

## Treaty override: Vertragsbruch und Systembruch

Univ.-Prof. Dr. Ulrich Hufeld<sup>1</sup>



Das vorletzte Wort ist gesprochen. Der BFH hat sich die Einwände gegen das Treaty override zu eigen gemacht. Der Erste Senat legt dem BVerfG mit seiner im Mai veröffentlichten Entscheidung vom 10. 1. 2012 (I R 66/09) einen meisterlichen, argumentationsstrategisch doppelt abgesicherten Text vor. Seinen Angriff auf die Treaty-overriding-Gesetzgebung führt er im Zeichen der Völkerrechtsfreundlichkeit und der Systemkonsequenz. Der BFH ruft damit elementare Grundsätze mit allgemeiner Reichweite auf. Das BVerfG schützt sie, indem es Ausnahmen kontrollintensiv unter Rechtfertigungsdruck setzt. Wenn es aber der Vorlage (Art. 100 Abs. 1 GG) folgt und den unilateralen Vertragszugriff verwirft, scheitert nicht nur der jetzt vorgelegte § 50d Abs. 8 EStG. Die Rückbesinnung auf „pacta sunt servanda“ stabilisiert das DBA-Recht und lenkt alle Aufmerksamkeit auf das Schattenreich der Treaty-overriding-Gesetze (etwa im EStG: § 50d Abs. 3, 9 und 11, § 15 Abs. 1a, § 17 Abs. 5; im UmwStG: § 13 Abs. 2, § 21 Abs. 2; im AStG: § 20).

Der BFH statuiert das Exempel in einem Streit über die Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG. Dieser steht, wie das DBA-Zustimmungsgesetz (Art. 59 Abs. 2 GG), im Rang des einfachen Gesetzes. Gegen die abkommensrechtliche Freistellung in Deutschland und die ausschließliche Besteuerung der Arbeitnehmereinkünfte im Tätigkeitsstaat kann sich § 50d Abs. 8 EStG „ungeachtet des Abkommens“ nur behaupten, wenn das Völkervertragsrecht normenhierarchisch auf der Stufe des Ratifikationsgesetzes verharrt. Die offene Flanke in der Hierarchie- und Konkurrenzfrage will auch der BFH nicht schließen; er folgt der in Karlsruhe vorgezeichneten Linie: Zwar werde ein DBA „kraft Zustimmung gemäß Art. 59 Abs. 2 GG“ lediglich „in den Rang eines innerstaatlichen Bundesgesetzes überführt“ (Vorlagebeschluss des BFH vom 10. 1. 2012, I R 66/09, Rz. 18) – gleichwohl sieht der Senat das Abkommen in einen „prinzipiellen Vorrang“ aufsteigen, der die Nichtigkeit der „abkommensüberschreibenden“ unilateralen Vorschrift nach sich ziehe (Vorlagebeschluss des BFH vom 10. 1. 2012, I R 66/09, Rz. 20). Überschrieben wird dann allerdings zugleich der Rangzuweisungsgehalt des Art. 59 Abs. 2 GG – im Rekurs auf die „prinzipielle Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes“. Das Prinzip schlägt die Norm aus dem Feld, prinzipiell; möglich bleibt, dass „der Gesetzgeber ausnahmsweise Völkervertragsrecht nicht beachtet, sofern nur auf diese Weise ein Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung abzuwenden ist“ (so das BVerfG am 14. 10. 2004, 2 BvR 1481/04, im Görgülü-Beschluss). BFH und BVerfG sollten offen bekennen, dass der

einfache Zustimmungsgesetzgeber *vorrangiges* Recht inkorporiert und nur mehr ein Ausnahmeverbehalt verbleibt.

Das fröhliche Etikett „Treaty override“ verdeckt weder die DBA-Untreue noch die Inkonsequenz eines Gesetzes, das sich punktuell als *lex posterior* über Abkommensrecht hinwegsetzen will. Mit Nachdruck hält der BFH den Gesetzgeber an der Freistellung „auf Basis der virtuellen Doppelbesteuerung“ fest: Die DBA-rechtliche Systementscheidung fragt gerade nicht nach der Besteuerungsrealität im Quellenstaat. Damit erweist sich das gegenläufige Treaty override nicht nur als Vertrags-, sondern auch als Systembruch, als legislativer Selbstwiderspruch. So stützt der BFH seine Vorlage auf erprobte Karlsruher Referenzen. Um einer dogmatisch separierten Treaty-override-Doktrin abzuschwören, muss sich die Verfassungsrechtsprechung nicht neu erfinden, nur selbst treu bleiben. Einerseits: Das im EMRK- und EU-Kontext entfaltete Konzept der strikten Vertragsgebundenheit unter Souveränitätsvorbehalt diszipliniert auch den Steuergesetzgeber. Andererseits: Die Systemkonsequenz- und Folgerichtigkeitsdogmatik ergreift auch die manifeste Inkonsequenz einer Treaty-overriding-Gesetzgebung – mit der Folge, dass „Ausnahmen“ einer „besonderen Rechtfertigung“ bedürfen (Vorlagebeschluss des BFH vom 10. 1. 2012, I R 66/09, Rz. 18). Das BVerfG müsste sich in eine Unzulässigkeitsentscheidung flüchten oder aber befestigte Wege seiner Judikatur verlassen, wenn es dem Gesetzgeber weiter anheimstellen wollte, Durchbrechungen der DBA als normales, jederzeit verfügbares Instrument der Steuerpolitik zu handhaben.

Zu den Markenzeichen der Demokratie gehört, dass sie sich von Zeit zu Zeit eines anderen besinnt. Verfasste Demokratien jedoch haben sich zugleich auf rechtsstaatliche Standards verpflichtet (vgl. *Rust/Reimer*, IStR 2005 S. 843). Supranational und international verflochtene Demokratien müssen zudem die Prinzipien der Verlässlichkeit und Gegenseitigkeit hochhalten. Die deshalb notwendige Fähigkeit des Parlaments, Deutschland in das Netz der DBA einzuweben und die unilaterale Revisibilität der Zustimmungsgesetze einzuschränken, zieht Vertrags- und Systemverantwortung nach sich – für ein DBA-Recht, dessen Qualität die selbstwidersprüchliche Treaty-overriding-Gesetzgebung von vornherein erübrigt.

<sup>1</sup> Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg.