

FESTSCHRIFT FÜR
JÜRGEN LÜDICKE

Herausgegeben von

Prof. Dr. Dietmar Gosch

Dr. Arne Schnitger, LL.M.

Prof. Dr. Dr. h. c. Wolfgang Schön

2019

*Dieser Sonderdruck ist im
Buchhandel nicht erhältlich*



MICHAEL LANG*

Normenkonflikte zwischen den Vorschriften des nationalen Steuerrechts und der Doppelbesteuerungsabkommen

I. Die „Nachwehen“ des Urteils des BVerfG zum „treaty override“

Die Entscheidung des BVerfG vom 15.12.2015 zum treaty override ist in der Fachwelt mit großer Spannung erwartet worden.¹ Bekanntlich hat das BVerfG die „Überschreibung“ von Doppelbesteuerungsabkommen durch nationales Recht als verfassungsrechtlich zulässig angesehen: Der Gesetzgeber ist auch dann nicht am Erlass eines Gesetzes gehindert, wenn dieses zu völkerrechtlichen Verträgen im Sinne von Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG im Widerspruch steht. Nach Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG kommt völkerrechtlichen Verträgen, soweit sie nicht in den Anwendungsbereich speziellerer Öffnungsklauseln (Art. 1 Abs. 2 GG, Art. 23, 24 GG) fallen, innerstaatlich der Rang eines einfachen Bundesgesetzes zu. In diesem Fall verlangt das Demokratieprinzip, dass spätere Gesetzgeber die Rechtssetzungsakte früherer Gesetzgeber innerhalb der vom Grundgesetz vorgegebenen Grenzen revidieren können. Etwas anderes folgt weder aus dem Rechtsstaatsprinzip noch aus dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes. Auch Letzterer hat zwar Verfassungsrang, beinhaltet jedoch keine verfassungsrechtliche Pflicht zur uneingeschränkten Befolgung aller völkerrechtlichen Normen. Das BVerfG hat in seiner Begründung u. a. auch die Qualifikation des § 50 d Abs. 8 EStG als lex posterior gegenüber der Vorschrift des DBA Türkei betont. Zusammengefasst ist das BVerfG davon ausgegangen, dass der Grundsatz, dass ein (Bundes-)Gesetz durch ein späteres, ihm widersprechendes (Bundes-)Gesetz verdrängt wird („lex posterior derogat legi priori“), durch Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG nicht außer Kraft gesetzt wird².

Das FG Hamburg hatte dann einen Fall zu entscheiden, in dem sich die abkommensrechtliche Freistellung aus einer DBA-Vorschrift ergab, die jünger als § 50 d Abs. 8 EStG war. Das FG erachtete die DBA-Vorschrift als vorrangig³:

„Die Konkurrenz der Regelungen in § 50 d Abs. 8 EStG und Art. 23 Abs. 1 Buchstabe a Satz 1 DBA-Aserbaidschan ist im Hinblick auf den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des GG und die Anwendung der allgemeinen Auslegungsregel des Vor-

* Frau Katharina Moldaschl, LL.M., danke ich herzlich für kritische Anregungen sowie die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

¹ BVerfG 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, DStR 2016, 359 Rn. 33 ff.

² So zusammenfassend die Pressemitteilung des BVerfG Nr. 9/2016 vom 12.2.2016; im Detail vgl. BVerfG 15.12.2015 – 2 BvL 1/12 Rn. 51 ff.

³ FG Hamburg 21.8.2013 – 1 K 87/12, EFG 2013, 1932 Rn. 39 ff.

rangs des späteren Gesetzes (*lex-posterior-Regel*) zugunsten des in die nationale Regelung umgesetzten DBA-Aserbaidtschan zu lösen.“

Der BFH hat diese Auffassung am 25.5.2016 mit folgender Begründung abgelehnt:⁴

„Die durch das Zustimmungsgesetz zum DBA-Aserbaidtschan in nationales Recht überführte Regelung des Abkommens (Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Aserbaidtschan), die ein solches Nachweiserfordernis für eine Steuerfreistellung nicht vorsieht, hat keinen Vorrang gegenüber § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. Nach dieser Bestimmung wird ‚die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens‘ nur unter bestimmten Bedingungen gewährt. Auf diese Weise hat der Gesetzgeber in eindeutiger Weise zum Ausdruck gebracht, Abkommensrecht zu derogieren. Dabei ist dem FG nicht darin beizupflichten, dass sich dem Wortlaut des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. nicht eindeutig und zwingend entnehmen lasse, dass dieser Vorrang auch Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) erfassen soll, die nach Erlass des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. in Kraft getreten sind. Der Wortlaut lässt vielmehr keinerlei Einschränkung in zeitlicher Hinsicht erkennen [...].“

Jürgen Lüdike gehört zu den führenden Wissenschaftlern des Internationalen Steuerrechts. Er hat sich in seinen Beiträgen mit zahlreichen Fragen der DBA auseinandergesetzt. Wenig überraschend hatte er schon früh zu der später vom FG Hamburg und letztlich vom BFH entschiedenen Frage Stellung genommen und ist auch in den Urteilsbegründungen beider Gerichte zitiert worden.⁵ Fragen des Verhältnisses von nationalem Recht und Abkommensrecht sind auch oft das Thema von fachlichen Diskussionen, die ich mit Jürgen Lüdike im Rahmen des DACH-Ausschusses oder bei anderen Gelegenheiten führen darf. Gleichgültig, ob wir dieselbe Auffassung zu einer Frage haben oder unterschiedliche Positionen vertreten: Immer profitiere ich vom Gedankenaustausch mit ihm. Wenn ich aus unseren Diskussionen nicht meine Auffassung zusätzlich bestärkende Argumente gewinne, so helfen mir die von Jürgen Lüdike präsentierten Gegenargumente, meine eigene Position zu schärfen oder auch zu überdenken. Ich hoffe, dem hochgeschätzten Freund und zu Ehrenden eine Freude bereiten zu können, wenn ich weiterführende Gedanken zu den oben angesprochenen rechtlichen Themen anstelle und dabei – wie sollte es auch anders sein – in den schon von ihm gezogenen Furchen ackere. Beide Gerichtsentscheidungen werfen zum einen Fragen der Normenkonkurrenz zwischen Vorschriften des nationalen Rechts und des DBA-Rechts und seiner Auflösung und zum anderen in weiterer Folge der rechtlichen Wirkungen des Vorrangs von Vorschriften aus einem der beiden Rechtskreise auf.

⁴ BFH 25.5.2016 – I R 64/13, DStR 2016, 2087 Rn. 16ff.

⁵ Lüdike Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, 38.

II. Die Auflösung des Normenkonflikts zwischen nationaler Besteuerungsvorschrift und DBA-Vorschrift

1. Die Auflösung des Normenkonflikts mit Hilfe des *lex specialis*-Grundsatzes?

DBA-Vorschriften und nationale Steuergesetze haben einen unterschiedlichen Regelungsgegenstand. Die Verteilungsnormen der DBA teilen die Steuerquellen zwischen den beiden Staaten auf.⁶ Sie wirken aber auch auf die Besteuerungstatbestände des nationalen Rechts der Vertragsstaaten ein. Wenn der Staat, dem das Besteuerungsrecht im DBA zugewiesen ist, eine Steuerpflicht normiert, liegt kein Normkonflikt vor: Die im DBA und im nationalen Steuergesetz vorgesehenen Rechtsfolgen stehen nicht im Widerspruch zueinander. Wenn aber ein Staat nach dem DBA kein oder nur ein eingeschränktes Besteuerungsrecht hat, und im nationalen Recht dieses Staates eine Steuerpflicht vorgesehen ist, besteht ein Normenkonflikt: Die Vorschrift des nationalen Steuerrechts gebietet die Besteuerung, jene des Abkommens verbietet sie.

Häufig werden DBA als Spezialregelungen bezeichnet.⁷ Der Anwendungsbereich jedes einzelnen DBA ist in der Tat kleiner als der des nationalen Steuerrechts insgesamt. Ein DBA erfasst nur einen Ausschnitt der Steuerrechtsordnung. Dieses Bild greift aber zu kurz. Es kommt nicht auf ein DBA und das nationale Steuerrecht insgesamt an. Der Vorrang der DBA gegenüber dem nationalen Recht lässt sich auf diese Weise nicht begründen. Nur einzelne Normen – und nicht ganze Rechtsgebiete – können in Konflikt zueinanderstehen. Die jeweilige steuerpflichtbegründende Vorschrift des nationalen Rechts steht daher der jeweiligen Schrankenorm des DBA gegenüber.

Tatbestände von Vorschriften stehen zueinander im Verhältnis der Spezialität, wenn der Anwendungsbereich der spezielleren Norm völlig in dem der allgemeineren Norm aufgeht, wenn also alle Fälle der spezielleren Norm auch solche der allgemeineren Norm sind. Das ist der Fall, wenn der Tatbestand der spezielleren Norm alle Merkmale der allgemeinen Norm und darüber hinaus noch zumindest ein zusätzliches Merkmal enthält. Die Verteilungsnormen der DBA sprechen beispielsweise die „Einkünfte“, den „Gewinn“ oder das „Vermögen“ an und verweisen auf diese Weise auf die Besteuerungstatbestände des nationalen Rechts. Diese Tatbestände werden damit zu Tatbestandselementen der abkommensrechtlichen Verteilungsnormen. So gesehen enthalten die Verteilungsnormen der DBA die Besteuerungstatbestände des nationalen Rechts und darüber hinaus die in der abkommensrechtlichen Vorschrift sonst normierten Anwendungsvoraussetzungen.⁸ Dies könnte es rechtfertigen, die Verteilungsnorm eines DBA als die speziellere Norm im Verhältnis zum nationalen Steuerrecht zu sehen: Erfasst eine Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates, ist mit dem Wort „Gewinne“ auf die nach nationalem Recht

⁶ Rust/Reimer IStR 2005, 843 (845).

⁷ So z. B. Lang FJ 1988, 72 (74); Kofler/Rust SWI 2016, 144 (148); Musil FR 2016, 297 (302); Haendel IStR 2017, 436 (437f.); BeckOK EStG/Lampert EStG § 50d Rn. 12.

⁸ Dazu bereits Lang FJ 1988, 72ff.

vorgesehene Steuerpflicht verwiesen, und zusätzlich bedarf es eines Unternehmens eines Vertragsstaats, um Art. 7 OECD-MA anwenden zu können. Durch den Verweis auf das nationale Recht werden die dort normierten Besteuerungstatbestände zu Tatbestandselementen der Verteilungsnorm. Bei den anderen in der DBA-Verteilungsnorm festgelegten Voraussetzungen handelt es sich um zusätzliche Merkmale. Die Spezialität der DBA-Norm scheint gegeben.

Allerdings ist auch dieses Bild letztlich nicht hilfreich: Die jeweilige abkommensrechtliche Verteilungsnorm verweist demzufolge auf *das gesamte nationale Steuerrecht*. Nicht alle der auf diese Weise erfassten Steuervorschriften stehen aber mit der abkommensrechtlich angeordneten Rechtsfolge im Konflikt. Um beim Beispiel zu bleiben: Eine im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland ausgeübte gewerbliche Tätigkeit kann weiterhin im Inland besteuert werden. Die Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete Verteilungsnorm des DBA unterbindet dies nicht generell für inländische Unternehmen. Lediglich die inländische Besteuerung von Gewinnen eines inländischen Unternehmens, die einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat zuzuordnen sind, ist nach dem DBA ausgeschlossen, wenn das DBA die Freistellungsmethode vorsieht. Bei diesem Befund bleibt es auch, wenn man konkrete Vorschriften des nationalen Rechts und des Abkommensrechts gegenüberstellt. Dies wird am Beispiel von im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen und abkommensrechtlich ansässigen Personen deutlich: § 15 EStG sieht die Steuerpflicht für Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Die Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete Abkommensvorschrift steht dem nur dann entgegen, wenn es sich um freigestellte Betriebsstättengewinne aus dem anderen Vertragsstaat handelt.

Selbst wenn man ignoriert, dass die Rechtsfolgen von Vorschriften des nationalen Steuerrechts und des Abkommensrechts oft nicht zur Gänze, sondern nur teilweise im Widerspruch zueinander stehen: DBA-Vorschriften sind auch dann nicht immer die spezielleren Vorschriften. Die Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete Abkommensnorm umfasst zumindest partiell auch Einkünfte, die nach nationalem Steuerrecht unter Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und selbständige Arbeit fallen. Ihr Anwendungsbereich ist daher sogar weiter als jener des § 15 EStG.⁹ Er ist nur insoweit enger, als selbständig ausgeübte künstlerische und sportliche Tätigkeiten zwar auch unter § 15 EStG fallen, abkommensrechtlich aber von der Art. 17 OECD-MA nachgebildeten DBA-Vorschrift erfasst sind. Während manche abkommensrechtlichen Verteilungsnormen die Ausübung der Tätigkeit im anderen Vertragsstaat zur tatbestandlichen Voraussetzung haben und sie insoweit auch den territorial engeren Anwendungsbereich haben,¹⁰ ist dies bei den Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften nicht der Fall: Denn Art. 7 Abs. 1 OECD-MA erfasst ja nicht bloß die aus dem Ansässigkeitsstaat und dem jeweiligen anderen Vertragsstaat bezogenen Gewinne, sondern auch Unternehmensgewinne aus allen Drittstaaten. Die Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat ist nicht Anwendungsvoraussetzung, sondern bloß für die Bestimmung der Rechtsfolge von Bedeutung.¹¹

⁹ Vgl. auch *Rust/Reimer* IStR 2005, 845.

¹⁰ Dazu *Rust/Reimer* IStR 2005, 845.

¹¹ Anders *Frenz*, Anmerkungen, DVBl. 2016, 509 (511).

Das Beispiel zeigt: Abkommensvorschriften und nationale Steuerrechtsvorschriften stehen keineswegs immer im Verhältnis der Spezialität zueinander. Vielmehr ist es durchaus häufig der Fall, dass sich die Tatbestände zweier Normen nur teilweise decken, einige Fälle also nur dem einen, einige dem anderen und einige beiden Tatbeständen unterfallen. Passend ist das Bild zweier Kreise, die einander schneiden. Im Hinblick auf die Schnittmenge lässt sich nach logischen Kriterien nicht angeben, ob der dort verortete gemeinsame Anwendungsbereich beider Vorschriften „speziell“ im Verhältnis zum jeweils größeren Anwendungsbereich der einen oder der anderen Vorschrift ist. Spezialität wäre nur dann gegeben – um bei diesem Bild zu bleiben –, wenn der eine Kreis vom anderen vollständig umfasst ist. Dann würde der Anwendungsbereich der einen Vorschrift voll im Anwendungsbereich der anderen Vorschrift aufgehen. Abkommensvorschriften erfüllen dieses Kriterium gegenüber Vorschriften des nationalen Steuerrechts keineswegs immer.

2. Die Auflösung des Normenkonflikts mit Hilfe des *lex posterior*-Grundsatzes?

Zur Auflösung von Normenkonflikten zwischen nationalem Steuerrecht und DBA-Recht wird oft auch der *lex posterior*-Grundsatz bemüht.¹² Im Falle eines Normenkonflikts zwischen einer älteren und einer jüngeren Regelung ist der jüngeren Regelung der Vorrang zu geben. Dem liegt die Einsicht zugrunde, dass der Gesetzgeber von ihm geschaffene Normen auch wieder beseitigen oder ändern kann.

Dieser Grundsatz kann erklären, warum jüngere Abkommensvorschriften der älteren Steuervorschrift vorgehen. Der Gesetzgeber, der in Deutschland mittels Zustimmungsgesetz die DBA-Regelungen mit Gesetzesrang ausstattet, unterdrückt mit einer jüngeren DBA-Regelung den früher geschaffenen Besteuerungstatbestand.

Allerdings kommt nach unbestrittener Auffassung auch in der großen Mehrzahl der Fälle der DBA-Regelung der Vorrang zu, wenn sie älter ist als der zum nationalen Recht gehörende Besteuerungstatbestand.¹³ Schafft der Gesetzgeber einen neuen Besteuerungstatbestand, wird dennoch – von seltenen Ausnahmen abgesehen – die ältere DBA-Norm angewendet. Die Schrankenwirkung schon bestehender DBA greift daher in aller Regel beispielsweise auch gegenüber einer neu eingeführten Abzugssteuer. Die Steuerpflicht läuft daher – trotz ihrer „Jugend“ – im Anwendungsbereich der ihre Erhebung untersagenden DBA-Norm leer.

Mit dem Argument, dass abzuwägen wäre, ob der speziellen oder der jüngeren Regelung der Vorrang zukommt, lässt sich diese Wirkung nicht oder zumindest nicht immer erklären. Es konnte nämlich gezeigt werden, dass DBA-Vorschriften oft auch nicht im Verhältnis der Spezialität zu der ihnen widersprechenden Vorschrift des nationalen Steuerrechts stehen. Die ältere DBA-Norm hat oft im Verhältnis zur jüngeren Besteuerungsvorschrift des nationalen Rechts Vorrang, ohne dass sie spezieller als die nationale Besteuerungsvorschrift ist.

¹² Kühn/von Wedelstädt/Bartone AO § 2 Rn. 17; Lipross/Seibel AO § 2 Rn. 1.

¹³ Gosch/Oellerich AO § 2 Rn. 75; Koenig/Koenig AO § 2 Rn. 19.

Der *lex posterior*-Grundsatz hängt wiederum eng mit der Befugnis eines Gesetzgebers zusammen, von ihm geschaffene Normen auch wieder zu ändern. Treffend hat schon *Merkel* formuliert:¹⁴

„Nicht richtig ist zu sagen: Der Satz ‚*lex posterior derogat priori*‘ ermögliche die Abänderung der Gesetze, vielmehr ist es umgekehrt die (in der Rechtsordnung niedergelegte) Abänderungsmöglichkeit, die erst den Satz von der *lex posterior* auszusprechen erlaubt.“

Die bloße Befugnis des Gesetzgebers, früher geschaffene Vorschriften zu ändern, sagt aber noch nichts darüber aus, ob der Gesetzgeber auch tatsächlich eine Vorschrift geschaffen hat, die der älteren Vorschrift im überschneidenden Anwendungsbereich beider Regelungen die Bedeutung genommen hat. Im Zweifel wird der jüngeren Vorschrift zwar die Bedeutung beizumessen sein, auch den von beiden Vorschriften erfassten Anwendungsbereich neu geregelt zu haben. Denn sonst hätte der jüngere Gesetzgeber den Überschneidungsbereich von seiner Regelung ausklammern können. Ob sich diese Vermutung bestätigt, ist im Wege der Interpretation zu klären.

3. Die Auflösung des Normenkonflikts durch Interpretation

Weder der *lex specialis*- noch der *lex posterior*-Grundsatz dürfen somit absolut gesetzt werden.¹⁵ Diese Grundsätze stehen nicht über den nationalen Steuervorschriften und den DBA. Daher gibt es auch keinen Automatismus, Normenkonflikte im Wege eines dieser oder beider Grundsätze aufzulösen. Die Klärung des Verhältnisses einander widersprechender Normen ist letztlich Aufgabe der Interpretation.¹⁶ Denn es geht darum, welche der beiden Vorschriften auf den jeweiligen Sachverhalt anzuwenden ist. Die Grenzen des Anwendungsbereichs einer Vorschrift werden im Wege ihrer Interpretation ausgelotet.

Bei der Interpretation geht es darum, nach den Regeln der Konvention zu ermitteln, was der Autor einer Rechtsnorm als von ihm gemeint gegen sich gelten lassen muss.¹⁷ Es geht also um die Sinnermittlung. Daher muss bei der Interpretation die Vielfalt der methodischen Möglichkeiten einfließen. Gemeinhin wird dabei zwischen den grammatischen, systematischen, historischen und teleologischen Aspekten der Auslegung unterschieden.¹⁸ Diese verschiedenen zu berücksichtigenden Gesichtspunkte lassen sich aber nicht trennscharf voneinander abgrenzen. Sie stehen nicht in einem Vorrangverhältnis, sondern in enger Wechselbeziehung zueinander. Interpretation ist eben kein mechanistischer Vorgang. In jedem Fall ist abzuwägen, welches bei der Interpretation gewonnene Argument überzeugender ist.

Sowohl der *lex specialis*- als auch der *lex posterior*-Grundsatz werden üblicherweise im Rahmen systematischer Überlegungen berücksichtigt.¹⁹ Die konkrete Zuordnung innerhalb des Kanons der juristischen Interpretation ist aber nicht von Be-

¹⁴ *Merkel* AöR XXXVII, 1918, 56 ff.

¹⁵ Im Ergebnis ähnlich *Rust/Reimer* IStR 2005, 845.

¹⁶ *Vranes* ZaöRV 2005, 391 (400).

¹⁷ *Rill* ZfV 1985, 461 (466).

¹⁸ Vgl. beispielsweise *Bydlinski* Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2011, 437.

¹⁹ *Koenig/Koenig* AO § 4 Rn. 96.

deutung. Wichtig ist die Einsicht, dass beide Grundsätze im Rahmen der Interpretation eine Rolle spielen können. Sie sind aber fast nie alleine für das Auslegungsergebnis ausschlaggebend. Sie können neben grammatikalischen, historischen, teleologischen und anderen systematischen Erwägungen zu berücksichtigen sein. Sind andere Argumente überzeugungskräftiger, treten jeder dieser Grundsätze oder auch beide Grundsätze gemeinsam in den Hintergrund. Jeder der beiden Grundsätze erlangt größere Bedeutung, wenn sich wenig oder keine anderen Ansatzpunkte, die bei der Interpretation noch berücksichtigt werden können, finden lassen. Weisen die beiden Grundsätze in unterschiedliche Richtungen, kommt es ebenfalls auf die Überzeugungskraft in der konkreten Fallkonstellation und auf andere bei der Auslegung gewonnene Argumente an.

Die Vorschrift des § 2 Abs. 1 AO darf dabei allerdings keine Rolle spielen. Sie hat bloß Gesetzesrang und ist damit weder den Vorschriften des DBA-Rechts noch des nationalen Steuerrechts übergeordnet. Sie kann nicht einmal als Zweifelsregel dienen. Denn § 2 Abs. 1 AO sagt nichts darüber aus, ob der ein Zustimmungsgesetz oder eine nationale Steuervorschrift erlassende Gesetzgeber im Einklang mit dieser Vorschrift handeln wollte oder sie – was verfassungsrechtlich unproblematisch ist – durchbrechen wollte. Die bloße Existenz dieser Vorschrift lässt jedenfalls auch nicht darauf schließen, dass der Gesetzgeber sie nicht durchbrechen wollte. Eine § 2 Abs. 1 AO entgegenstehende Vorschrift stellt zwar eine Ausnahme zu dieser Regel dar. Dies berechtigt aber auch nicht dazu, den Gesetzgebungsakt restriktiv zu deuten und etwa möglichst wenige solcher Ausnahmen zuzulassen. Denn der gelegentlich auch noch heute ins Treffen geführte Grundsatz, wonach Ausnahmevorschriften eng auszulegen sind, ist methodisch nicht haltbar.²⁰ Es ist letztlich eine bloße Frage der Gesetzestechnik, ob Tatbestände von vorneherein eng gefasst werden oder zunächst weit umschrieben, um dann eingeschränkt zu werden. § 2 Abs. 1 AO kann nicht einmal die Bedeutung haben, dass der Gesetzgeber klar und zweifelsfrei deutlich zu machen hat, wenn ein Gesetz DBA-Regelungen vorgehen soll.²¹ Denn diese Vorschrift sagt nichts über den Inhalt späterer gesetzlicher Vorschriften aus und kann auch nicht als Auslegungsregel für künftige Gesetze verstanden werden, die in bestimmten Fällen dazu zwingt, etwa dem Wortlaut größere Bedeutung als sonst beizumessen.

Zu den bei der Auslegung zu berücksichtigenden Argumenten gehört hingegen das Postulat völkerrechtskonformer Auslegung.²² Dieser Grundsatz ist ebenfalls der systematischen Interpretation zuzuordnen.²³ Im Zweifel ist dem Gesetzgeber zuzusinnen, es nicht darauf anzulegen, im Widerspruch zum Völkerrecht zu stehen.²⁴

²⁰ Vgl. nur *Ruppe* Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, 1971, 28 ff.; *Stoll* Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung, 1972, 104; *Lang* Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, 1992, 83.

²¹ So aber *Jansen/Weidmann* IStR 2010, 596 (597); *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 2 Rn. 6a; *Lüdicke/Mössner* Internationale Geschäftstätigkeiten in der Nach-BEPS-Welt, 2017, 49 (56f.).

²² *Gosch/Oellerich* AO § 2 Rn. 81; *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 2 Rn. 39.

²³ *Öhlinger* Der völkerrechtliche Vertrag im staatlichen Recht, 1973, 150; *BeckOGK BGB/Jüchser* § 701 Rn. 6.1.

²⁴ *Tipke/Kruse/Drüen* AO § 2 Rn. 6b; *Gosch/Oellerich* AO § 2 Rn. 81; *Koenig/Koenig* AO § 4 Rn. 20.

Dieses Argument kann beitragen, einen Konflikt zwischen der nationalen Steuervorschrift und der DBA-Norm zugunsten letzterer aufzulösen. Auch dabei handelt es sich aber oft nur um eines von vielen Argumenten, die bei der Auslegung zu berücksichtigen sind. Dem steht nicht entgegen, dass im Rahmen einer Gesamtabwägung bei entsprechend überzeugungskräftigen Argumenten in diese Richtung das Pendel zugunsten des Vorrangs der nationalen Steuervorschrift ausschlägt.²⁵

So gesehen ist es nicht widersprüchlich, wenn wir häufig Konstellationen vorfinden, in denen DBA-Regelungen der Vorrang gegenüber Vorschriften des nationalen Steuerrechts zukommt, und gelegentlich – wie im Falle des § 50 d Abs. 8 EStG – auch die Vorschrift des nationalen Steuerrechts Vorrang gegenüber einer DBA-Regelung hat.²⁶ In jedem konkreten Fall ist der Konflikt zwischen einander widersprechenden Regelungen durch Interpretation zu lösen. Schon die mit DBA verbundene Zielsetzung, die Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten aufzuteilen, dass die doppelte Besteuerung desselben Sachverhalts in beiden Staaten vermieden wird, spricht in vielen Fällen dafür, der DBA-Regelung auch den Vorrang zukommen zu lassen, und zwar unabhängig davon, ob sie auch als *lex specialis* oder *lex posterior* einzustufen ist. In anderen Konstellationen kann aus der nationalen Steuervorschrift die mit ihr verbundene Zielsetzung, ungeachtet entgegenstehender völkerrechtlicher Regelungen angewendet werden zu wollen, so stark hervorleuchten, dass demgegenüber der mit der DBA-Vorschrift verfolgte Zweck in den Hintergrund tritt. Dementsprechend kann dann die Vorschrift des nationalen Steuerrechts den Vorrang gegenüber der DBA-Vorschrift in Anspruch nehmen.

III. Die Wirkungen des Vorrangs der nationalen Besteuerungsvorschrift oder der DBA-Vorschrift

1. Derogation der nachrangigen Vorschrift durch die vorrangige Vorschrift?

Die Wirkungen des im Interpretationsweg gewonnenen Vorrangs einer Vorschrift gegenüber der zu ihr im Widerspruch stehenden anderen Vorschrift werden oft als *Derogation* bezeichnet. Diese Terminologie findet sich auch im Verhältnis zwischen nationalem Steuerrecht und DBA-Recht: Häufig wird davon gesprochen, dass DBA-Vorschriften den Vorschriften des nationalen Steuerrechts derogieren.²⁷ Umgekehrt ist davon die Rede, dass die Regelung des § 50 d Abs. 8 EStG den entgegenstehenden DBA-Vorschriften derogiert.²⁸ Der BFH hat sich beispielsweise in seinem Urteil vom 25. 5. 2016 ebenfalls dieser Terminologie bedient:²⁹

„Auf diese Weise hat der Gesetzgeber in eindeutiger Weise zum Ausdruck gebracht, Abkommensrecht zu derogieren.“

²⁵ Dazu bereits Lang FJ 1988, 72.

²⁶ BVerfG 15. 12. 2015 – 2 BvL 1/12, DStR 2016, 359 Rn. 82 ff.

²⁷ So z. B. noch Lang FJ 1988, 72.

²⁸ Jochimsen/Gradl IStR 2015, 236 (239).

²⁹ BFH 25. 5. 2016 – I R 64/13, DStR 2016, 2087 Rn. 17.

Unter Derogation wird die Aufhebung der Geltung einer Norm durch eine andere Norm bezeichnet. Derogation vernichtet die betreffende Norm. Sie beendet die Zugehörigkeit der Norm zu einer bestimmten Rechtsordnung.³⁰

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob Derogation der passende Ausdruck ist, um die Vorrangwirkungen im Verhältnis zwischen nationalem Steuerrecht und DBA-Recht zu beschreiben. Ginge man nämlich von der Derogation der nationalen Steuerrechtsvorschrift durch eine DBA-Norm aus, wäre die vom Anwendungsbereich der entgegenstehenden DBA-Norm erfasste nationale Steuervorschrift in den Grenzen des Anwendungsbereichs der DBA-Norm endgültig aus der Rechtsordnung beseitigt. Dies würde bedeuten, dass auch dann, wenn das DBA später gekündigt wird oder die DBA-Norm so geändert wird, dass sie nicht mehr die Unterlassung der Besteuerung gebietet, die Vorschrift des nationalen Steuerrechts nicht mehr auf die bis dahin von der DBA-Norm erfassten Sachverhalte anwendbar wird.³¹

Im Hinblick auf den Vorrang des § 50 d Abs. 8 EStG gegenüber der DBA-Norm hätte die Derogation der DBA-Norm zur Folge, dass die DBA-Vorschrift zumindest auf der Ebene des nationalen Rechts dauerhaft keine Wirkungen mehr entfalten kann. Entschließt sich der Gesetzgeber beispielsweise, § 50 d Abs. 8 EStG aufzuheben, würde es dabei bleiben, dass Art. 15 DBA-Aserbajdschan teilweise nicht mehr angewendet werden kann. Denn unter der Annahme einer wie oben verstandenen Derogation wäre diese Vorschrift bereits partiell durch die Erlassung des § 50 d Abs. 8 EStG vernichtet. Mit der Beseitigung des § 50 d Abs. 8 EStG könnte sie insoweit daher auch nicht mehr neu aufleben.

2. Verdrängung der nachrangigen Vorschrift durch die vorrangige Vorschrift?

Eine Konkurrenz zwischen zwei in Konflikt stehenden Normen muss allerdings nicht stets mit der Eliminierung einer der beiden Normen aus dem System enden.³² Die Rechtsordnung kann sich darauf beschränken, einer von ihnen einen Anwendungsvorrang zuzusprechen mit der Folge, dass sie der anderen vorgeht und sie für die Dauer ihrer Geltung zurückdrängt. Die suspendierte Norm wird lediglich zurückgebogen, nicht gebrochen.³³ Sie bleibt Teil der Rechtsordnung und erlangt ihre Anwendbarkeit in dem Moment zurück, in dem die sie überlagernde Norm außer Geltung tritt.

Im Falle von DBA-Vorschriften, die gegenüber entgegenstehendem nationalem Steuerrecht Vorrang haben, scheint das Bild von der Verdrängung der Vorschrift des nationalen Rechts durch die DBA-Vorschrift die besser passende Beschreibung der Wirkung des Vorrangs abzugeben. Denn offenkundig kommt es nicht zur Eliminierung der Vorschrift des nationalen Steuerrechts, auch nicht im Anwendungsbereich der maßgebenden DBA-Vorschrift. Die Testfrage ist nämlich, welche Wirkungen eintreten, wenn die Geltung der DBA-Norm wieder wegfällt. Dies ist

³⁰ Dazu *Wiederin* Bundesrecht und Landesrecht, 1995, 51; Walter/*Thienel* Untersuchungen zur Reinen Rechtslehre II, 1988, 11 (13).

³¹ Zu derartigen Konsequenzen auch *Kelsen* Allgemeine Theorie der Normen, 1979, 85f.

³² *Wiederin* Bundesrecht und Landesrecht, 1995, 54; vgl. auch *Zippelius* Juristische Methodenlehre, 2012, 30.

³³ *Wiederin* Bundesrecht und Landesrecht, 1995, 55.

beispielsweise dann der Fall, wenn einer der beiden Vertragsstaaten von seiner Kündigungsmöglichkeit Gebrauch macht. In der Praxis wird in diesen Konstellationen davon ausgegangen, dass die zunächst durch das Abkommen zurückgedrängte Vorschrift des nationalen Steuerrechts insoweit wieder ihre Anwendbarkeit zurückerlangt. Die Rechtslage stellt sich für diese Zeiträume so dar, als wenn die der nationalen Steuervorschrift widersprechende DBA-Norm niemals anwendbar geworden wäre. Dies spricht für die Annahme, dass die durch das DBA partiell zurückgedrängte Vorschrift des nationalen Steuerrechts auch im Anwendungsbereich des Abkommens zwar ihre Anwendbarkeit, aber nicht ihre Geltung verloren hat. Wenn sie insoweit nicht aus der Rechtsordnung eliminiert wurde, lässt sich auch erklären, warum sie durch den Wegfall der ihr widersprechenden DBA-Norm wieder zur Gänze anwendbar wird.

In der umgekehrten Fallkonstellation geht es um den Vorrang der nationalen Besteuerungsvorschrift gegenüber der DBA-Norm. Bleiben wir beim schon erwähnten Beispiel des § 50 d Abs. 8 EStG: Das BVerfG hat nicht nur die Zulässigkeit des „treaty override“ bejaht, sondern ist damit auch vom Vorrang dieser Vorschrift gegenüber entgegenstehenden DBA-Vorschriften ausgegangen. Solange die Regelung des § 50 d Abs. 8 EStG gilt, sind die ihr widersprechenden Abkommensvorschriften nicht anwendbar. Interessant ist aber die Frage, welche Wirkungen es hat, wenn sich der Gesetzgeber einmal entschließen sollte, § 50 d Abs. 8 EStG doch wieder aus dem Rechtsbestand zu beseitigen: Werden dadurch die DBA-Vorschriften in ihrem § 50 d Abs. 8 EStG widersprechenden Tatbestandsbereich wieder anwendbar? Wenn diese Wirkung eintritt, dann passt auch hier das Bild von der Suspension: Auf völkerrechtlicher Ebene hat die Abkommensregelung ohnehin nie ihre Geltung verloren. Geht man davon aus, dass sie auch nie aus dem nationalen Recht eliminiert wurde, sondern weitergegolten hat, und nur zurückgedrängt wurde, lässt sich auf diese Weise plausibel erklären, warum sie nach der Aufhebung des § 50 d Abs. 8 EStG wieder anwendbar wird.

3. Klärung der Wirkung des Vorrangs der nationalen Besteuerungsvorschrift oder der DBA-Vorschrift durch Interpretation

Allerdings macht die zuletzt beschriebene Erklärung bei nochmaliger Überlegung nachdenklich. Denn dies bedeutet, dass – in diesem hypothetischen Fall – der die Aufhebung des § 50 d Abs. 8 EStG verfügende Gesetzgeber zwingend der bis dahin verdrängten DBA-Vorschrift wieder einen Anwendungsbereich eröffnen würde. Er hätte daher gar keine Möglichkeit, den Aufhebungsakt erfolgreich mit der Zielsetzung vorzunehmen, die verdrängte DBA-Norm weiterhin nicht anzuwenden. Vielmehr müsste er die Aufhebung des § 50 d Abs. 8 EStG mit einer gesonderten Anordnung verbinden, die die fortgesetzte Nichtanwendung der verdrängten DBA-Vorschrift oder eben ihre Zuordnung zur nationalen Rechtsordnung endgültig beendet und damit auch ihre Geltung auf der Ebene des nationalen Rechts beseitigt.

Zweifellos könnte eine höherrangige Vorschrift – also eine Verfassungsvorschrift – dem deutschen Gesetzgeber diese Vorgaben machen. Eine Verfassungsvor-

schrift des Inhalts, wonach die Zuordnung einer DBA-Vorschrift zur deutschen Rechtsordnung überhaupt nicht oder nur durch explizite Anordnung des Gesetzgebers endgültig beendet werden kann, lässt sich aber nicht ausmachen. Vielmehr stellt das deutsche Verfassungsrecht nationale Steuergesetze und DBA-Vorschriften auf dieselbe Stufe und scheint ihnen wechselseitig die Möglichkeit der Derogation einzuräumen. Kann die Zuordnung einer DBA-Vorschrift zur deutschen Rechtsordnung vom deutschen Gesetzgeber endgültig beendet werden, würde es auch keinen Sinn machen, dafür eine explizite Anordnung zu verlangen.

Somit zeigt sich, dass auch in diesen Fällen die Klärung durch Interpretation erfolgt: „Überschreibt“ der deutsche Gesetzgeber eine DBA-Vorschrift durch nationales Steuerrecht, so hat er die Möglichkeit, diese Vorschrift im Anwendungsbereich der entgegenstehenden nationalen Steuervorschrift für Zwecke des nationalen Rechts zu vernichten, also insoweit ihre Geltung im nationalen Recht endgültig zu beenden, oder aber ihr nur für die Dauer der Geltung der nationalen Steuervorschrift Anwendungsvorrang zuzuerkennen. Wie die Anordnung des Gesetzgebers, mit der er die „überschreibende“ deutsche Steuervorschrift geschaffen hat, zu verstehen ist, ist im Interpretationsweg zu klären. Gleiches gilt dann auch für die spätere Aufhebung der „überschreibenden“ Vorschrift: Die Interpretation dieser Vorschrift entscheidet darüber, ob der Gesetzgeber damit gleichzeitig den Anwendungsvorrang der bis dahin bestehenden nationalen Steuervorschrift gegenüber der DBA-Vorschrift bloß beendet hat, oder ob er damit implizit auch die Fortsetzung der Nichtanwendung dieser DBA-Vorschrift oder gar die Zuordnung der DBA-Vorschrift zum nationalen Recht insoweit endgültig beendet hat.

Bei der Klärung beider Interpretationsfragen wird auch dem Grundsatz der völkerrechtskonformen Interpretation Bedeutung beizumessen sein. Dabei handelt es sich um Argumente, die im Rahmen der systematischen Auslegung ihren Platz haben. Im Zweifel wird daher die Vermutung greifen, dass der „überschreibende“ Gesetzgeber bloß den Anwendungsvorrang der entgegenstehenden Vorschrift des nationalen Steuerrechts verfügt und der die Aufhebung dieser Vorschrift verfügende Gesetzgeber diesen Anwendungsvorrang beendet hat. Aber auch hier gilt: Lassen sich im Rahmen der Interpretation auch andere Argumente finden, die in eine andere Richtung deuten, können diese Argumente je nach ihrer Überzeugungskraft auch den Ausschlag geben.

Einzuräumen ist, dass die Frage, ob die „überschreibende“ Steuervorschrift die Zuordnung der widersprechenden DBA-Vorschrift im Anwendungsbereich der nationalen Steuervorschrift bereits endgültig beendet oder bloß den Anwendungsvorrang bewirkt, zunächst nicht von praktischer Bedeutung ist. Entscheidend ist im dargestellten hypothetischen Beispielfall, ob der die „überschreibende“ nationale Steuervorschrift aufhebende Gesetzgebungsakt den Anwendungsvorrang wieder beseitigt. Die Beseitigung dieses Anwendungsvorrangs könnte man sich auch als Wieder-in-Geltung-Setzung der DBA-Vorschrift vorstellen, wenn man den ersten gesetzgeberischen Akt als Derogation deutet.³⁴ Allerdings mutet diese Konstruktion

³⁴ Vgl. auch die in diese Richtung gehenden rechtstheoretischen Überlegungen von Walter/Thiener Untersuchungen zur Reinen Rechtslehre II, 1988, 11 (33).

jedenfalls vor dem Hintergrund der Verfassungsrechtslage in Deutschland zumindest umständlich an;³⁵ Denn dann wäre die Wieder-in-Geltung-Setzung der DBA-Norm als neuerliche Erlassung eines Zustimmungsgesetzes im Hinblick auf eine einzelne DBA-Vorschrift zu deuten.

In jedem Fall ist jeder einzelne gesetzgeberische Akt für sich zu interpretieren. Die vom BFH gewählte Vorgangsweise überzeugt daher nicht völlig: Er hat der späteren DBA-Vorschrift im Ergebnis die Eignung abgesprochen, der Vorschrift des § 50d Abs. 8 EStG überhaupt derogieren zu können. Er hat sich nämlich zu einem guten Teil auf den eindeutigen Wortlaut des – früher geschaffenen – § 50d Abs. 8 EStG und die in dieser Vorschrift zum Ausdruck kommende Zielsetzung, den DBA zu „derogieren“, bezogen.³⁶ Wenn es nur auf die Interpretation dieser Vorschrift ankommt, ist dem Gesetzgeber generell die Möglichkeit genommen, im Wege der Zustimmung zu einem DBA die Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG im Anwendungsbereich des DBA zu beseitigen. Dies läuft auf einen höheren Rang des nationalen Steuerrechts gegenüber den DBA hinaus, für den es im deutschen Verfassungsrecht keinen Anhaltspunkt gibt. Überzeugend wäre es daher, jede nach Schaffung des § 50d Abs. 8 EStG dieser Vorschrift widersprechende DBA-Regelung gesondert darauf zu untersuchen, ob ihr zuzusinnen ist, Vorrang gegenüber § 50d Abs. 8 EStG in Anspruch zu nehmen. Da es hier um die Anwendung der Vorschrift im nationalen Recht geht, ist von Bedeutung, wie der Akt des Gesetzgebers, mit dem er das Zustimmungsgesetz erlassen hat, zu verstehen ist. Der BFH hat zwar auch die Regelungen des DBA angesprochen, dabei aber vergleichsweise geringen Aufwand getrieben: Er hat sich im Wesentlichen mit dem Hinweis, dass der Wille des Normgebers zu einem „national law override“ nicht „ersichtlich“ war, begnügt.³⁷ Offenbar hätte nach Auffassung des BFH der Vorrang des DBA – in besonderer Weise – klar und zweifelsfrei aus dem Abkommen hervorgehen müssen.³⁸ Dem liegt möglicherweise die These zugrunde, dass der zeitlich vorangegangene treaty override die anzulegenden Maßstäbe bei der Interpretation der jüngeren DBA-Vorschrift verändert. Dies überrascht insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass DBA über weite Strecken den Musterabkommen der OECD folgen und von ihnen als bilaterale Verträge nicht immer erwartet werden kann, auf spezifische Entwicklungen in nur einem der beiden Vertragsstaaten ausdrücklich Bedacht zu nehmen, und etwa deshalb ihren Anspruch der Schrankenwirkung gegenüber dem nationalen Recht für bestimmte Konstellationen noch besonders herauszustreichen.

³⁵ Kritisch auf rechtstheoretischer Ebene auch Österreichische Juristenkommission/Wiederin Der Österreich-Konvent, 2004, 49 (54) Fn. 252.

³⁶ BFH 25.5.2016 – I R 64/13, DStR 2016, 2087 Rn. 17.

³⁷ Differenzierendere Überlegungen am Beispiel anderer jüngerer DBA finden sich z. B. bei Kempermann IStR 2016, 362.

³⁸ Ähnlich aber Heckmann Geltungskraft und Geltungsverlust von Rechtsnormen, 1997, 170.

IV. Abschließende Würdigung

Bei den hier gewonnenen Ergebnissen weiß ich mich jedenfalls im Hinblick auf das Bemühen, Fälle des Widerspruchs zwischen DBA-Vorschrift und nationaler Steuervorschrift nicht generell zu lösen, sondern in jedem konkreten Fall als Aufgabe der Auslegung anzusehen, in Übereinstimmung mit *Jürgen Lüdicke*: In seiner vor mehr als zehn Jahren – und damit auch noch vor der eingangs erwähnten Rechtsprechung von BVerfG und BFH – veröffentlichten Monographie „Überlegungen zur deutschen DBA-Politik“ wendet er sich gegen eine generelle Unzulässigkeit von „treaty override“ und plädiert für eine abwägende Vorgangsweise: Er weist darauf hin, dass im Fall eines „Vorrang beanspruchende[n] Gesetz[es]“ Formulierungen wie „ungeachtet des Abkommens“, „werden durch die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht berührt“ oder „ungeachtet des Wortlauts des Abkommens“ verwendet werden:³⁹ „Andere Vorschriften regeln ohne Verwendung dieser Ausdrücke in eindeutiger Weise, dass günstige Bestimmungen eines DBA unter gewissen Voraussetzungen nicht angewendet werden. Aus dem Vorhandensein derartiger Formulierungen wird üblicherweise auf das Vorhandensein eines treaty override geschlossen.“ Somit ist es nach *Jürgen Lüdicke* eine Frage der Auslegung, ob eine nationale Steuervorschrift Vorrang vor dem Abkommen in Anspruch nehmen kann.

Noch deutlicher wird dies bei *Jürgen Lüdickes* Ausführungen zu „Treaty Override und später abgeschlossene[n] DBA“, mit denen er hier das letzte Wort haben soll:⁴⁰

„Zwar könnte man die Auffassung vertreten, dass die das treaty override enthaltende Vorschrift auch gegenüber einem später abgeschlossenen DBA gemäß ihrem Zweck als die speziellere und damit vorrangig anzuwendende Vorschrift anzusehen ist. Im Hinblick auf die allgemeine Regel des § 2 AO sowie den im Falle einer Normenkonkurrenz ebenfalls heranzuziehenden Grundsatz, wonach das spätere Gesetz dem früheren im Zweifel vorgeht, sprechen allerdings auch Argumente dafür, dass ein treaty override mangels eines entsprechenden Vorbehalts in einem später abgeschlossenen DBA keine Wirkung hat. Für diese Auffassung spricht zudem das aus der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes abgeleitete Gebot völkerrechtsfreundlicher Auslegung des nationalen Rechts. Möglicherweise müssen mit Blick auf die vielen neuen treaty overrides noch Grundsätze entwickelt werden, anhand derer durch Auslegung der innerstaatlichen Norm einerseits und der DBA-Bestimmung andererseits der jeweilige Vorrang festgestellt werden kann.“

³⁹ *Lüdicke* Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, 35.

⁴⁰ *Lüdicke* Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, 38.

