

2. Kapitel – Das Phänomen *Tax Treaty Overriding*

2.1. Definition

Der Steuerausschuss der *OECD*⁷ definiert Treaty Overriding als „*enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations*“. Übersetzt beschreibt dies eine innerstaatliche Gesetzgebung, welche klar zum Ausdruck bringt, dass DBA von Seiten eines der Vertragspartner (partiell) nicht beachtet werden.⁸ An sich unerheblich ist es ob das Treaty Override zugunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen geht, wobei eine weitergehende Begünstigung als im Abkommensrecht vorgesehen, unschädlich ist.⁹ In der Literatur existieren neben dem Begriff „Treaty Overriding“ noch die Termini Treaty Override, Abkommensverdrängung¹⁰, Abkommensüberrollung¹¹ oder schlicht Abkommensverletzung¹². Die *OECD*¹³ geht in ihrem Bericht über Treaty Overriding noch einen Schritt weiter indem Folgendes formuliert wird: „*Legislation can also have effect of overriding treaties, even where no reference is made in the legislation to treaty provisions as such, because the domestic interpretation of the effect of that legislation in relation to treaty provisions has the same effect in practice*“. Folglich können auch Normen, deren Wortlaut die Absicht zur Abkommenverletzung nicht ausdrücklich anzeigen, unter den Begriff des Treaty Overriding fallen. Trotz fehlender klarer Inbezugnahme (*no reference*) des Abkommensrechts kann demnach auch ein Treaty Override anliegen, wenn die innerstaatliche Anwendung oder Auslegung der fraglichen Norm in ihren Auswirkungen letztlich einer Ab-

⁷ Committee on Fiscal Affairs, Tax Treaty Override, in Model Tax Convention on Income and Capital, 1989, Vol. II, R (8) – 4 (folgend *OECD*, Tax Treaty Override), abgedruckt in TNI 1990, 25ff; Hierzu *McIntyre*, TNI 1990, 35f; *Vogel*, in Vogel/Lehner, DBA-Kommentar, 5. Auflage, Einleitung, Rn. 194; *de Sousa*, Tax Treaty Override, in Schilcher/Weninger, Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation, 241 (247); *Hey*, Nationale Missbrauchsvorschriften im Spannungsfeld von DBA- und EU-Recht, in Lüdicke, Wo steht das internationale Steuerrecht?, Forum der internationalen Besteuerung, Band 35, 137 (148).

⁸ *Musil*, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit europäischem Gemeinschaftsrecht, 26; *Kluge*, Das Internationale Steuerrecht, 4. Auflage, 651, R 8; *Eckert*, RIW 1992, 386 (386); *Hey*, Nationale Missbrauchsvorschriften im Spannungsfeld von DBA- und EU-Recht, in Lüdicke, Wo steht das internationale Steuerrecht?, Forum der internationalen Besteuerung, Band 35, 137 (148); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, Rn. 16.43.

⁹ *Frotscher*, Zur Zulässigkeit des „Treaty Override“, in Spindler/Tipke/Rödter, Festschrift Schaumburg, 687 (689).

¹⁰ *Eckert*, RIW 1992, 386ff.

¹¹ *Debatin*, DB 1992, 2159ff.

¹² *Leisner*, RIW 1993, 1013ff.

¹³ *OECD*, Tax Treaty Override, Rn. 2.

kommensverletzung gleich kommt (*domestic interpretation [...] has the same effect in practice*).

Folglich existieren zwei grundverschiedene Kategorien von Treaty Overrides. Einerseits solche, deren Wortlaut eine Abkommensderogation präzisieren und jene, die dies nicht tun. International wird der Begriff Treaty Override teilweise noch in *Judicial Treaty Override*¹⁴ und *Legislative Treaty Override* unterschieden.¹⁵ Hierbei bedeutet der Terminus *Judicial Treaty Override*, dass ein Gericht ein Urteil fällt, welches nach allgemeiner Ansicht gegen den Willen der Vertragspartner verstößt.¹⁶ Das Konzept des *Legislative Treaty Override* liegt der vorliegenden Untersuchung zugrunde, denn ein Treaty Override geht nach dem hiesigen Verständnis immer von der gesetzgebenden Gewalt aus. Um eine klare Begriffsabgrenzung anwenden zu können, wird der Terminus *Treaty Overriding* als der Rechtszustand der einseitigen Nichtbeachtung eines DBA verstanden und *Treaty Override* als das der Abkommensverletzung zugrunde liegende Gesetz.

2.2. Historischer Überblick

2.2.1 Internationale Entwicklungen

Gegenüber der historischen Verbreitung von DBA ist Treaty Overriding ein Phänomen neueren Datums. Das erste moderne DBA wurde am 16.04.1869 zwischen Preußen und Sachsen geschlossen.¹⁷ Demgegenüber stammt das erste Gesetz, welches als Treaty Override angesehen wurde, aus dem Jahr 1980. Insofern sind 111 Jahre zwischen Abschluss des ersten modernen DBA und der Verabschiedung des ersten Treaty Overrides vergangen. Innerhalb dieses Zeitraumes sind DBA zwischen den vertragschließenden Staaten in aller Regel vorbehaltlos eingehalten worden. Konträr dazu ist die Verwendung von Treaty Overrides seit 1980 exponentiell angestiegen.

¹⁴ Siehe hierzu *Roxan*, Intertax 1997, 367ff; *Le Gall*, Handling of Judicial Treaty Overrides, in Maisto, Courts and Tax Treaty Law, 381ff.

¹⁵ *de Sousa*, Tax Treaty Override, in Schilcher/Weninger, Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation, 241 (247); *OECD*, Tax Treaty Overrides, Rn. 4a; *Vogel*, in Vogel/Lehner, DBA-Kommentar, 5. Auflage, Einleitung, Rn. 196.

¹⁶ Dieses Konzept wird in der Literatur eher kritisch gesehen, da die Interpretation eines letztinstanzlichen Gerichts in aller Regel den Vertragswillen entsprechend berücksichtigen sollte (*de Sousa*, Tax Treaty Override, in Schilcher/Weninger, Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation, 241 (248)).

¹⁷ Dieses wurde 2006 in seinem Urtext aufgefunden und abgedruckt in IStR-Heft 24/2006, Umschlagsseite III; Umfassend *Menck*, DSStZ 1970, 263ff.

Geburtsland des Treaty Overriding ist die USA.¹⁸ In den USA wurde am 05.12.1980 der Foreign Investment in Real Property Tax Act (*FIRPTA*) in Kraft gesetzt.¹⁹ Vor Implementierung des *FIRPTA* waren Gewinne aus der Veräußerung von in den USA domizilierenden Immobilienholdings, welche von Nichtansässigen erzielt wurden in den USA nicht steuerpflichtig, solange die Holding keine Geschäftstätigkeit entfaltete.²⁰ Der *FIRPTA* hob die – in den DBA der USA vorgesehene – Steuerbefreiung für Gewinne nicht in den USA ansässiger Personen aus Anteilen an inländischen Immobilienholdings auf.²¹ Inkrafttreten sollte der *FIRPTA* 5 Jahre nach dem 05.12.1980.²² Dieser 5-jährige Zeitraum zwischen Beschluss und Inkrafttreten ist als „*treaty honeymoon*“ bezeichnet worden.²³ Insofern wurde eine fünfjährige Frist gewährt, während derer sich die Vertragspartner auf Neuverhandlungen des Abkommens mit den USA verständigen konnten.²⁴ Die gesetzgebende Gewalt der USA interpretierte den *FIRPTA* demzufolge nicht als Vertragsbruch, weil diese der Auffassung war, DBA-Partner der USA müssten damit rechnen, dass Gesetze von Seiten der USA erlassen werden, die gegen die geschlossenen Verträge verstoßen könnten.²⁵ Das Vorgehen²⁶ der USA wurde vornehmlich von den damaligen EG-Staaten kritisiert.²⁷ Insbesondere die Selbstverständlichkeit mit der die USA Vertragsverpflichtungen einseitig aufhoben war hierbei Stein des Anstoßes.²⁸

¹⁸ Eine eingängige Darstellung der historischen Entwicklung findet sich auch bei *Schanne*, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 7ff.

¹⁹ Zu den Einzelheiten *Langer*, BIFD 1980, 552f; *Brockway*, BIFD 1980, 553ff; *Alpert/Feingold*, BIFD 1981, 195ff; *Knight Jr.*, RIW/AWD 1981, 167ff; *Seemann*, RIW 1983, 506ff; *Gross*, RIW 1985, 251; *Maiers/Wilhelm/von Samson*, RIW 1985, 311ff; *Fassbender*, RIW 1986, 882ff; *Eilers*, TMJ 1990, 295ff; *ders.*, RIW 1990, 741ff.

²⁰ *Vogel*, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, in Cagianut/Vallender, Festschrift Höhn, 461 (463); Ähnlich wirkt auch Art. 13 Abs. 4 OECD-MA.

²¹ Eingehend *Levy*, TNI 2008, 77ff.

²² *Mössner*, Rechtsschutz bei Treaty Overriding, in Fischer, Besteuerung internationaler Konzerne, Forum der internationalen Besteuerung Band 3, 113ff; *Vogel*, in Vogel/Lehner, DBA-Kommentar, 5. Auflage, Einleitung Rn. 195.

²³ So *Mössner*, Rechtsschutz bei Treaty Overriding, in Fischer, Besteuerung internationaler Konzerne, Forum der internationalen Besteuerung Band 3, 113 (114); *Rehfeld*, Die Vereinbarkeit des Außensteuergesetzes mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages, 437.

²⁴ *Vogel*, Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr, in Cagianut/Vallender, Festschrift Höhn, 461 (463).

²⁵ *Sarbanes* laut *Turro*, TNI 1990, 687 (687); Dagegen der damalige Vorsitzende des Finanzausschusses des deutschen Bundestages *Gattermann*, TNI 1990, 1238 (1238).

²⁶ Hierzu *Langbein*, RIW 1988, 875ff; *ders.*, RIW 1989, 245.

²⁷ 10 der 12 damaligen EG-Staaten hatten sich mit einem Schreiben vom 18.02.1988 gegen dieses Vorgehen verwahrt. (Dazu *Vogel*, in Vogel/Lehner, DBA-Kommentar, 5. Auflage, Einleitung, Rn. 195).

²⁸ Zu einer grundsätzlichen Kritik auch *Infanti*, TMJ 2001, 307ff.

Der nächste historische Punkt war die Implementierung des Income Tax Convention Interpretation Act (*ITCIA*) im Rahmen kanadischer Gesetzgebung. Dieser ist als Reaktion auf den am 28.09.1982 entschiedenen *Melford-Fall*²⁹ zu sehen.³⁰ In diesem Judikat ging es um die Fragestellung ob das innerstaatliche Recht der DBA-Vertragsstaaten zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (statische Interpretation) oder zum Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung (dynamische Interpretation) maßgeblich ist. Der kanadische Supreme Court judizierte, dass der Rechtsstand – im Sinne einer statischen Interpretation – zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses maßgebend ist. Der *ITCIA* demgegenüber konstituierte, dass – im Rahmen einer dynamischen Interpretation – das Recht zum Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung maßgeblich ist. Mitunter wird auch hier die Geburtsstunde des Treaty Overriding gesehen.³¹

Ein weiterer historischer Meilenstein war der in den USA erlassene Technical and Miscellaneous Revenue Act of 1988 (*TAMRA*). Der *TAMRA* regelte das Verhältnis von DBA und innerstaatlichem Recht neu, und wandte sich aufgrunddessen explizit gegen ein Judikat des US-amerikanischen *Supreme Court* und den *Tax Reform Act* von 1986.³² Der *Supreme Court* judizierte, dass innerstaatliche Gesetze zeitlich früher geschlossenen DBA nur vorgehen, wenn diese ihren Willen zur Abkommensderogation klar und deutlich zum Ausdruck bringen.³³ Im Rahmen des *Tax Reform Acts* wurde eine Vorschrift eingeführt, die konstituierte, dass in Fällen der Kollision von DBA und innerstaatlichem Recht, den DBA immer Vorrang vor nationalen Gesetzen zu gewähren ist. Der *TAMRA* revidierte diese Vorschrift und stellt konträr zu dieser klar, dass das innerstaatliche Steuerrecht der USA den DBA immer vorgeht. Als Kritik hieran führte der damalige parlamentarische Staatssekretär *Häfele*³⁴ folgendes aus: „*Derartige Bestimmungen [TAMRA] könnten die durch das bestehende Doppelbesteuerungsabkommen [mit den USA] vorgesehenen Beschränkungen [...] aushöhlen. Die Bundesregierung hofft, dass die USA von derartigen Regelungen Abstand nehmen werden. Sie hat auch bei den gegenwärtigen Verhandlungen [zum DBA USA 1989] [...] klar gemacht, dass sie solche Eingriffe in*

²⁹ Supreme Court of Canada vom 28.09.1982, Her Majesty The Queen (Appellant) v. Melford Developments Inc. (Respondent), Dominion Tax Cases 1982 (6281); Hierzu z.B. *Vogel*, BIFD 2003, 2f.

³⁰ Hierzu eingehend *Langbein*, RIW 1984, 531 (531f); *ders.*, Intertax 1987, 4ff; *ders.*, RIW 1988, 875 (876); *Widmann*, Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht, in *Vogel*, Grundfragen des internationalen Steuerrechts, DStJG Band 8, 236 (244); *Schalast*, FR 1990, 212 (217f).

³¹ *Mössner*, Rechtsschutz bei Treaty Overriding, in *Fischer*, Besteuerung internationaler Konzerne, Forum der internationalen Besteuerung Band 3, 113 (114).

³² Hierzu *Sanderson Schade*, BIFD 1989, 214ff.

³³ Nachweise bei *Langbein*, RIW 1988, 875 (876).

³⁴ BT-Drucks. 11/3232, 15f.

völkerrechtliches Vertragsrecht nicht hinnehmen wird.“ Die Verhandlungen zum DBA Deutschland-USA 1989 wären beinahe gescheitert, da die USA *qua* den genannten innerstaatlichen Gesetzen bestimmte Abkommensbestimmungen einseitig außer Kraft setzen wollten und die deutsche Verhandlungsseite dem ablehnend gegenüber stand.³⁵

Kritik erfuhr die Gesetzgebungspolitik der USA auch explizit von Seiten des damaligen Vorsitzenden des Finanzausschusses des Bundestages *Gattermann*³⁶: “*It is unacceptable that by amending its national tax laws a nation overrides a bilateral tax treaty it has concluded. The other party to such treaty [...] is invariably affected by such measures. The principle under international laws of pacta sunt servanda [...] must be respected, also in the field of taxation. This means that international agreements take precedence over domestic legislation.*”

Offensichtlich stieß Treaty Overriding in Deutschland zu der damaligen Zeit von Regierungsseite noch auf allgemeine Ablehnung.³⁷

2.2.2 *Status Quo* in Deutschland

Die Diskussion, betreffend das Verhältnis innerstaatlicher Gesetzgebung zu Abkommensrecht, begann in Deutschland mit Einführung des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (*Außensteuergesetz*) vom 08.09.1972.³⁸ Zeitlich nachfolgend ist die Vereinbarkeit nationaler Gesetzgebung mit DBA im Zusammenhang mit § 2a EStG³⁹ diskutiert worden.⁴⁰ Im Zeitablauf verstärkten sich die Diskussionen durch die Implementierung der §§ 50d Abs. 1⁴¹, 50d Abs. 1a EStG⁴² und 20 AStG⁴³. Vorgenannte Normen beanspruchten erstmals einen expliziten Vorrang vor den DBA. Das Rechtsinstrument des Treaty Overriding entwickelte sich im Zeitablauf deutscherseits von einer Ausnahmeerscheinung zu regelmäßig wiederkehrender Gesetzgebung. Seit der grundlegenden Untersuchung von *Musil*⁴⁴ aus dem Jahr 2000 hat sich die Anzahl der Normen, denen

³⁵ *Debatin/Endres*, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen USA/Bundesrepublik Deutschland, Einführung, 148, Rn. 10.

³⁶ *TNI* 1990, 1238, fortgeführt auf Seite 1310.

³⁷ Kritisch aus der Wissenschaft auch *Lang*, Diskussion zu den Referaten von *Hey* und *Schaumburg*, in *Ebling*, *DStJG* Band 24, 285 (294).

³⁸ *BGBI.* I 1972, 1713.

³⁹ Haushaltsbegleitgesetz vom 20.12.1982, *BGBI.* I 1982, 1857.

⁴⁰ *Pflugfelder*, *FR* 1983, 319ff; *Weigell*, Die Beschränkung des Ausgleichs ausländischer Verluste durch den neuen § 2a EStG, 88ff; *Weigell*, *RIW* 1987, 122ff.

⁴¹ Punkt 7.2.1.2, S. 118.

⁴² Punkt 7.2.1.3, S. 119.

⁴³ Punkt 7.2.2, S. 137.

⁴⁴ Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit europäischem Gemeinschaftsrecht, *passim*.

im wissenschaftlichen Schrifttum eine Abkommensverletzung unterstellt wird, vervielfacht. Sowohl Normen, die einen expliziten Vorrang vor den DBA beanspruchen, als auch solche, denen eine implizite, weil nicht kenntliche gemachte, Abkommensverletzung nachgesagt wird, sind in der Vergangenheit zahlenmäßig stark angestiegen. Folgende Übersicht fasst den *Status Quo* der in Deutschland mit Treaty Overriding in Zusammenhang gebrachten Normen zusammen.

Abbildung 1: Synopse aller in Deutschland diskutierten Treaty Overrides

Gesetz	Gesetzeswortlaut äußert formalen Derogationswillen	
	ja	nein
ASTG	20	1 6
ESTG	15 Abs. 1a 17 Abs. 5 S. 3 20 Abs. 4a 48d 50d Abs. 1 50d Abs. 3 (tatbestandliche Verknüpfung mit Abs. 1) 50d Abs. 7 50d Abs. 8 50d Abs. 9 50d Abs. 10 50d Abs. 11	2a 4 Abs. 1 S. 3 und 4 4h 32b Abs. 1 Nr. 3 und S. 2
InvStG	15 Abs. 2 S. 3	n/a
KStG	8b Abs. 1 S. 3 15 S. 2	8b Abs. 5
GewStG	n/a	8 Nr. 5
REITG	16 Abs. 2 S. 3 20 Abs. 4 S. 2, 3	n/a
UmwStG	13 Abs. 2 Nr. 2 21 Abs. 2 Nr. 2	n/a

(Quelle: eigene Darstellung)

Wie die Abbildung verdeutlicht, gehört Treaty Overriding mittlerweile zu den „bewährten Grundsätzen“⁴⁵ internationaler Steuerpolitik der Bundesregierung.

Aus dogmatischer Sicht zeichnen sich in Deutschland allerdings Entwicklungen ab, die der ausufernden Verwendung abkommensverletzender Gesetzgebung Grenzen zu setzen vermögen.⁴⁶

⁴⁵ So *Peters*, Steuerpolitik in Zeiten der Haushaltskonsolidierung, in Lüdicke, Internationales Steuerrecht – Aufbruch oder Konsolidierung?, Forum der internationalen Besteuerung, Band 38, 1 (10); Kritisch zu vorstehender Aussage *Gosch*, Podiumsdiskussion zu den Referaten von *Haas* und *Peters*, in Lüdicke, Internationales Steuerrecht – Aufbruch oder Konsolidierung?, Forum der internationalen Besteuerung, Band 38, 45 (54).

2.3. Begriffliche Abgrenzungsdogmatik

2.3.1 Treaty Overrides *im engeren Sinne*

Treaty Overrides *im engeren Sinne* zeichnen sich durch einen formalen Derogationswillen aus. Formal meint, dass die Normen im Gesetzeswortlaut explizit auf DBA Bezug nehmen und eine partielle Unanwendbarkeit derselbigen konstituieren. Nachfolgende Übersicht systematisiert die vom deutschen Gesetzgeber verschiedentlich verwendeten Formulierungen, mithilfe derer die formale Derogation kenntlich gemacht wird.

Abbildung 2: Kenntlichmachung formaler Abkommensderogation

Formulierungstechnik	zugehörige Normen
ungeachtet des Abkommens	48d EStG 50d Abs. 1 EStG 50d Abs. 3 EStG (in Verbindung mit 50d Abs. 1 EStG) 50d Abs. 8 EStG 50d Abs. 9 EStG 50d Abs. 11 EStG
ungeachtet des Wortlauts des Abkommens	8b Abs. 1 S. 3 KStG
ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens	20 Abs. 4a EStG 15 Abs. 1a EStG 17 Abs. 5 S. 3 EStG 13 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG 21 Abs. 2 Nr. 2 UmwStG
werden durch die Abkommen [...] nicht berührt	20 AStG
dies gilt auch für die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen	16 Abs. 2 S. 3 REITG
dies gilt auch für die Anwendung der Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen	15 Abs. 2 S. 3 InvStG
im Fall der Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens ungeachtet [...] vereinbarter [...] Vergünstigungen	20 Abs. 4 S. 2 REITG
gilt entsprechend für Gewinnanteile [...] die nach den Vorschriften eines Abkommens [...] von der Besteuerung auszunehmen sind	15 S. 2 KStG
im Sinne der Vorschrift eines Abkommens [...], so ist diese Vorschrift [...] in der Weise auszulegen gelten diese Vergütungen für Zwecke der Anwendung des Abkommens	50d Abs. 7 EStG 50d Abs. 10 EStG

(Quelle: eigene Darstellung)

Abzugrenzen vom formalen Derogationswillen ist, ob auch materiell Abkommensrecht derogiert wird. Materiell bedeutet, dass ein Treaty Override an denselben Regelungstatbestand wie die DBA anknüpft, aber abweichende Rechtsfolgen konstituiert. Nicht alle der in der Übersicht genannten Normen konstituieren auch materiell eine Abkommensverletzung.⁴⁷

2.3.2 Treaty Overrides *im weiteren Sinne*

Im Gegensatz zur Gruppe der Treaty Overrides *im engeren Sinne* ist den Treaty Overrides *im weiteren Sinne* kein formaler Derogationswille zu bescheiden. Trotz dessen

⁴⁶ Punkt 4.5, S. 52.

⁴⁷ Hierzu Abbildung 14, S. 235.

existieren im Schrifttum zu den in Abbildung 1 (rechte Spalte) aufgeführten Normen jeweils Stimmen, die eine potenziell materielle Abkommensderogation auszumachen vermögen. Aus diesem Grund werden – soweit ersichtlich – alle Normen, die zwar die Formalanforderungen für Treaty Overriding nicht erfüllen, aber mit einer abkommensverletzenden Rechtswirkung in Verbindung gebracht werden, einer Untersuchung zugeführt.

2.3.3 Klassifikation *qua* Regelungsdiktion

Neben der angesprochenen Abgrenzung in Treaty Overrides *im engeren* und *im weiteren Sinne* wird im Schrifttum⁴⁸ eine weitere Untergliederung in Treaty Overrides zur Missbrauchsvermeidung, zur Verhinderung von Minderbesteuerung und zur Sicherung von Steuersubstrat vorgenommen. Grund hierfür ist, dass unterschiedliche gesetzgeberische Stoßrichtungen zu potenziell abweichenden Rechtswertungen führen.

2.3.3.1 Missbrauchsvermeidung

Die Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von DBA ist als der historische Grund für den Einsatz von Treaty Overrides zu sehen.⁴⁹ DBA bieten Wirtschaftssubjekten in vielerlei Hinsicht Gestaltungsmöglichkeiten zur Minimierung ihrer Steuerlast. Insbesondere das Phänomen des *Treaty Shoppings*⁵⁰ ist in Deutschland zum Anlass genommen worden, Steuergestaltungen entgegenzutreten, die mittels DBA missbräuchlich Steuersubstrat zu minimieren suchen. Missbrauch setzt hierbei eine Gestaltung voraus, die gemessen an der verfolgten Zielerreichung unangemessen erscheint und insbesondere keine oder nur unerhebliche nicht steuerliche Gründe vorgebracht werden können.⁵¹ Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung soll der Begriff des Abkommensmissbrauchs als solcher nicht einer nochmaligen eingehenden Untersuchung unterzogen werden, sondern die Analyse der Treaty Overrides zur Missbrauchsvermeidung im Vordergrund stehen.

2.3.3.2 Verhinderung von Minderbesteuerung

Die Grenze zwischen Treaty Overrides zur Missbrauchsvermeidung und solchen, die eine Minderbesteuerung zu verhindern suchen, verläuft nicht trennscharf.⁵² Wie im Schrift-

⁴⁸ Gosch, IStR 2008, 413ff.

⁴⁹ Gosch, IStR 2008, 413 (415).

⁵⁰ Grundlegend Kraft, Die mißbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, passim.

⁵¹ Schönfeld, IStR 2012, 215 (215).

⁵² Eingehend Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 81f.

tum⁵³ festgehalten wurde, handelt es sich bei beiden Fallgruppen um „zwei Kreise, die eine gewisse Schnittmenge haben, die aber kein innerlicher, struktureller Zusammenhang miteinander verbindet“.⁵⁴ Ein Missbrauch wird regelmäßig in einer Minderbesteuerung resultieren. Die Überschneidung beider Fallgruppen liegt so gesehen in deren Rechtsfolge, der Aufhebung des Steuervorteils. Die Abgrenzung kann anhand der tatbestandlichen Ausgestaltung vorgenommen werden. Spricht eine Norm einen Missbrauchsvorwurf aus, ist diese in die Kategorie der Normen zur Missbrauchsvermeidung einzuordnen. Demgegenüber wird bei der Kategorie der Treaty Overrides zur Verhinderung von Minderbesteuerung tatbestandlich keinerlei Missbrauchsvorwurf ausgesprochen. Vielmehr werden Sachverhalte restringiert, die in einer Minderbesteuerung münden, aber nicht vordergründig missbräuchlich sind. Minderbesteuerung als solche ist hierbei immer aus dem Blickwinkel Deutschlands zu sehen. Entstehen kann eine solche Minderbesteuerung einerseits aus einer divergierenden Anwendung des zugrundeliegenden DBA. Andererseits kann sich Minderbesteuerung aus der Abgrenzung der Steuerpflicht des anderen Vertragsstaates ergeben.⁵⁵

2.3.3.3 Sicherung von Steuersubstrat

Die Absicherung des Zugriffs auf Steuersubstrat ist das Grundanliegen eines jeden souveränen Staates. Durch Abschluss von DBA erlegen sich die Vertragsstaaten allerdings Schranken in der Ausübung ihrer Besteuerungshoheit auf. Grenzüberschreitende Sachverhalte können in der Folge zu einer Verschiebung von Steuersubstrat zwischen den Vertragsstaaten führen. Aufgrunddessen wurden in der Vergangenheit Treaty Overrides implementiert, die den Verlust der Zugriffsmöglichkeiten auf dieses Steuersubstrat zu verhindern suchen.

2.4. Schlussfolgerungen

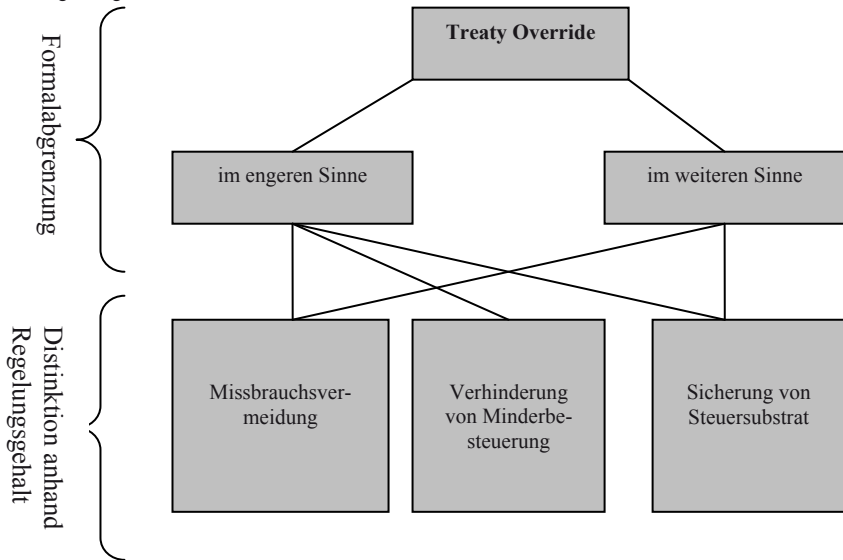
Vorliegendes Kapitel hat neben einem historischen Überblick den begrifflichen Referenzrahmen der Untersuchung herauspräpariert. Nachfolgende Abbildung fasst diesen grafisch zusammen.

⁵³ Hahn, IStR 2003, 446 (448).

⁵⁴ So im Ergebnis auch Lehner, IStR 2012, 398 (391).

⁵⁵ Eingehend Jain, Avoidance of double non-taxation as a guiding principle for the interpretation of tax treaties, in Burgstaller/Haslinger, Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law, 161 (164ff); Korn, Avoidance of Double Non-taxation and Unilateral Provisions in Domestic Law, in Burgstaller/Haslinger, Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law, 371 (374ff).

Abbildung 3: Begrifflicher Referenzrahmen



(Quelle: eigene Darstellung)

Deutsches Tax Treaty Overriding
Steuersystematische und -ökonomische Implikationen
Gebhardt, R.
2013, XXVI, 362 S. 16 Abb., Softcover
ISBN: 978-3-658-00058-5