

§ 9 Verdeckter rückwirkender Treaty Override

Robert Pracht

I. Hinführung

Treaty Overrides beschäftigen die Steuer- und Völkerrechtswissenschaft schon seit geraumer Zeit. Allgemein wird mit diesem Begriff der Umstand beschrieben, dass sich ein nationaler Gesetzgeber über völkerrechtlich getroffene Regelungen einseitig hinwegsetzt (sog. Vertragsüberschreibung).¹ Zulässig sind derartige Treaty Overrides – so die erste These – entgegen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nur unter bestimmten Voraussetzungen und lediglich als ultima ratio. Keinen Unterschied macht es – zweite These –, ob es sich um eine bewusste oder vermeintlich unbewusste Vertragsüberschreibung handelt. Eine echte Rückwirkung ist bei Treaty Overrides – so die abschließende dritte These – ausgeschlossen.

Im Internationalen Steuerrecht finden sich Beispiele für Treaty Overrides in § 50d EStG. Anlass für diesen Beitrag ist die Regelung des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG, die einen Treaty Override mit rückwirkender Wirkung in Bezug auf die grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern beinhaltet. Der Bundesfinanzhof war von der Verfassungswidrigkeit dieser Norm überzeugt und leitete daher im Jahr 2013 ein Normenkontrollverfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG ein.² Nach einem zwölf Jahre später ergangenen Hinweis des Bundesverfassungsgerichts auf die fehlende Entscheidungserheblichkeit³

¹ Siehe K. Wagner, in: Brandis/Heuermann, EStG, Stand: 176. EL 04.2025, § 50d Rn. 42: „unilaterale[r] ‚Bruch‘ des völkerrechtlich Vereinbarten“.

² BFH, Beschl. v. 11.12.2013, I R 4/13, IStR 2014, 217 ff.

³ Vom Bundesverfassungsgericht wurde beanstandet, dass in dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der inländischen GmbH & Co. KG auch Feststellungen zu einer atypisch stillen Gesellschaft mitenthalten waren, was nach der neueren Rechtsprechung des BFH unzulässig ist (siehe bspw. BFH, Urt. v. 19.11.2024, VIII R 10/22). Bereits aus diesem – verfahrensrechtlichen – Grund müsse der Feststellungsbescheid vollständig aufgehoben werden.

der Vorlage hob der Bundesfinanzhof seinen Aussetzungs- und Vorlagebeschluss auf, woraufhin das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 4. Juli 2025 das verfassungsgerichtliche Verfahren einstellte.⁴ Insofern verbleiben weiter Unklarheiten über die Verfassungsmäßigkeit des Treaty Overrides in § 50d Abs. 10 EStG. Bevor hierauf näher eingegangen wird (III.), lohnt aber ein Blick auf die allgemeine Zulässigkeit des Treaty Overrides, wozu bereits seit dem Jahr 2015 verfassungsgerichtliche Rechtsprechung vorliegt (II.).

II. Zulässigkeit des Treaty Override im Allgemeinen

Mit einem Treaty Override setzt sich der Gesetzgeber über seine völkerrechtliche Bindung zu seinem Vertragsstaat innerstaatlich hinweg und trifft im nationalen Recht eine im Verhältnis zum völkerrechtlichen Vertrag abweichende Regelung. Die Frage nach der Zulässigkeit entzweite sowohl die völkerrechtliche als auch die steuerrechtliche Wissenschaft jedenfalls bis zu einem grundlegenden Judikat des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 2015.⁵

1. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu § 50d Abs. 8 EStG

Streitgegenständlich war hier die – auch heute noch geltende – Regelung des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG, wonach eine Freistellung von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ungeachtet von Doppelbesteuerungsabkommen nur gewährt wird, soweit nachgewiesen wird, dass der zur Besteuerung berechnete Staat auf sein Recht verzichtet hat oder die festgesetzten Steuern tatsächlich entrichtet wurden.

⁴ BVerfG, Beschl. v. 04.07.2025, 2 BvL 15/14, IStR 2025, 563.

⁵ BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 ff.

Die Senatsmehrheit – Richterin *König* gab ein Sondervotum⁶ ab – kam zu dem Ergebnis, dass es dem unmittelbar demokratisch legitimierten Gesetzgeber möglich sein müsse, von einer völkerrechtlich wirksamen Verpflichtung innerstaatlich abzuweichen.⁷ Völkerrechtliche Verträge werden durch ein Zustimmungsgesetz im Sinne des Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG in nationales Recht transformiert und erhalten hierdurch in der Normenhierarchie den Rang eines formellen Bundesgesetzes.⁸ Es gelte der *lex-posterior* Grundsatz, um zu verhindern, dass ein neugewählter Bundestag an Entscheidungen des vorherigen Parlaments gebunden sei.⁹ Der Gesetzgeber sei lediglich an die Verfassung, nicht aber auch an die von ihm erlassenen formellen und materiellen Gesetze gebunden.¹⁰ Aus dem ungeschriebenen verfassungsrechtlichen Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit folge nichts anderes, da sich aus diesem keine Pflicht ergebe, völkerrechtliche Verträge uneingeschränkt zu befolgen.¹¹

2. Überzeugungskraft der Rechtsprechung

Das erscheint zu starr. Aus der richtigerweise angenommenen Gleichrangigkeit von Zustimmungsgesetzen zu völkerrechtlichen Verträgen und späteren Parlamentsgesetzen folgt noch nicht zwingend die Anwendbarkeit der *lex-posterior*-Regel.¹² In bestimmten – und begründungsbedürftigen – Situationen kann diese Kollisionsregel ausnahmsweise keine Geltung beanspruchen. Dies gilt allgemein für sog. Obergesetze, die insbesondere im Finanzverfassungsrecht anzutreffen sind: Wegen Art. 109 Abs. 4 GG

⁶ BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (44 ff.). Richterin *König* plädiert für eine Einzelabwägung zwischen Demokratieprinzip auf der einen und Rechtsstaatsprinzip in Verbindung mit der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes auf der anderen Seite, zwischen Überschreibung des völkerrechtlichen Vertrags aus beachtenswerten Gründen einerseits und dessen Weiterbeachtung andererseits. Bei dieser Abwägung komme dem Gesetzgeber ein Einschätzungsspielraum zu, der in begrenztem Rahmen vom Bundesverfassungsgericht überprüft werden könne.

⁷ BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (21 ff. Rn. 51 ff.).

⁸ BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (18 Rn. 43).

⁹ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (Ls. 3).

¹⁰ BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (36 Rn. 85).

¹¹ Vgl. BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (Ls. 4).

¹² Siehe K. Vogel, JZ 1997, 161 (162).

steht beispielsweise das Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) in der Normenhierarchie zwar unter der Verfassung, aber über anderen formellen Bundesgesetzen wie insbesondere der Bundeshaushaltsordnung (BHO).¹³

Die Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes, seine „offene Staatlichkeit“, die in unterschiedlichen Verfassungsbestimmungen zum Ausdruck kommt, vermag auch für Zustimmungsgesetze zu völkerrechtlichen Verträgen eine im Ansatz höhere normenhierarchische Stellung zu begründen. Allerdings kann es sich dabei um keinen absoluten Vorrang handeln, da anderenfalls die Bewegungsfreiheit des Gesetzgebers und die aus dem Demokratieprinzip folgende grundsätzlich notwendige Reversibilität getroffener politischer Entscheidungen, auf die das Bundesverfassungsgericht zutreffend verweist, über die Maßen beschränkt würde.

Insofern ist die von *Doris König*¹⁴ und anderen¹⁵ vorgeschlagene „Abwägungslösung“ durchaus überzeugend: Zur Ausbalancierung der gegenläufigen Pole – Demokratieprinzip auf der einen Seite, Völkerrechtsfreundlichkeit auf der anderen Seite – sind die Gründe für einen Treaty Override zu untersuchen. Grundsätzlich darf er nur letztes Mittel sein, um einem als nicht (mehr) hinnehmbar empfundenen Zustand abzuhelpen. Für eine sofortige einseitige Vertragsüberschreitung bedarf es darüber hinaus noch besonderer Gründe, die das Gewicht des völkerrechtlichen „Wortbruchs“¹⁶ überwiegen. Vorrangig sind Verhandlungen über eine Änderung des Abkommens oder dessen Kündigung für die Zukunft.¹⁷ Für die Legislative bedeutet dies, auf die Bundesregierung durch politischen Einfluss, Entschlie-

¹³ Ungeachtet einer fehlenden ausdrücklichen Ermächtigung nimmt das Bundesverfassungsgericht darüber hinaus an, dass für die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens zwischen dem Bund und den Ländern der Erlass eines sog. Maßstäbengesetzes notwendig ist, das wiederum oberhalb anderer Parlamentsgesetze – insbesondere des Finanzausgleichsgesetzes (FAG) –, aber unterhalb der Verfassung steht (siehe BVerfG, Urt. v. 11.11.1999, 2 BvF 2/98 u.a., BVerfGE 101, 158 ff.).

¹⁴ BVerfG, Beschl. v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (44 ff.).

¹⁵ Statt einiger *K.D. Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO, Stand: 170. EL 05.2022, § 2 Rn. 5b.

¹⁶ *K. Vogel*, JZ 1997, 161 ff.

¹⁷ Siehe in diesem Zusammenhang auch *K. Vogel*, JZ 1997, 161 (167), der die Völkerrechtsfreundlichkeit in einen engen Zusammenhang mit dem Rechtsstaatsprinzip bringt: „Da unser Staat sich von Verträgen auf angemessene Weise zu lösen vermag, verstößt ein Wortbruch des Bundesgesetzgebers gegen seine Bindung an das Recht [...]“. Ähnlich *A. Rust/E. Reimer*, IStR 2005, 843 (847 f.).

ßungen und letztlich durch ein konstruktives Misstrauensvotum respektive dessen Androhung Druck auszuüben, da Verhandlungen über völkerrechtliche Verträge klassisches Terrain der Exekutive sind.¹⁸

Hierfür bedarf es keines Rückgriffs beziehungsweise keiner „Aufladung“ mit dem Rechtsstaatsprinzip. Zu naheliegend erscheint hier der Einwand, dass der Gesetzgeber ausweislich von Art. 20 Abs. 3 GG lediglich an die Verfassung, im Unterschied zu Rechtsprechung und ausführender Gewalt aber nicht an die von ihm geschaffenen Gesetze gebunden ist.¹⁹ Möglicherweise entstammen die Versuche, das Rechtsstaatsprinzip mit der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes zu verbinden, aus einer für möglich gehaltenen Übertragung der Argumentation des Bundesverfassungsgerichts in seiner Görgülü-Rechtsprechung²⁰. Jedenfalls für die hiesigen Fälle der Abkommensüberschreibung, bei der nicht Rechtsprechung und Verwaltung, sondern die Legislative im Zentrum steht, erbringt eine Argumentation mit dem Rechtsstaatsprinzip nur wenig Früchte.

III. Zulässigkeit eines unbewussten und rückwirkenden Treaty Overrides

Nach dieser allgemeinen Kritik an der bedenklich weitgehenden Zulässigkeit eines Treaty Overrides in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und dem ihm folgenden Schrifttum²¹ seien die Besonderheiten der eingangs erwähnten Regelung in § 50d Abs. 10 EStG herausgearbeitet. Die Bestimmung wurde im Jahr 2008 eingeführt und beanspruchte Geltung für alle zu diesem Zeitpunkt noch offenen Steuerfälle. Hieraus folgt auch das verfassungsrechtliche Neuland eines solchen Treaty Override, weil dieser – im Unterschied zu dem vom Bundesverfassungsgericht entschiedenen Fall

¹⁸ So auch *M. Valta/R. Stendel*, *StuW* 2019, 340 (353).

¹⁹ Siehe *BVerfG*, *Beschl. v. 15.12.2015*, 2 BvL 1/12, *BVerfGE* 141, 1 (22 f. Rn. 54).

²⁰ *BVerfG*, *Beschl. v. 14.10.2004*, 2 BvR 1481/04, *BVerfGE* 111, 307 (Ls. 1): „Zur Bindung an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 GG) gehört die Berücksichtigung der Gewährleistungen der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten und der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte im Rahmen methodisch vertretbarer Gesetzesauslegung.“

²¹ Siehe nur statt vieler *M. Krumm*, *AöR* 138 (2016), 363 (386 ff.) und *K. Wagner*, in: *Brandis/Heuermann*, *EStG*, Stand: 176. EL 04.2025, § 50d Rn. 46.

zu § 50d Abs. 8 EStG – mit einer Rückbewirkung von Rechtsfolgen respektive einer echten Rückwirkung²² verbunden war.

1. Norminhalt des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG

In § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG geht es um die Behandlung von Einkünften aus Sondervergütungen bei einer Mitunternehmerschaft.²³ Die Bestimmung ordnet an, dass wenn auf eine Vergütung im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Hs. 2 und Nr. 3 Hs. 2 EStG die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung anzuwenden sind und das Abkommen keine solche Vergütungen betreffende ausdrückliche Regelung enthält, die Vergütung für Zwecke der Anwendung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausschließlich als Teil des Unternehmensgewinns des vergütungsberechtigten Gesellschafters gilt. Ziel der Regelung ist es also, dass für Zinsen, die einem Gesellschafter aus der Überlassung eines Gesellschafterdarlehens zufließen, nicht Art. 11 DBA-MA zur Anwendung gelangen soll, sondern Art. 7 DBA-MA. Es soll sich also um Bestandteile des Unternehmensgewinns handeln.²⁴ Nach der Intention des Gesetzgebers ist damit beabsichtigt, eine Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Gesellschafter sicherzustellen.

Der Vorlagebeschluss des BFH aus dem Jahr 2013 argumentierte – freilich in Unkenntnis der späteren Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts – noch stark für eine generelle Unzulässigkeit jeglicher Treaty Overrides, erkannte aber auch das besondere Problem der echten Rückwirkung.²⁵ Bevor hierauf zurückzukommen ist, sei aber zuvor noch eine andere kleine Auffälligkeit im Zusammenhang mit § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG beleuchtet.

²² Zu den beiden verwendeten, inhaltlich gleichbedeutenden Begrifflichkeiten des Ersten und Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts: *K.-P. Sommermann*, in: *Huber/Voßkuhle*, GG, 8. Aufl. 2024, Art. 20 Rn. 294.

²³ *C. Sternberg*, in: *Kirchhof/Mellinghoff/Kube*, EStG, Stand: 329. EL 10.2022, § 50d Rn. F 1; *K. Wagner*, in: *Brandis/Heuermann*, EStG, Stand: 176. EL 04.2025, § 50d Rn. 162.

²⁴ *C. Sternberg*, in: *Kirchhof/Mellinghoff/Kube*, EStG, Stand: 329. EL 10.2022, § 50d Rn. F 2.

²⁵ BFH, Beschl. v. 11.12.2013, I R 4/13, IStR 2014, 217 ff. (Rn. 29 ff.).

2. Verdeckter Treaty Override

Ausweislich der Gesetzesbegründung wollte der Gesetzgeber nicht bewusst eine Abkommensüberschreibung durchführen, sondern war der Auffassung, durch die Regelung den Ausdruck „Unternehmensgewinne“, der in den Doppelbesteuerungsabkommen nicht definiert wird, klarzustellen.²⁶ Diese Motivlage wird auch dadurch bestärkt, dass im Rahmen des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG auf den sonst üblichen Passus „ungeachtet des Abkommens“ (siehe zum Beispiel § 50d Abs. 8 Satz 1, Abs. 9 Satz 1 und Abs. 11 Satz 1 EStG) verzichtet wird.²⁷

Dieser „verdeckte“ Treaty Override ist im Ergebnis aber nicht anders zu behandeln als ein „bewusster“ Treaty Override, da anderenfalls der Gesetzgeber durch Verschleierung seiner Absichten und eine geschickte Wortwahl im Gesetz sich vom Vorwurf einer bewussten Abkommensüberschreibung lossagen könnte. Entscheidend ist also nicht die Absicht des Gesetzgebers, sondern die inhaltliche Qualifikation eines Treaty Overrides.²⁸ Ein solcher ist hier indes anzunehmen, weil von der abkommensrechtlichen autonomen Qualifikation, dass der entsprechende Artikel in den Doppelbesteuerungsabkommen zu den Zinseinkünften zur Anwendung gelangen soll, abgewichen wird.²⁹

3. Echte Rückwirkung

In § 52 Abs. 59a EStG war angeordnet, dass die Vorschrift des § 50d Abs. 10 EStG auch für alle noch nicht bestandskräftig abgeschlossenen Steuerfälle Geltung beanspruchen soll. So betraf der Vorlagebeschluss des

²⁶ Siehe BT-Drs. 16/11108, S. 23: „In einer solchen Regelung ist keine Überschreibung (treaty override) eines DBA zu sehen; denn es geht lediglich um eine – der Auffassung des BFH widersprechende – innerstaatlich verbindliche Auslegung des DBA-Ausdrucks ‚Unternehmensgewinne‘, den die DBA selbst nicht definieren.“

²⁷ BFH, Beschl. v. 11.12.2013, I R 4/13, IStR 2014, 217 ff. (Rn. 38).

²⁸ So auch *M. Schwenke*, DStR 2018, 2310 (2313) und *K. Wagner*, in: Brandis/Heuermann, EStG, Stand: 176. EL 04.2025, § 50d Rn. 42, der entscheidend die Wirkungsweise betrachtet.

²⁹ Vgl. *G. Frotscher*, in: Frotscher/Geurts, EStG, Stand: 227. EL 02.2022, § 50d Rn. 197; *C. Sternberg*, in: Kirchhof/Mellinghoff/Kube, EStG, Stand: 329. EL 10.2022, § 50d Rn. F 4.

Bundesfinanzhofs auch einen Steuerfall betreffend das Streitjahr 2000. Normiert wurde durch diese Regelungen also ein zeitlich unbefristeter rückwirkender Treaty Override auch für zeitlich weit zurückliegende Veranlagungszeiträume, in denen die Steuerschuld bereits entstanden war (vgl. § 38 AO). Eine solche echte Rückwirkung beziehungsweise Rückbewirkung von Rechtsfolgen³⁰ ist nach übereinstimmender Auffassung von Rechtsprechung und Schrifttum nur unter besonderen und engen Voraussetzungen möglich.³¹ Die Unzulässigkeit, also Verfassungswidrigkeit, einer solchen echten Rückwirkung ist die Regel.³² Nach Auffassung des Bundesrates sei im Rahmen des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG eine echte Rückwirkung aber zulässig, weil sich infolge der unklaren Rechtslage und einer fehlenden gefestigten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kein schutzwürdiges Vertrauen habe bilden können.³³

Bei durch Zustimmungsgesetz zu Doppelbesteuerungsabkommen ratifizierten völkerrechtlichen Verträgen dürfte indes – insbesondere bei Heranziehung des hier präferierten Abwägungsmodells – die Zulässigkeit einer echten Rückwirkung ausgeschlossen sein. Denn in diesem Fall ist das grundrechtlich begründete Vertrauen der Steuerpflichtigen auf die Geltung der im Doppelbesteuerungsabkommen getroffenen Regelung und die Einhaltung völkervertraglich getroffener Absprachen so gewichtig, dass es sich im Verhältnis zu etwaigen, sich nicht im Fiskalinteresse erschöpfenden, staatlichen Interessen durchsetzt. Nur aus überragenden – hier indes nicht ersichtlichen Gründen – kann ausnahmsweise auch eine echte Rückwirkung bei einem Treaty Override möglich sein – insbesondere, wenn nur auf diese Weise ein verfassungsmäßiger Zustand hergestellt werden kann. Daran dürfte es im (Internationalen) Steuerrecht indes in aller Regel fehlen, sodass diese Ausnahme theoretisch bleibt.

³⁰ Siehe dazu nur *K.-P. Sommermann*, in: Huber/Voßkuhle, GG, 8. Aufl. 2024, Art. 20 Rn. 294.

³¹ Grundlegend BVerfG, Beschl. v. 23.3.1971, 2 BvL 2/66, BVerfGE 30, 367 (387 ff.): (1) Erwartbarkeit einer Neuregelung, (2) unklare und verworrene Rechtslage beziehungsweise Zweifel an Verfassungsmäßigkeit, (3) Eintritt eines nur ganz unerheblichen Schadens oder (4) zwingende Gründe des Allgemeinwohls.

³² BVerfG, Urt. v. 31.10.2023, 2 BvR 900/22, BVerfGE 166, 359 (413 Rn. 145).

³³ Vgl. BR-Drs. 139/13, S. 148. Zustimmend *H. Kube*, StuW 2023, 18 (28), der auch auf das Hin und Her zwischen Gesetzgebung und Rechtsprechung hinweist.

Ein rückwirkender Treaty Override ist nicht nur ein das Ansehen Deutschlands in der Internationalen Rechtsgemeinschaft potenziell schädigender Akt gegenüber dem Vertragsstaat, sondern verletzt Steuerpflichtige in ihrem berechtigten Vertrauen auf die innerstaatliche Geltung von durch Zustimmungsgesetz in die nationale Rechtsordnung übertragenen völkerrechtlichen Verträgen. Die echte Rückwirkung ist also jedenfalls im Anwendungsbereich des § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG verfassungsrechtlich ausgeschlossen.³⁴

IV. Fazit

Treaty Overrides im Steuerrecht sind anders als vom Bundesverfassungsgericht angenommen nicht schlechthin ohne jegliche Einschränkungen verfassungsgemäß. Der lex-posterior-Grundsatz gilt wegen der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes und seiner „offenen Staatlichkeit“ nicht uneingeschränkt. Vielmehr ist grundsätzlich mittels einer Abwägung zu ermitteln, ob sich der aus dem Demokratieprinzip ergebende Gedanke einer Reversibilität getroffener politischer Entscheidungen oder das sich aus der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes ergebende Prinzip des Festhaltens an dem völkervertraglich Vereinbarten („pacta sunt servanda“) durchsetzt. Eine Abkommensüberschreibung muss ultima ratio sein; völkerrechtliche Maßnahmen zur Änderung oder Beendigung des völkerrechtlichen Vertrags sind vorrangig.³⁵

Dass ein Treaty Override vom Gesetzgeber vermeintlich nicht bewusst erfolgt und sich insbesondere nicht eindeutig im Gesetzeswortlaut durch die Formulierung „ungeachtet des Abkommens“ widerspiegelt, ist unbeachtlich. Entscheidend ist eine materielle Betrachtung, ob eine vom völkerrechtlichen Vertrag abweichende inhaltliche Regelung getroffen wird.

³⁴ So auch mit anderer Begründung *G. Frotscher*, in: *Frotscher/Geurts*, EStG, Stand: 227. EL 02.2022, § 50d Rn. 191; *C. Sternberg*, in: *Kirchhof/Mellinghoff/Kube*, EStG, Stand: 329. EL 10.2022, § 50d Rn. A 42 f. und F 6.

³⁵ *K.D. Drißen*, in: *Tipke/Kruse*, AO, Stand: 170. EL 05.2022, § 2 Rn. 5b; *M. Lehner*, IStR 2016, 217 (219).

Echte Rückwirkungen respektive die Rückbewirkung von Rechtsfolgen sind ausgeschlossen. Das Vertrauen der Betroffenen in die Geltung des völkerrechtlichen Vertrags ist in hohem Maße schutzwürdig. Selbst wenn also die oben genannte Abwägung ein Treaty Override erlauben sollte, so ist jedenfalls eine Rückbewirkung der Rechtsfolgen in aller Regel ausgeschlossen.

Die Regelung in § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG erweist sich vor diesem Hintergrund als verfassungswidrig. Da dem Bundesverfassungsgericht eine Klärung der Verfassungsmäßigkeit aus verfahrensrechtlichen Gründen verwehrt blieb, ist der Gesetzgeber zur Aufhebung der Vorschrift aufgerufen.

Rückwirkende Treaty Overrides sind auch in anderen Absätzen des § 50d EStG anzutreffen: Eine weitere Vorlage des Bundesfinanzhofs³⁶ zur Verfassungsmäßigkeit des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG hat das Bundesverfassungsgericht in einem zum Ende des Jahres 2025 veröffentlichten Beschluss – wiederum mangels Entscheidungserheblichkeit – als unzulässig eingestuft.³⁷ Auch dieser verfahrensrechtlich begründeten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts lassen sich keine Aussagen zu den hier behandelten Rechtsfragen entnehmen.

³⁶ Vgl. BFH, Beschl. v. 20.08.2014, I R 86/13, DStR 2014, 2065 (2072 f. Rn. 37 ff.).

³⁷ BVerfG, Beschl. v. 21.10.2025, 2 BvL 21/14.