

Deutsches Treaty Overriding
und seine Vereinbarkeit mit
Europäischem Gemeinschaftsrecht

Von
Andreas Musil



Duncker & Humblot • Berlin

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	21
------------------	----

1. Kapitel

Gang der Untersuchung, Begriffsbestimmung, Völkerrechtliche Beurteilung von Treaty Overriding

I. Gang der Untersuchung	25
II. Der Begriff des Treaty Overriding	26
1. Definition	26
2. Funktionsprinzipien der Doppelbesteuerungsabkommen	27
a) Der grundlegende Regelungsgehalt der Doppelbesteuerungsabkommen	27
b) Verteilungs- und Vermeidungsnormen	28
3. Das Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen und nationalem Steuerrecht	29
4. Einwirkungsformen des nationalen Rechts auf die Doppelbesteuerungsabkommen	30
a) Auslegung abkommensrechtlicher Begriffe	30
b) Anwendung nationalen Steuerrechts auf Fälle mit Abkommensbezug	32
c) Einwirkung auf die Doppelbesteuerungsabkommen im Wege der Gesetzgebung	33
5. Ergebnis	35
III. Gründe der Staaten für Treaty Overriding	36
IV. Völkerrechtliche Beurteilung von Treaty Overriding	37
1. Verstoß gegen Völkergewohnheitsrecht und die Wiener Vertragsrechtskonvention	37
2. Rechtfertigung des Verstoßes	38
3. Völkerrechtliche Reaktionsmöglichkeiten im Falle von Treaty Overriding	40
4. Ergebnis	41
V. Deutsche Steuerrechtsnormen, für die die Frage nach einem Treaty Overriding diskutiert wird	41

Inhaltsverzeichnis

2. Kapitel

Treaty Overriding und deutsches Recht

1. Abschnitt

Verfassungsrechtliche Grenzen und einfachgesetzliche Vorgaben für Treaty Overriding

I. Vorbemerkungen zum Untersuchungsgegenstand	42
II. Das Rangverhältnis von in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Normen (DBA-Normen) und einfachen Steuergesetzen	43
1. Rangerhöhung für DBA-Normen durch § 2 AO?	43
2. Der Rang von DBA-Normen nach dem Grundgesetz	44
a) Umsetzung völkerrechtlicher Verträge durch Art. 25 GG?	45
b) Das Zustimmungsgesetz als rangbestimmende Vorschrift	45
3. Kritik an der herrschenden Auffassung	48
4. Völkerrecht und Rechtsstaat	49
a) Das Zustimmungsgesetz als speziellere Regelung?	49
b) Das Rechtsstaatsprinzip als Quelle einer Rangerhöhung	49
aa) Die Rangbestimmung als ungeschriebenes Element des Rechtsstaatsprinzips	49
bb) Bindung an das Recht und Völkerrecht	50
cc) Rechtsstaat und die Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes. . . .	51
5. Völkerrechtsfreundlichkeit und Rangbestimmung	51
a) Herleitung und Inhalt des Prinzips der Völkerrechtsfreundlichkeit	51
b) Die Rangbestimmung als Ausfluß der Völkerrechtsfreundlichkeit	53
c) Stellungnahme	53
aa) Die Völkerrechtsfreundlichkeit als Staatsziel	53
bb) Die Rangfrage in den Verfassungen der EU-Mitgliedstaaten	55
(1) Belgien	56
(2) Dänemark	56
(3) Finnland	57
(4) Frankreich	57
(5) Griechenland	58
(6) Irland	58
(7) Italien	58
(8) Luxemburg	59

(9) Niederlande.....	59
(10) Österreich.....	59
(11) Portugal.....	60
(12) Schweden.....	60
(13) Spanien.....	60
(14) Vereinigtes Königreich.....	61
(15) Zusammenfassung.....	61
cc) Staatsziel und Rangbestimmung.....	61
6. Ergebnis.....	63
III. Verstoß gegen andere Verfassungsnormen.....	63
1. Treaty Overriding und Art. 25 GG.....	63
2. Treaty Overriding und Art. 59II GG.....	65
3. Ergebnis.....	67
IV. Treaty Overriding und § 2 AO.....	67
1. Der Regelungsgehalt des § 2 AO.....	67
a) DBA-Normen als <i>leges speciales</i>	67
b) § 2 AO als Derogation des Satzes „ <i>lex posterior derogat legi priori</i> “.....	68
c) § 2 AO als Kodifikation des Grundsatzes völkerrechtskonformer Auslegung.....	69
d) Stellungnahme.....	69
2. Anforderungen an ein DBA-Normen derogierendes Gesetz.....	71
3. Ergebnis.....	72
V. Gesamtergebnis.....	72

2. Abschnitt

Deutsche Treaty Overriding-Normen

I. § 2aIESStG.....	73
II. § 50dIIIESStG.....	74
III. § 50dIaESStG.....	76
IV § 8aKStG.....	76
V § 6AStG.....	77
VI. § 201 i.V. m. §§ 7 - 14 AStG - Hinzurechnungsbesteuerung.....	78
1. Deutungsmöglichkeiten des § 201 AStG.....	78

2. Funktionsprinzipien der Hinzurechnungsbesteuerung	79
3. Das Verhältnis der Hinzurechnungsbesteuerung zu den Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen	81
4. Ergebnis	83
VII. §20Ii.V.m. §20IIAStG	83
VIII. Ergebnis	85

3. Kapitel

Treaty Overriding und Europäisches Gemeinschaftsrecht

1. Abschnitt

Grundlagen

I. Das Verhältnis des Gemeinschaftsrechts zum nationalen Recht der Mitgliedstaaten	86
II. Europäisches Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern	88
1. Die Rechtsangleichung durch sekundäres Gemeinschaftsrecht	89
a) Kompetenztitel im EGV	89
b) Bisherige Rechtssetzungstätigkeit der Organe	90
2. Die Rechtsprechung des EuGH im Bereich der direkten Steuern	90
III. Differenzierung des Untersuchungsgegenstandes - Der Tatbestand der Abkommensderogation und seine Auswirkungen	91

2. Abschnitt

Der völkerrechtliche Tatbestand der Abkommensderogation und Europäisches Gemeinschaftsrecht

I. Verstoß gegen Art. 293 (ex-Art. 220) Spiegelstrich 2 EGV	93
1. Die sich aus Art. 293 (ex-Art. 220) Spiegelstrich 2 EGV ergebenden Pflichten	94
a) Art. 293 (ex-Art. 220) EGV als pflichtenbegründende Vorschrift	94
b) Der Meinungsstand hinsichtlich einer Pflicht zum Vertragsschluß aus Art. 293 (ex-Art. 220) EGV	94
c) Stellungnahme	95
d) Pflicht zur Einhaltung von Abkommen aus Art. 293 (ex-Art. 220) EGV? ...	97
e) Pflicht zur Einhaltung von Abkommen aus Art. 293 (ex-Art. 220) i.V. m. Art. 10 (ex-Art. 5) II EGV	97
2. Die von Art. 293 (ex-Art. 220) Spiegelstrich 2 EGV erfaßten Abkommen	100

Inhaltsverzeichnis	11
a) Art. 293 (ex-Art. 220) EGV erfaßt nur Inter-se-Abkommen der Mitgliedstaaten.....	100
b) Bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen und Art. 293 (ex-Art. 220) Spiegelstrich 2 EGV.....	100
3. Ergebnis.....	103
II. Beseitigung der Doppelbesteuerung als Ziel des Vertrages?.....	103
III. Verstoß gegen Art. 3 g) i.V.m. Art. 10 (ex-Art. 5) II EGV.....	104
IV. Gesamtergebnis.....	104

3. Abschnitt

Die Auswirkungen von Treaty Overriding und die Grundfreiheiten des EGV

I. Problemaufriß.....	105
II. Die Wirkungsweise von Doppelbesteuerungsabkommen und Grundfreiheiten_____	106
1. Begünstigende Wirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen für grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige und deren Beeinträchtigung durch Treaty Overriding.....	106
2. Die tatbestandliche Reichweite der Grundfreiheiten - Begriffsbestimmung_____	108
3. Die Wirkbedingungen der Grundfreiheiten bei der Erfassung nachteiliger Auswirkungen von Treaty Overriding.....	109
4. Inter-se-Abkommen und Abkommen mit Drittstaaten im Rahmen der Grundfreiheiten.....	112
III. Exkurs - Die Grundfreiheiten als Maßstabsnormen für die Doppelbesteuerungsabkommen selbst.....	112
IV. Bereits praktiziertes deutsches Treaty Overriding und Grundfreiheiten - § 20 II AStG.....	114
1. Anlaß der Vorschrift.....	114
2. Der Inhalt der Neuregelung.....	116
3. Die Voraussetzungen des § 20II AStG im einzelnen.....	117
4. Auswirkungen des § 20 II AStG auf die Vermeidungsnormen der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen.....	118
5. § 20 II AStG und die Warenverkehrsfreiheit gemäß Art. 28 (ex-Art. 30) EGV, die Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 49 (ex-Art. 59) EGV sowie die Arbeitnehmerfreizügigkeit gemäß Art. 39 (ex-Art. 48) EGV.....	119

6. § 20II AStG und die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 (ex-Art. 52) EGV ...	119
a) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich	119
b) Der Schutzzumfang der Niederlassungsfreiheit als entscheidendes Kriterium für deren Anwendbarkeit auf § 20II AStG	121
c) Der über das Gebot der Inländergleichbehandlung hinausgehende Gehalt der Niederlassungsfreiheit	122
aa) Die Niederlassungsfreiheit als Verbot von Wegzugsbeschränkungen ...	123
(1) Der effet utile als ausreichende Legitimationsbasis für Rechtsfortbildung durch den EuGH	123
(2) Die den Wegzugsbeschränkungen zugrundeliegende Konzeption	125
bb) Die Niederlassungsfreiheit als Verbot nichtdiskriminierender Behinderungen	127
(1) Die Entwicklung der Niederlassungsfreiheit zu einem allgemeinen Beschränkungsverbot in der Rechtsprechung des EuGH	127
(2) Die Diskussion in der Literatur	129
(3) Stellungnahme	132
(4) Die konkrete Reichweite des allgemeinen Beschränkungsverbots - Beschränkungsverbot als Regel oder Ausnahme?	134
cc) Ausnahmen vom Verbot nichtdiskriminierender Beschränkungen im Rahmen der Niederlassungsfreiheit	135
dd) Ausnahme für Niederlassungsausübungsvorschriften im Rahmen der Niederlassungsfreiheit	137
ee) Ausnahme für direkt-steuerliche Vorschriften im Rahmen der Niederlassungsfreiheit?	139
(1) Das besondere Konfliktpotential direkt-steuerlicher Vorschriften im Rahmen der Grundfreiheiten	140
(2) Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern und allgemeines Beschränkungsverbot	143
(a) Daily Mail	143
(b) ICI	144
(c) Werner	145
(d) Futura	145
(e) Gilly	149
(f) Auswertung	151
(3) Schlußfolgerungen aus den bisher gefundenen Ergebnissen	152
d) Zwischenergebnis	155

e) Inter-se-Abkommen und Drittstaatsabkommen	155
f) Rechtfertigungsgründe für die Switch-over-Klausel des § 20II AStG	156
aa) Die Kohärenz des Steuersystems als Rechtfertigungsgrund	156
bb) Die Verhinderung steuerlichen Mißbrauchs als Rechtfertigungsgrund ..	159
(1) Die Berücksichtigung von Mißbrauchsargumenten in der Gemein- schaftsrechtsordnung	159
(2) Steuerlicher Mißbrauch als Tatbestandsausschluß- oder Rechtfertigungs- grund?	162
(3) Zwischenergebnis	162
(4) Der Mißbrauchsbegriff - mitgliedstaatlicher oder gemeinschafts- rechtlicher Maßstab?	163
(5) Der gemeinschaftsrechtliche Begriff steuerlichen Mißbrauchs ...	165
(a) Steuerlicher Mißbrauch und Steuerumgehung	165
(b) Quellen der Begriffsbestimmung	167
(c) Deutschland	168
(d) Großbritannien	171
(e) Frankreich	172
(f) Italien	173
(g) Übrige Mitgliedstaaten	173
(h) Ergebnis des Vergleichs	174
(i) Bedeutung des Ergebnisses für einen europäischen Miß- brauchs begriff	175
(j) Die Steuerumgehung als nicht einziger, aber hauptsächlicher Beweggrund	175
(6) Ergebnis	176
g) Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als Schranken-Schranke	177
h) Ergebnis	179
7. § 20 II AStG und die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 56 (ex-Art. 73 b) EGV	179
a) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich	179
b) Der Schutzzumfang der Kapitalverkehrsfreiheit	180
c) Mittelbare Beschränkungen im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit	181
aa) Rechtsprechung des EuGH	181
(1) Bachmann	181
(2) Svensson/Gustavsson	182
(3) Safir	182
(4) Bewertung	183

bb) Die Unmittelbarkeit als entscheidendes Kriterium für die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit?	183
cc) Die Einzelfallspezialität als entscheidender Gehalt der Aussagen des Gerichtshofs.	185
dd) Die Sachnähe als entscheidendes Kriterium zur Bestimmung der Einzelfallspezialität	186
ee) Ergebnis	187
d) Das Verhältnis von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit	188
aa) Meinungsstand	188
bb) Stellungnahme	189
e) Zwischenergebnis	191
f) Inter-se-Abkommen und Drittstaatsabkommen	191
g) Rechtfertigungsgründe für die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit durch §20II AStG	192
aa) Rechtfertigung aufgrund von zwingenden Allgemeininteressen	192
bb) Rechtfertigung aufgrund von Art. 58 (ex-Art. 73 d) I a EGV.	192
(1) Stellung und Bedeutung von Art. 58 (ex-Art. 73 d) I a EGV und sein Verhältnis zu Art. 58 (ex-Art. 73 d) III EGV.	192
(a) Meinungsstand	193
(b) Stellungnahme	193
(2) § 20 II AStG als Anwendungsfall von Art. 58 (ex-Art. 73 d) I a EGV.	194
(3) Die Schranken-Schranke des Art. 58 (ex-Art. 73 d) III EGV.	195
cc) Rechtfertigung aufgrund von Art. 58 (ex-Art. 73 d) I b EGV.	196
h) Ergebnis	196
V. § 50 d I a EStG	196
1. Treaty Shopping und Directive Shopping im Rahmen von § 50 d I a EStG.	197
2. Typische Treaty Shopping-Gestaltungen	198
3. Tatbestandsvoraussetzungen und Anwendungsbereich des § 50 d I a EStG _____	199
a) Voraussetzungen	199
b) Rechtsfolgen und Anwendungsbereich	200
4. Auswirkungen des § 50 d I a EStG auf die Verteilungsnormen der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen	202
a) Dividenden	202
b) Zinsen	203

c) Lizenzgebühren	204
d) Einkünfte von Künstlern und Sportlern	204
e) Auswertung	206
5. § 50 d I a EStG und die Niederlassungsfreiheit	206
a) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich	206
b) Anwendung des allgemeinen Beschränkungsverbots auf § 50 d I a EStG ...	208
c) Inter-se-Abkommen und Drittstaatsabkommen	208
d) Rechtfertigung der Beschränkung durch zwingende Allgemeininteressen ..	208
e) Die Schranken-Schranke der Verhältnismäßigkeit	209
f) Ergebnis	209
6. § 50 d I a EStG und die Kapitalverkehrsfreiheit	209
a) Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich	209
b) Inter-se-Abkommen und Drittstaatsabkommen	211
c) Rechtfertigung aufgrund von legitimen Allgemeininteressen	212
d) Ergebnis	212
VI. Ergebnis der Untersuchung über die Vereinbarkeit deutscher Treaty Overriding-Vorschriften mit den Grundfreiheiten des EGV	212
VII. Verallgemeinerungsfähige Aussagen über die den Grundfreiheiten zu entnehmenden Grenzen für Treaty Overriding	213
1. Anwendungsbereich der Grundfreiheiten	213
a) Sachlicher Anwendungsbereich	213
b) Persönlicher Anwendungsbereich - Inter-se-Abkommen und Abkommen mit Drittstaaten	214
2. Rechtfertigungsmöglichkeiten für Treaty Overriding im Rahmen der Grundfreiheiten	214
a) Die Grundfreiheiten als Schutznormen für die am zwischenstaatlichen Handel Teilnehmenden	214
b) Mögliche Rechtfertigungsgründe für Treaty Overriding-Vorschriften	215
3. Der Maßstab der Verhältnismäßigkeit als entscheidendes Kriterium	216
4. Ergebnis	217

4. Abschnitt

Die Auswirkungen von Treaty Overriding und sekundäres Gemeinschaftsrecht

I. Mutter-Tochter-Richtlinie	218
1. Anwendungsbereich	218

2. Die Mißbrauchsvorschrift des Art. 111 Mutter-Tochter-Richtlinie.	219
3. Ergebnis	220
II. Fusionsrichtlinie	220
1. Anwendungsbereich	220
2. Die Mißbrauchsvorschrift des Art. 111 a Fusionsrichtlinie.	221
3. Ergebnis	221
III. Endergebnis	221

4. Kapitel

Die erweiterte Auslegung der Personenverkehrsfreiheiten und ihre Bedeutung für die Harmonisierung der direkten Steuern, insbesondere der Unternehmensbesteuerung

I. Stand der Harmonisierungsbemühungen	222
II. Die Auffassung der Kommission zu einer vollständigen Steuerharmonisierung ...	223
III. Steuerharmonisierung oder Wettbewerb der Systeme?	224
IV. Zwischenergebnis	226
V. Der Einfluß des EuGH auf die Steuerharmonisierung	226
VI. Der bisherige Einfluß im Bereich der direkten Steuern.	226
VII. Veränderungen durch eine erweiterte Auslegung der Personenverkehrsfreiheiten	
- Ausblick	227
Zusammenfassung der Ergebnisse in Thesen	230
Literaturverzeichnis	235
Sachverzeichnis	246