Daten von Staatsbürgern aus Andorra mit Konten in EU-Staaten weiter. Die EU hat vergangenes Jahr ähnliche Abkommen mit der Schweiz, Liechtenstein und San Marino unterzeichnet. Die Verhandlungen mit Monaco sollen demnächst abgeschlossen werden.