

Динамика договорного права и корректировка договора: перспективы открытого конституционализма

Маттиас Фальта *, Роберт Стендель **

* Маттиас Фальта – доктор права, профессор и заведующий кафедрой публичного и налогового права Университета Гейне, г. Дюссельдорф.

** Роберт Стендель – научный сотрудник Гейдельбергского Института Макса Планка иностранного публичного и международного права.

"Дайджест публичного права" Гейдельбергского Института Макса Планка выражает благодарность авторам за разрешение перевести и опубликовать данный материал. Оригинал см. **Matthias Valta, Robert Stendel, *Dynamik des Völkervertragsrechts und treaty override – Perspektiven des offenen Verfassungsstaats***, в: MPIL Research Paper Series No. 2019-18.

Содержание:

А. Решение Федерального Конституционного суда	135
В. Налогово-правовой контекст решения ФКС	137
С. «Переопределение договора» с точки зрения международного права	140
I. Истинный и неистинный <i>treaty override</i>	140
II. Возможности и пределы толкования и реконструкции международно-правовых договоров	143
1. Общая оговорка о злоупотреблении	144
2. Толкование в рамках последующей практики государств	148
3. Молчаливое изменение договора путём последующей практики государств	153
III. Предварительные выводы	158
Д. Конституционно-правовые ответы	159

I. Неистинный <i>treaty override</i>	160
II. Истинный <i>treaty override</i>	163
1. Дифференцированный режим правовых последствий, установленный Основным Законом	164
2. Принцип приверженности международному праву и поиск правового баланса путём взвешивающей оценки правовых ценностей	165
a. Индукция: Принцип приверженности международному праву	165
b. Дедукция: <i>treaty override</i> – неконституционность <i>prima facie</i>	166
c. Оправдание <i>treaty override</i> , в частности, критерий необходимости	169
3. Решение Федерального Конституционного суда Германии	170
4. Критика	172
5. Неблагоприятные последствия?	176
E. Заключение	178

В статье¹ с позиций сегодняшнего дня даётся анализ основополагающего решения Федерального Конституционного суда Германии по вопросу конституционности корректировки или переопределения международных (налоговых) договоров. Для лучшего понимания затрагиваемой в этой взаимосвязи конституционно-правовой проблематики, связанной с данной концепцией, в статье, исследуются аспекты преодоления регулирования международных договоров прежде всего с точки зрения налогового права и международного публичного права. Международное договорное право при этом оказывается очень гибким и подлежащим изменениям в силу практики государств, в результате чего не всякое отклонение внутреннего права от формулировок договора равносильно нарушению международного права. При этом авторы предлагают классифицировать переопределение договора либо как подпадающее под категорию истинного переопределения договорного права, либо как неистинное переопределения, каждое из которых порождает различные правовые вопросы. Только в случае первой категории речь идет о нарушении

¹ В основе публикации лежит доклад, прочитанный *Матиасом Фальта* в Оснабрюкском Университете в октябре 2016 года. Впоследствии доклад был значительно переработан и дополнен автором совместно с *Робертом Стенделем*.

международного публичного права посредством одностороннего акта национального законодателя. Тем не менее, более частыми являются случаи неистинного переопределения, одно из которых и стало предметом рассмотрения в решении Федерального Конституционного суда. Именно по этой причине результат, найденный Федеральным Конституционным судом, следует приветствовать. В отличие от этого, в редком случае истинного переопределения договорного регулирования судебная практика ФКС должна быть дополнена в смысле установленного в Основном Законе ФРГ конституционного принципа уважения международного права (*Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes*). Авторы статьи предлагают решить проблему истинного переопределения договоров через процессуальные обязательства парламента. В соответствии с этим, истинное переопределение договорного регулирования является допустимым только в том случае, если парламент до этого попытался предотвратить нарушение путем соответствующего воздействия на правительство. Только в том случае, если это не удастся, переопределение договора может рассматриваться как соответствующее конституции в качестве *ultima ratio*.

А. Решение Федерального Конституционного суда

Договорное регулирование двойного налогообложения (ДРДН) вследствие решения Федерального Конституционного суда Германии (ФКС) от 15.12.2015² года попало в сферу внимания всей юридической экспертной общественности. Этим решением Суд признал конституционным «переопределение международного договора»,³ то есть его изменение более поздним внутренним законом. (Конституционная судья Кёниг (*König*) в особом мнении выразила своё явное разочарование по этому поводу.)⁴ Таким образом, ФКС отверг противоположный подход,⁵ предложенный Клаусом Фогелем (*Klaus Vogel*) и поддержанный в литературе, в рамках которого во главу угла ставились принцип

² Решение ФКС= BVerfG; BVerfG, v. 15.12.2015 - 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = NJW 2016, 1295 = DStR 2016, 359 = DVBl. 2016, 503.

³ См. к понятию и истории его возникновения: *D. Gosch*, IStR 2008, 413 и сл.

⁴ BVerfG v. 15.12.2015 - 2 BvL 1/12, E 141, 44-56.

⁵ См. в частности *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843 (847-849); см. также *Becker*, NVwZ 2005, 289 (291); *Stein*, IStR 2006, 505 (509).

приверженности Основного Закона ФРГ международному праву и концепт открытого конституционного государства.⁶

Решение ФКС вызвало множество замечаний в литературе.⁷ Теперь, по прошествии времени, в настоящей статье предпринимается попытка, с одной стороны, сделать «шаг назад», и обратиться к предварительному вопросу о том, когда собственно наличествует «переопределение договора». Здесь предполагается показать, что проблема «переопределения договора» хотя и не является первостепенной, но, тем не менее, не предстаёт преимущественно одномерной, как это часто утверждается. На основании этого, с другой стороны, при помощи сложившейся на сегодняшний момент судебной практики ФКС, касающейся принципа приверженности Основного Закона международному праву, следует показать непоследовательность принятого ФКС решения. В этом контексте авторы предлагают новый⁸ подход к поиску баланса между принципом приверженности международному праву и принципом демократии.

Для этого в статье сначала предстоит осветить налогово-правовую основу решения Федерального Конституционного суда (В). Затем, более подробно освещается международное договорное право и формулируется позиция, что оно характеризуется большей динамикой и ролью исполнительной власти, чем это устанавливается в судебной практике *Bundesfinanzhof* - Федерального Финансового суда (С). Сделанные в этих рамках выводы, затем, подвергаются конституционно-правовой оценке (D). В заключении в статье дается прогностическая оценка последствий решения ФКС (E).

⁶ См. *K. Vogel*, *Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr*, в: FS Höhn, 1995, S. 461 и далее; он же, JZ 1997, 163 и далее; см. также он же, IStR 2005, 29 (30).

⁷ См. например: *Fastenrath*, JZ 2016, 636-640; *Frenz*, DVBl. 2016, 509 и сл.; *Funke*, DÖV 2016, 833-839; *Heinke*, Der Staat 55 (2016), 393-413; *Hummel*, IStR 2016, 335-336; *Krüger*, DStZ 2016, 790-796; *Lehner*, IStR 2016, 217-220; *Mitschke*, DStR 2016, 376 и сл.; *Musil*, FR 2016, 297-302; *Payandeh*, NJW 2016, 1279-1282; *Stöber*, DStR 2016, 1889 и далее; *Weigell/Görlich*, IStR 2017, 772-774 [сравнение с решением Федерального суда Швейцарии].

⁸ Первое приближение уже *Stendel*, в: Kirchhof/Kube/Mußnug/Reimer (Hrsg.), *Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre*, HFSt 4, 2016, 227-230.

В. Налогово-правовой контекст решения ФКС

В международном налоговом праве, по общему правилу, как государство резидентства налогоплательщика (обычно это государство постоянного проживания), так и государство-источник доходов (государство происхождения доходов и имущества) имеют право обложения налогом (*Besteuerungsrecht*).⁹ Соответственно, реальной является угроза допустимого с точки зрения международного права¹⁰ двойного налогообложения, например, в том случае, если немецкий предприниматель владеет предприятием в другом государстве, если он покупает акции иностранных компаний или если гражданин Германии ездит на работу в Нидерландах, пересекая при этом государственную границу. Чтобы предотвратить такое нежелательное положение, государства в Соглашениях об избежании двойного налогообложения (СИДН) согласовывают свои взаимные налоговые требования. При этом они решают, кто будет осуществлять свое право налогообложения: государство резидентства, государство-источник доходов или в определенной пропорции - оба государства.

В дополнение к традиционной цели недопущения двойного налогообложения, в более новых Соглашениях и в Комментарий ОЭСР к Типовой Конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения в области доходов и имущества (в дальнейшем – Типовой Конвенции ОЭСР)¹¹ в возрастающей степени обращается внимание на регулирование вопросов недопущения отсутствия налогообложения в обоих государствах (так называемое «двойное необложение налога») или недопущения недостаточного (уменьшенного) налогообложения.¹² Теперь СИДН призваны также предотвратить положение, когда в результате применения правил СИДН налогообложения, в конечном счёте, вообще не происходит или оно реализуется в уменьшенном объёме. В деле, решённом ФКС, предметом рассмотрения Суда была норма § 50d абзаца 8 Федерального Закона «О налоге на доходы физических лиц» (Закона о налоге), которая содержала регулирование, направленное как раз на создание правил,

⁹ Это допустимо с точки зрения международного права и не нарушает суверенитет соответственно другого государства; лишь приведение в исполнение в отношении налоговой задолженности в другом государстве без согласия последнего является нарушением международного права.

¹⁰ См. по данному вопросу сноски 9, см. также *Stein*, IStR 2006, 505 и сл.

¹¹ Комментарий Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) к Типовой конвенции ОЭСР; рекомендации согласно ст. 18 lit. b) процессуального регламента ОЭСР.

¹² К вопросу о таком повороте см. *Lehner*, в: *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Auflage 2015, Grundlagen, Rn. 73, 155, 164 и далее.

препятствующих ситуации двойного отсутствия налогообложения. Истцы, проживавшие в Германии, получили доход от несамостоятельной трудовой деятельности (т.е. трудовой деятельности в качестве наёмного работника - **прим. Дайджеста**) в Турции. В СИДН, применимом на тот момент времени,¹³ предусматривалось, что Германия не будет осуществлять свое право налогообложения в отношении таких доходов, так называемое «освобождение от налога» (*Freistellung*). При этом § 50d абз. 8 Закона о налоге это освобождение связано с необходимостью предоставления доказательств, что в Турции был уплачен соответствующий налог.

Необходимость этого дополнительного требования объясняется тем, что в противном случае применимый метод освобождения от налога может привести к нежелательным пробелам в налогообложении. Поскольку освобождение основывается единственно на предположении, что государство-источник (в данном случае - Турция) произвело налогообложение. Но СИДН не предписывает такого налогообложения, для применения метода освобождения не осуществляется проверка того, было ли произведено налогообложение в государстве-источнике.¹⁴ Поэтому применение метода освобождения может привести к «двойному необложению» налога в том случае, если само государство-источник не взимает налог. В пользу такого недопущения абстрактной возможности двойного налогообложения, так называемого «виртуального двойного налогообложения»¹⁵ говорит, в первую очередь, то, что оно обеспечивает налоговую автономию государства-источника, сознательно не облагать доходы налогом или облагать их налогом иным образом.¹⁶ Однако, если такое необложение налогом не является сознательно индуцированным и тем более было согласовано обоими государствами,¹⁷ оно не реализует

¹³ BGVl. 1989 II S. 866 и далее.

¹⁴ См. по данному вопросу Федеральный Финансовый суд (ФФС)=BFH: BFH v. 14.12.1988 - I R 148/87, BStBl II 1989, 319, устоявшаяся судебная практика. Grundlegend RFH v. 3.10.1935 - III A 267/34, RStBl 1935, 1399 (1400); RFH v. 29.2.1940 - III 206/39, RStBl 1940, 532; рецепция начиная с BFH v. 7.7.1967 - III 210/61, BStBl 1967 III, 588 (589).

¹⁵ См. по данному вопросу BFH v. 14.12.1988 - I R 148/87, BStBl II 1989, 319, устоявшаяся судебная практика. Grundlegend RFH v. 3.10.1935 - III A 267/34, RStBl 1935, 1399 (1400); RFH v. 29.2.1940 - III 206/39, RStBl 1940, 532; Rezeption ab BFH v. 7.7.1967 - III 210/61, BStBl 1967 III, 588 (589).

¹⁶ RFH v. 29.2.1940 - III 206/39, RStBl 1940, 532; к вопросу о необходимости подобной автономии см. *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, S. 52 и далее, 249 и далее, 299.

¹⁷ См. к типологизации возможных правовых ситуаций см. *Jankowiak*, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, S. 58 и далее, 69 и далее. Здесь встают тогда особенно специфические вопросы недобросовестной налоговой конкуренции или вопросы контроля субсидий согласно ст. 107 и сл. Договора о

никакого автономного интереса (*Autonomieinteresse*).¹⁸ Это имеет место, в частности, в случае т.н. «негативных конфликтов квалификаций» (*Qualifikationskonflikte*)¹⁹ или уклонения от уплаты налогов. Результатом является нежелательное двойное налогообложение. Показательным образом случай, рассмотренный Федеральным Конституционным судом, демонстрирует эту проблему, поскольку без § 50d абзаца. 8 Закона о налоге двойное налогообложение дохода налогом возникает в результате уклонения от уплаты налогов в Турции, а не в результате осознанного решения об освобождении от налогообложения, принятого компетентными органами Турции.

В качестве реакции на подобные пробелы в налогообложении в более новой практике заключения СИДН и в Типовой Конвенции ОЭСР получили признание так называемые оговорки об «обязательном налогообложении» (*subject-to-tax-Klauseln*).²⁰ Такие положения обуславливают освобождение от налогообложения в государстве резидентства предоставлением доказательства о налоговом обременении данного дохода в государстве-источнике. Уклонение от уплаты налогов в Турции в условиях действия подобной оговорки имеет следствием, что Германия, тем не менее, осуществляет свое право налогообложения, благодаря чему снижается стимул к сокрытию имущества от обложения налогом.

Вместе с тем, старое германо-турецком СИДН, ставшее предметом судебного разбирательства в ФКС, не содержало такой *subject-to-tax* оговорки. Несмотря на то, что подобные оговорки могут быть введены путем изменения договора, такие поправки требуют, однако, многолетних

функционировании ЕС (см. исследование европейских субсидий с точки зрения налогового права в публикации в: Kube/Reimer (Hrsg.), *Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts*, HFSt 8, 2018), если речь идёт о привилегированном особом режиме для прежде нерезидентов (*Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht*, 2009, S.115 и сл.; *Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe*, 2014, S. 172 и далее).

¹⁸ *Valta, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe*, 2014, с. 225.

¹⁹ Под негативными конфликтами квалификации подразумеваются ситуации, в которых каждое из обоих государств на основе применения определений, установленных национальным законодательством, приходит к выводу, что право обложения налогом принадлежит соответственно другому государству, см. по данному вопросу *Lehner*, в: *Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rn. 96e*.

²⁰ Обозначается также термином «оговорки об обращении имущества» (*Rückfallklauseln*). См. в этом смысле *Prokisch*, в: *Vogel/Lehner, DBA, 6. Auflage 2015, Art. 1 Rn. 135e* и далее. Рецепция в текст Типовой конвенции ОЭСР была осуществлена только в 2000 году.

усилий по подготовке и ведению переговоров со стороны ограниченного контингента специалистов кадровых подразделений Федерального Министерства финансов. По этой причине спонтанная корректировка или изменение соглашения несмотря на то, что оно устарело, фактически невозможны. Более того, если учесть, что срок действия соответствующих соглашений, как правило, составляет многие десятилетия,²¹ в краткосрочной перспективе можно вводить оговорки *subject-to-tax* только в одностороннем порядке через внутренние правила. Эти оговорки, которые устанавливают определенные правовые последствия невзирая на формулировки соглашения, обычно признаются «*переопределением договора*». В качестве примера приводится статья 50d абзаца 8 Закона о налогах, которая в одностороннем порядке вводит оговорку *subject-to-tax* несмотря на то, что СИДН такого правила прямо не предусматривает.

С. «Переопределение договора» с точки зрения международного права

Часто - в налогово-правовой судебной практике и литературе - в случае таких регулирований, как § 50d абзац 8 Закона о налогах, наличие переопределения договора - *treaty override* - принимается уже потому, что дословный текст соглашения не совпадает с законодательным регулированием, которое также обязательно к исполнению. В нижеследующем изложении предстоит поставить под вопрос такое понимание с точки зрения международного права. Для этого прежде всего предлагается проведение дифференциации между двумя формами *treaty override* (С.1). Это различие затем дополняется исследованием, в которой показаны возможности международно-правовые возможности интерпретации и дальнейшей разработки международно-правовой оценки конструкции *treaty override* (С.2).

²¹ См., например, *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Auflage 2015, Übersicht der DBA, Anwendungsbeginn, с. 1 и далее.

I. Истинный и неистинный *treaty override*

Отправной точкой должен быть вопрос о том, является ли сформулированный в законе *treaty override* всегда истинным, то есть также и материально-правовым *treaty override* в смысле нарушения международного права. Это часто утверждается в налогово-правовой судебной практике²² и в литературе. Однако такие мнения часто упускают из виду, что международно-правовой договор не является законом и поэтому подлежит другим правилам толкования.²³ Как в дальнейшем будет показано, международно-правовое положение не является настолько одномерным, что любое национальное законодательство, отклоняющееся от дословного текста СИДН представляет собой (истинный) *treaty override*.²⁴ Вихманн (*Wichmann*) обозначил этот феномен как видимый или формальный *treaty override*.²⁵ Например, законодатель корректирует лишь интерпретацию договора, данную судами общей юрисдикции (в частности, т.н. Закон о неприменении судебной практики Федерального финансового суда, *BFH-Nichtanwendungsgesetz*²⁶), которая не отражает или более не отражает международно-правовое положение. В отличие от понятия, введенного Вихманном, в настоящей статье для такого случая будет применяться термин «неистинный *treaty override*». Ему противопоставляется материальный и, следовательно, истинный *treaty override*, который представляет собой нарушение международного права. Хотя обозначение в качестве (чисто) формального *treaty override* дескриптивно вполне имеет определённую ценность, обозначение в качестве неистинного *treaty override* предстаёт более подходящим для обозначения действительной сущности данного феномена. Неистинный *treaty override* как раз не является *treaty override* в собственном смысле

²² См., например, запрос Федерального Финансового суда, который привёл к рассматриваемому решению Федерального Конституционного суда, BFH v. 10.1.2012 - I R 66/09, DStR 2012, 949 (950, Rn. 14.1): Регулирование, установленное в in § 50d абз. 8 Закона о налогах 2002 года (в новой редакции), отличается от предписаний ст. 15 абз. 1 Соглашения об избежании двойного налогообложения с Турцией 1985 года и согласованного в ней на международно-правовом уровне между двумя государствами распределения и привязки права обложения налогом.»

²³ Это наблюдение см. *Fastenrath*, JZ 2016, 636.

²⁴ На это справедливо указывает *Stein*, IStR 2006, 505 (506 и сл.).

²⁵ *Wichmann*, FR 2011, 1082 (1084), который различает три категории законодательных актов, касающихся *treaty overriding* и рассматривает также односторонние оговорки *switch over* приемлемыми с международно-правовой точки зрения.

²⁶ Относительно данного понятия см. *Desens*, *Bindung der Finanzverwaltung an die Rechtsprechung: Bedingungen und Grenzen*, 2011, S. 65 и далее.

слова, и его не следует путать – также и с точки зрения юридических последствий и конституционно-правовых проблем - с последним.²⁷

Хотя, к примеру, *Клаус Фогель (Klaus Vogel)* решительно высказался против терминологии, основывающейся на дифференциации различных форм *treaty override*,²⁸ в понимании *treaty override* он следует и опирается исключительно на терминологию ОЭСР²⁹ и справедливо заключает из этого, что *treaty override* имеет место только тогда, когда во внутреннем законодательстве в то же время имеет место нарушение международного права.³⁰ Несмотря на то, что это узкое понимание *treaty override* является аналитически более чётким, оно не может охватить всё многообразие объяснений и толкований термина в науке и судебной практике, поскольку часто любое несоответствие между текстом договора и текстом закона без достаточных объяснений квалифицируется как *treaty override*. Для того, чтобы иметь возможность выделить эту форму проявления истинного *treaty override*, представляется целесообразным проводить различие между истинным и неистинным *treaty override*.

Таким образом, ещё до того, как может быть идентифицировано наличие истинного *treaty override*, следует в качестве предварительного вопроса методом толкования и с учётом возможного последующего развития выяснять содержание соответствующего международно-правового договора. Это, в свою очередь, требует изучения того, какие возможности и рамки международное право оставляет для изменений с течением времени содержания договора. Поскольку эти возможности и рамки делают предпологаемое *treaty override* неистинным *treaty override*, не нарушающим международное право.

²⁷ В этом смысле формирование понятий строится аналогично дифференциации между «истинными» и «неистинными» заочными решениями суда. Естественно, авторы понимают, что термин «неистинный» может послужить основой для определённых недоразумений (см. в этом отношении дискуссию о «неистинных» заочных судебных решениях, *Prütting*, в: *MüKo/ZPO*, 5. Aufl. 2016, § 330 Rn. 22). Тем не менее, предложенное здесь формирование понятий служит для того, чтобы прежде всего способствовать осознанию, что такие правовые составы, которые обсуждаются под предметной рубрикой *treaty override*, как раз таковыми и не являются.

²⁸ *K. Vogel*, *Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr*, в: *FS Höhn*, 1995, S. 461 (465 и сл.).

²⁹ “[T]he enactment of domestic legislation intended by the legislature to have effects in clear contradiction to international treaty obligations“, *OECD, Report on Treaty Override v. 2.10.1989*, Rn. 5.

³⁰ *K. Vogel*, *Abkommensbindung und Missbrauchsabwehr*, в: *FS Höhn*, 1995, S. 461 (465).

II. Возможности и пределы толкования и реконструкции международно-правовых договоров

Толкование международно-правовых договоров - а, следовательно, и соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН) - регулируется статьями 31 и сл. Венской Конвенции о праве международных договоров (ВКПМД).³¹ Нормативные предписания данных статей в целом кодифицируют международно-правовые правила толкования договора, устоявшиеся в международном обычном праве и, следовательно, действуют универсально, то есть и за пределами исключительно государств-участников ВКПМД.³² Согласно ст. 31 абз. 1 ВКПМД решающее значение при толковании имеет обычное значение, которое следует придавать терминам договора в их контексте, а также в свете объекта и целей договора («*object and purpose*»)³³. Объективная общая воля государств-участников договора должна определяться добросовестно («*good faith*») посредством единого комбинированного действия³⁴ в соответствии с дословным текстом, систематикой, объектом и целями, а также с учетом последующей практики и любых соответствующих норм международного права, применяемые в отношениях между участниками (ст. 31 абз. 3 ВКПМД). Кроме того, в случае наличия предпосылок возможно обращение к дополнительным средствам толкования договора (ст. 32 ВКПМД).

³¹ Венская Конвенция о праве международных договоров, UNTS Bd. 1155, S. 331 (немецкий перевод: BGBl. 1985 II S. 927).

³² IGH, Arbitral Award of 31 July 1989 (Guinea-Bissau v. Senegal), Judgment, I.C.J. Reports 1991, S. 53 (70, Rn. 48) („These principles are reflected in Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties, which may in many respects be considered as a codification of existing customary international law on the point“).

³³ К толкованию понятия «объекта и целей» («*object and purpose*») см. Dörr, в: Dörr/Schmalenbach, VCLT, Aufl. 2018, Art. 31 Rn. 54.

³⁴ См. пункт 5, части второй проекта выводов Комиссии международного права ООН относительно последующих соглашений и последующей практики в связи с толкованием договоров (в дальнейшем - Проект выводов КМП) в: Доклад Комиссии международного права, Семидесятая сессия (30 апреля – 1 июня и 2 июля – 10 августа 2018 года), A/73/10, с. 17 и сл. («5. Толкование договора представляет собой единое комбинированное действие, при котором надлежащий акцент делается на различных средствах толкования, указанных соответственно в статьях 31 и 32.» - выделено автором) - См. Nr. 2 (5) ILC Draft Conclusions on Subsequent Agreements and Subsequent Practice in Relation to the Interpretation of Treaties, в: Report of the International Law Commission, 70th Session (30 April-1 June and 2 July-10 August 2018), A/73/10, с. 17 и сл. («The interpretation of a treaty consists of a single combined Operation, which places appropriate emphasis on the various means of interpretation indicated, respectively, in articles 31 and 32.»)

Эти средства толкования открывают возможности для трактовки, учёт которых, в конечном счете, позволяет предполагаемый *treaty override* привести к соответствию с международным правом. В последующем предстоит исследовать вопрос, в какой степени международное право в ситуации, когда в случае предполагаемого *treaty override* текст соглашения и внутреннее законодательство противоречат друг другу, делает возможным толкование или корректировку договора, лежащими за пределами текста соглашения. Для этого следует в дальнейшем рассмотреть сначала толкование на основе общей международно-правовой клаузулы о запрете злоупотреблений (1), затем толкование на основе последующей практики государства (2) и, наконец, возможность изменения договора в результате последующей практики государств и изучить их актуальность для признания соответствия международному праву § 50d абз. 8 Закона о налогах.

1. Общая оговорка о злоупотреблении

Прежде всего, соответствие предполагаемого *treaty override* международному праву, может быть результатом применения общей международно-правовой оговорки о злоупотреблении (*Missbrauchsvorbehalt*).³⁵ Последняя имеет своим основанием международно-правовой принцип *добросовестности* (*good faith*).³⁶ В ст. 26 ВКПМД обязательность действия международных договоров (*pacta sunt servanda*) обуславливается оговоркой о том, что права, вытекающие из договора, должны осуществляться добросовестно.³⁷ В свою очередь, согласно ст. 31 абз. 1 ВКПМД договоры должны также толковаться добросовестно. Из этого следует, что применение договора не может сводиться к исключительно буквальному толкованию текста, если при этом упускается из виду объект и цели договора (*«object and purpose»*) или дух

³⁵ Обстоятельный анализ подходов к обоснованию и толкованию данной правовой фигуры см. *Lampe*, *Missbrauchsvorbehalte in völkerrechtlichen Abkommen am Beispiel der Doppelbesteuerungsabkommen*, 2006, с. 33 и далее; относительно неоднозначности данного понятия см. *Fastenrath*, *JZ* 2016, 636.

³⁶ Применительно к соглашениям об избежании двойного налогообложения см. *Lampe*, *Missbrauchsvorbehalte in völkerrechtlichen Abkommen am Beispiel der Doppelbesteuerungsabkommen*, 2006, с. 216; *Fischer-Zernin*, в: *Gosch/Kroppen/Grotherr*, *DBA, Grundlagen Abschnitt 3 Rn. 19*.

³⁷ Швейцарский Федеральный Суд, *Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht* 1988/89, с. 557 (672) цитируется по *Prokisch*, в: *Vogel/Lehner*, *DBA*, 6. Aufl. 2015, Art. 1 Rn. 117; *Lampe*, *Missbrauchsvorbehalte in völkerrechtlichen Abkommen am Beispiel der Doppelbesteuerungsabkommen*, 2006, с. 206 и далее.

регулирувания.³⁸ Таким образом, толкование *praeter legem* или даже *contra legem* в исключительном случае является возможным, если буквальное толкование было бы в соответствии с принципом добросовестности и доверия (*Treu und Glauben; good faith*) объективно недопустимо и неприемлемо (*unzumutbar*) для государства. Тот факт, что в соглашениях и договорах всё чаще согласовывается также и чёткое регулирование оговорок о злоупотреблении, не противоречит признанию наличия неписаной общей оговорки о злоупотреблении,³⁹ поскольку такое регулирование, учитывая правила, принятые в ВКПМД, имеет не конститутивное, а лишь поясняющее и конкретизирующее для налогового права значение.

С учётом этого принципа в дискуссии, касающейся налогово-правовых аспектов рассматриваемой проблематики, признаётся, например, что от стороны договора недопустимо ожидать предоставления договорных преимуществ, если такое предоставление на основе определённых налоговых регулирований не согласуется с объектом и целями соглашения.⁴⁰

ОЭСР в значительной степени ориентируется на концепт злоупотребления правом и в своём Комментарии к Типовой Конвенции ОЭСР подчёркивает, что государства не вступили бы в соглашение, если бы соглашение или его применение делали бы неприменимыми нормы национального права, касающиеся мер защиты от злоупотреблений.⁴¹ В странах-участницах ОЭСР это является элементом аутентичного толкования⁴² и, следовательно, должно учитываться в рамках ст. 31 (3). b ВКПМД.

Вместе с тем идентификация злоупотребления в налоговом праве является весьма сложной проблемой, потому что это, в свою очередь, требует установить цель регулирования. Однако в налоговом законодательстве её отнюдь не просто выявить, поскольку оно, в первую очередь, преследует фискальную цель, а именно - обеспечить справедливое и равное, а также соответствующее критериям платежеспособности

³⁸ Kotzur, „Good Faith (Bona fide)“, в: Wolfrum (Hrsg.), MPEPIL, abrufbar unter: opil.oup.com/home/EPIL (zuletzt besucht: 18.11.2018), Rn. 20.

³⁹ В этом смысле, однако особое мнение *König - König*, BVerfGE 141, 44 (51, Rn. 15).

⁴⁰ Швейцарский Федеральный Суд, Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht 1988/89, с. 557 (672) zitiert nach *Prokisch*, в: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1 Rn. 117; *Lampe*, Missbrauchsvorbehalte in völkerrechtlichen Abkommen am Beispiel der Doppelbesteuerungsabkommen, 2006, с. 206 и далее.

⁴¹ Комментарий ОЭСР к Типовой Конвенции ОЭСР, ст. 1 номер 7.

⁴² См. *Wichmann*, FR 2011, 1082 (1083); более подробно см. ниже, пункт С.П.2.

обременение обязанных лиц.⁴³ В результате, за пределами принципа «субстанция над формой» *«substance over form»*,⁴⁴ который, впрочем, следует применять с особой осмотрительностью, не существует достаточного общего консенсуса относительно критериев для разграничения между наличием злоупотребления в результате налогового регулирования и легитимным, законным планированием налогов.⁴⁵ Соответственно, в этом вопросе следует проявлять сдержанность.

Является ли избежание двойного налогообложения налога основной функцией соглашений и противоречит ли двойное налогообложение их целям и смыслу, остаётся также спорным.⁴⁶ Трудности становятся очевидными, если учесть, насколько различные интерпретации могут быть выведены уже только из классического краткого обозначения договоров как соглашений *«об избежании двойного налогообложения»*, как это также имело место в случае соглашения с Турцией. В действительности, общая конечная цель избежания двойного налогообложения слишком широкая, поскольку здесь не охватывается дифференциация, предпринятая выше для фигуры мнимого двойного налогообложения.⁴⁷ Соответственно, трактуя недопущение двойного налогообложения как конечную цель регулирования невозможно выхолащивать налогово-политическую автономию государств-источников доходов до тех пор, пока под этим не будут подразумеваться льготные режимы, искажающие принцип конкуренции и стимулирующие аутсорсинг дохода. Во всех остальных случаях, в частности в случае конфликтов квалификации и в случае релевантного в смысле § 50d абзац 8 Закона о налогах уклонения от уплаты налогов, эти опасения не возникают. Здесь допустимо избегать двойного налогообложения налога при условии, что обеспечивается основная цель соглашения, а именно предотвращение двойного налогообложения. В связи с этим, с учётом законодательных

⁴³ См., например, *Heu* в: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 23. Aufl. 2018, § 3 Rn. 20; общий анализ соотношения различных функций см. *K. Vogel, StuW* 1977, 97 (107).

⁴⁴ Здесь в рамках необходимой конкретизации, в частности, ставится вопрос, не объясняется ли конкретная формальность важными неналоговыми причинами, лежащими за пределами целей налоговой экономии, см. § 42 абз. 2 Положения о порядке взимания налогов, сборов и пошлин (*Abgabenordnung*).

⁴⁵ *Prokisch*, в: *Vogel/Lehner, DBA*, 6. Aufl. 2015, Art. 1 Rn. 117; в этом же направлении *Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik*, 2007, S. 37; в 1999 году само существование оговорки о злоупотреблении отвергалось в *Musil, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht*, 2000, с. 39 (64).

⁴⁶ Отрицательно см., например, *Lüdicke, FR* 2011, 1077 (1078); *Strunk/Kaminski*, в: *Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.), AStG/DBA (Stand: Juli 2012), Wesen der DBA Rn. 1*.

⁴⁷ *Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik*, 2007, с. 7 и далее, 87 и далее.

материалов по разработке и принятии § 50d абзаца 8 Закона о налогах,⁴⁸ подчёркивающих нацеленность на избежание возможности обхода нормы, имеются весомые доводы утверждать, что Турция не могла в духе *good faith* ожидать, что, несмотря на угрозу необложения налогов, Германия будет безусловно освобождать от уплаты, поскольку надежно исключено двойное обложение.

В остальном, такому толкованию не противоречит, что специальная *subject-to-tax* оговорка была введена в Типовое Соглашение ОЭСР только в 2000 году. Причина этого позднего включения заключалась единственно в том, что проблематика двойного необложения налога была впервые должным образом осознана с точки зрения правовой политики только на данном этапе.⁴⁹ Поэтому из отсутствия подобной договорной нормы в старом Соглашении 1985 года нельзя безоговорочно прийти к выводу об осознанном отказе от неё.⁵⁰ Таким образом вполне очевидно, что старое Соглашение об избежании двойного обложения между Турцией и Германией не противоречило § 50d абзац 8 Закона о налогах⁵¹ и уже по этой причине истинный *treaty override* не имел места.

В будущем такие споры, скорее всего, прекратятся, потому что более современная договорная практика, а также планы действий ОЭСР в рамках Проекта по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (*BEPS*), предусматривают включение цели «*предотвращения двойного необложения налогом*» в преамбулу Соглашений об избежании двойного налогообложения. Этим уточняется, что за рамками специальных договорно-правовых регулирований допускаются также и односторонние действия в этих целях.⁵² Реализация такого подхода может быть ещё более ускорена вступлением для Германии в силу Многосторонней конвенции по противодействию размыванию налогооблагаемой/налоговой базы и выводу доходов/прибыли из-под налогообложения (*MLI*)⁵³, поскольку в этом

⁴⁸ BR-Drs. 630/03 S. 65 и сл. со ссылкой на решение Федерального Финансового суда, BFH v. 20.3.02 – I R 38/00, BStBl II 02, 819 (822 и сл.), из которого, однако не следует однозначно, являются ли подобные требования непосредственно совместимыми с договорным правом или же они допустимы как истинное *treaty override*.

⁴⁹ См. Rust, ISR 2013, 243 и сл.

⁵⁰ В этом смысле также Fastenrath, JZ 2016, 636 (637).

⁵¹ В этом смысле также материалы законодательного процесса: BR-Drs. 630/03 с. 65 и сл.; иное мнение см. Thiemann, JZ 2012, 908 (909).

⁵² OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 2015 Final Report, с. 91 и далее.

⁵³ См: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (последнее посещение 08.02.2019); относительно

случае все существующие СИДН,⁵⁴ подписанные Германией и подпадающие под действие MLI, согласно ст. 6 абзац. 1 MLI *eo ipso* дополняются такой преамбулой.

2. Толкование в рамках последующей практики государств

Наряду с включением общей оговорки о злоупотреблении, которая является составной частью любого СИДН, совместимость предполагаемого *treaty override* с международно-правовым договором может вытекать также из принятия во внимание последующей практики государств.

Ст. 31 абзац 3 ВКПМД предусматривает, что при толковании договора следует также принимать во внимание любые последующие соглашения между государствами-участниками (lit. a), а также последующую практику их применения, в той мере, в какой она устанавливает соглашение участников относительно его толкования. Поскольку государства-участники в своей последующей практике дают аутентичное толкование договоров, практика государств считается одним из важнейших элементов любого толкования договоров.⁵⁵ При этом, такая практика в соответствии со статьей 31 абз. ВКПМД не является обязательной, а только должна «учитываться».⁵⁶ Изменения в значении (интерпретируемых норм – **прим. Дайджеста**) не исключены, поскольку они соответствуют исторической и современной общей объективированной воле сторон. Ст. 31 абзац 3 lit. a) и b) ВКПМД могут считаться чётко зафиксированным компонентом международного обычного права.⁵⁷

MLI см обзорно: *Reimer*, IStR 2017, 1 и далее; относительно порядка функционирования см.: *Jung*, IStR 2019, 91 и далее.

⁵⁴ По вопросу о возможных последствиях для германских соглашений об избежании двойного налогообложения см.: *Gradt/Kiesewetter*, IStR 2018, 1–10.

⁵⁵ См. *Aust*, *Modern Treaty Law and Practice*, 3. Aufl. 2014, S. 215.

⁵⁶ По данному вопросу см. Nr. 7 (1) Проекта выводов Комиссии международного права («*Последующие соглашения и последующая практика по пункту 3 статьи 31 содействуют, в их взаимодействии с другими средствами толкования, прояснению значения договора*»), ILC Draft Conclusions („*Subsequent agreements and subsequent practice under article 31, paragraph 3, contribute, in their interaction with other means of interpretation, to the clarification of the meaning of a treaty.*“); см. также Commentary ILC Draft Conclusions, Nr. 7 Rn. 1 и сл., в: Report of the International Law Commission, 70th Session (30 April-1 June and 2 July-10 August 2018), A/73/10, с. 21 и далее.

⁵⁷ См. StIGH, *Jurisdiction of the Courts of Danzig*, Rep. Series B Nr. 15, S. 1 (18): „*The intention of the Parties, which is to be ascertained from the contents of the Agreement, taking into consideration the manner in which the Agreement has been applied, is decisive.*“; *Interpretation of the air transport services agreement between the United States of America*

Особое значение практика государств приобретает путем т.н. институционального упрочения. СИДН, как правило, предусматривают, с одной стороны, процедуру взаимного согласования в соответствии со статьёй 25 абз. 1 Типового Соглашения ОЭСР, и с другой стороны процедуру консултыаций в соответствии со статьёй 25 абз. 2 данного Соглашения. В этих рамках финансовые органы государств-участников обсуждают и решают конкретные случаи или соответственно абстрактные вопросы толкования.⁵⁸ Для целей, предусмотренных в ст. 31 абз. lit. b ВКПМД, также и подобная практика исполнительной власти может создать релевантную для толкования договора практику.⁵⁹

Кроме того, финансовые органы государств содействуют и участвуют на уровне органов ОЭСР не только в дальнейшем развитии положений Типового Соглашения ОЭСР, но и в его официальном комментировании. Это комментирование имеет особое значение в качестве «мягкого права» (*soft law*): государства-участники ОЭСР при толковании заключённых между ними соглашений должны, по меньшей мере, проверять принимают ли они во внимание этот комментарий, даже если с точки зрения права ОЭСР содержанием этого комментария они не связаны.⁶⁰

and France (France v. USA), Award v. 22.12.1963, UNRIAA XVI c. 5 (60); IGH, *Constitution of the Maritime Safety Committee of the Inter-Governmental Maritime Consultative Organization*, Advisory Opinion, I.C.J. Reports 1960, c. 150 (168); IGH, *Certain expenses of the United Nations (Article 17, paragraph 2, of the Charter)*, Advisory Opinion, I.C.J. Reports 1962, c. 151 (156, 160); IGH, *Aegean Sea Continental Shelf (Greece v. Turkey)*, Judgment, I.C.J. Reports 1978, c. 3 (32 Rn. 77); IGH, *Kasikili/Sedudu Island (Botswana v. Namibia)*, Judgment, I.C.J. Reports 1999, c. 1045 (1075 и далее, Rn. 47–80); IGH, *Dispute regarding Navigational and Related Rights (Costa Rica v. Nicaragua)*, Judgment, I.C.J. Reports 2009, c. 213 (242, Rn. 64); IGH, *Pulp Mills on the River Uruguay (Argentina v. Uruguay)*, Judgment, I.C.J. Reports 2010, c. 14 (82 и сл., Rn. 204).

⁵⁸ См. более подробно по данному вопросу *Lehner*, в: Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 25 Rn. 20 и далее, а также 70 и далее; *Ismer*, в: Reimer/Rust (Hrsg.), Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4. Aufl. 2015, Art. 25 Rn. 2 и далее, 13, 21 и далее, а также 64 и далее; *Lüthi/Menck*, в: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 25 OECD-MA, Rn. 56 и сл., 83 и далее.

⁵⁹ См. по данному вопросу Nr. 5 (1) Проекта выводов Комиссии международного права («Последующая практика по статьям 31 и 32 может состоять из любого поведения участника при применении договора, будь то при осуществлении его исполнительной, законодательной, судебной или других функций»), ILC Draft Conclusions („*Subsequent practice under articles 31 and 32 may consist of any conduct of a party in the application of a treaty, whether in the exercise of its executive, legislative, judicial or other functions.*“).

⁶⁰ Эти комментарии, как и сами типовые соглашения, не являются обязательными «решениями», а являются лишь «рекомендациями», решения о соблюдении которых должны быть рассмотрены государствами-членами, см. ст. 18 (b) Правил процедуры ОЭСР; *Lehner*, in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Rn. 124b.

Эта смягченная «обязывающая сила» вытекает из того обстоятельства, что государства-члены делают замечания в отношении комментария, аналогичные по своему действию оговоркам к договору.⁶¹ До тех пор, пока государство-участник не сделает такого замечания-оговорки в отношении комментария, оно даёт знать о своём принципиальном согласии с комментарием и может отклониться от него только ввиду особенностей конкретного случая.⁶² Эта «обязывающая сила» следует из принципа добросовестности (*bona fide*), поскольку последующее отклоняющееся толкование понимается⁶³ либо как нарушение действующего в международном праве запрета *venire contra factum proprium*,⁶⁴ либо как

⁶¹ Они печатаются в Комментариях ОЭСР соответственно в заключении комментария к конкретной статье.

⁶² *Lehner*, in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Rn. 124b с дальнейшими примечаниями; *Vogel*, в: *Lang/Schuch/Staringer*, *Soft Law in der Praxis*, 2005, с. 145 (148); иное мнение *Pijl*, *European Taxation* 2006, 216 (218), который видит в них только информацию об отклоняющейся судебной практике в соответствующих юрисдикциях. Но лишь информационное значение маловероятно, уже только учитывая сложную, не считая отдельных случаев, практику государств.

⁶³ По данному вопросу, например, *Engelen*, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, 2004, с. 465 и сл.; *Engelen*, *Bulletin for International Taxation*, 2007, 105 (109); *Engelen*, в: *Douma/Engelen* (Hrsg.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, 2008, 51 (59–72); по вопросу о возможной обязательной силе (и возникающих здесь сложностях) с точки зрения международного права см.: *Thirlway*, в: *Douma/Engelen* (Hrsg.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, 2008, 29 и далее; в этом же смысле: *van der Bruggen*, *British Tax Review*, 2003, S. 1 (43); иное мнение см. *Pijl*, *European Taxation* 2006, 216 (223), который видит в замечаниях лишь информативный материал и не проводит достаточного различия между отрицанием обязательности со стороны самой ОЭСР и применением принципа добросовестности и доверия со стороны государств в практике межгосударственного общения; см. также *Pijl*, в: *Douma/Engelen* (Hrsg.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, 2008, 95 (124–126), где автор соглашается с теоретической возможностью обязательного действия типового комментария на основании принципа *acquiescence* и *estoppel*; иное мнение см. также *Ward*, *Bulletin for International Taxation*, 2006, с. 97 (100), который в пользу применения принципа добросовестности и доверия указывает на возникающие в противном случае негативные последствия у одного государства по сравнению с другим государством; в этом же направлении *Ward*, в: *Douma/Engelen* (Hrsg.), *The Legal Status of the OECD Commentaries*, 2008, 73 (89 и сл.); *Ward* упускает здесь из виду, что могут возникать отрицательные последствия необложения налогом со стороны неправомочного государства, поскольку государства стремятся соответственно предотвратить двойное налогообложение.

Если государство в целом откажется от практики замечаний, то для него не возникает никакой обязательности, поскольку не будет формироваться т.н. «доверительный состав» (*Vertrauensstatbestand*), то есть доверия со стороны третьих лиц к определенным обстоятельствам.

⁶⁴ При этом речь идёт об общем принципе права в смысле ст. 38 абз. 1 lit. c) Статута Международного Суда ООН (*Statute of the International Court of Justice*, 33 UNTS 993, dt.

нарушение принципа *эстонпель* (*estoppel*).⁶⁵ Позиция Федерального Финансового суда, стремящегося признавать в «комментарии» исключительно необязательные высказывания финансовых административных органов,⁶⁶ является, таким образом, с точки зрения международного права ошибочной.⁶⁷ Это также относится и к общему негативному отношению Федерального Финансового суда и многих правоведов к динамическому применению последних редакций Комментария ОЭСР.⁶⁸

Если основываться на вышеуказанных представлениях о практике в рамках ОЭСР,⁶⁹ многое говорит в пользу того, что последующая практика теперь исходит из неписаной цели СИДН - предотвращения двойного налогообложения, во всяком случае, в случаях уклонения от уплаты налогов. Эта практика является также релевантной для Германии и Турции как стран-членов ОЭСР. Таким образом, толкование, основанное на данной практике, подразумевает допустимость оговорки *subject-to-tax*, как это предусмотрено в § 50d абзац 8 Закона о налогах. Этому не может быть также противопоставлено, что само Соглашение не называет явно такую цель и не содержит оговорки *subject-to-tax*. В принципе, пределом аутентичного толкования, согласно распространенному мнению, признаётся дословный текст соглашения,⁷⁰ или - ещё Уже - «конкретная

Übersetzung: BGBl. 1973 II S. 430, 505 и далее), см. По данному вопросу *Verdross/Simma*, *Völkerrecht*, 3. Aufl. 1984, § 62.

⁶⁵ См. *Cottier/Müller*, „Estoppel“, в: Wolfrum (Hrsg.), *MPEPIL*, opil.ouplaw.com/home/EPIL (последнее посещение: 18.11.2018); *Friede*, *ZaöRV* 5 (1935), 517 и далее.

⁶⁶ По данному вопросу см. также *BFH v. 25.11.2015 – I R 50/14*, Rn. 31; *BFH v. 10.06.2015 – I R 79/13*, Rn. 24 с дальнейшими ссылками; см. более подробно: *Gosch*, *ISR* 2013, 87 (92).

⁶⁷ Эта позиция является уязвимой также и с точки зрения национального (внутригосударственного) права: Поскольку дальнейшее совершенствование и развитие договора исполнительной властью является - во всяком случае в рамках «интеграционной программы» договора - допустимым и с конституционно-правовой точки зрения, см. ниже, пункт D.I.; иное мнение *Gosch*, *ISR* 2013, 87 (92) с общей отсылкой к внутригосударственной структуре норм и дефицита демократической составляющей соглашений об избежании двойного налогообложения.

⁶⁸ По данному вопросу Типовой Комментарий ОЭСР, Введение, пункты 3, 33, 35 и далее; см. *Lampert*, *IStR* 2012, 513 и далее; против такого динамического применения см. *BFH v. 11.07.2018 – I R 44/16*, *DStR* 2018 2681 (2684); *BFH v. 10.06.2015 – I R 79/13*, Rn. 24 с дальнейшими ссылками; *Henkel*, в: *Gosch/Kroppen/Grotherr*, *DBA*, *Grundlagen Abschnitt 4 Rn. 41* и сл.

⁶⁹ См. выше, пункт C.II.1.

⁷⁰ *BFH v. 11.07.2018 – I R 44/16*, *DStR* 2018, 2681 (2683); См. *Lehner*, в: *Vögel/Lehner*, *DBA*, 6. Aufl. 2015, *Grundlagen*, Rn. 107c, 109c.

неприкосновенная квинтэссенция, отражённая в самом соглашении»,⁷¹ и, таким образом, судебная практика объявляется связанной буквальным текстом национального закона о ратификации.⁷² Аналогичные соображения послужили основой также для отрицания Федеральным Финансовым судом основополагающего значения принципа избежания двойного налогообложения налогом в Соглашении.⁷³

Однако такая переоценка дословного текста соглашения представляется сомнительной, поскольку в своей отправной точке все методы, перечисленные в ст. 31 ВКПМД, являются равноценными.⁷⁴ По этой причине нельзя исключить, что контекст и последующая практика государств могут убедительно говорить в пользу определённого толкования не только *praeter legem*, но и в исключительных случаях и *contra legem*.⁷⁵ Это подтверждается в целом тем, что в основе позиции, которую сформулировал Международный Суд ООН в своём решении по делу о *Территориальном споре между Ливией и Чадом (Territorial Dispute between Libya and Chad)* о значении дословного текста как границы толкования, лежит широкое понимание понятия «текста», которое включает в себя как *good faith* и систематический контекст, так и «telos» договора (его объект и цели; *object and purpose*).⁷⁶ Это толкование также обеспечивается на национальном внутригосударственном уровне: Согласно устоявшейся судебной практике Федерального Конституционного суда ФРГ, международное договорное право, даже после его имплементации в национальное право, подлежит толкованию в соответствии международно-правовыми нормами интерпретации, а следовательно - с нормами ВКПМД и, по существу, с идентичными им нормами международного обычного права.⁷⁷ Поэтому внутренние правила толкования неприменимы.

⁷¹ Gosch, ISR 2013, 87 (88).

⁷² Gosch, ISR 2013, 87 (92).

⁷³ BFH v. 17.12.2003 – I R 14/02, BStBl. 2004 II, 260, 261.

⁷⁴ Dörr, в: Dörr/Schmalenbach, VCLT, 2. Aufl. 2018, Art. 31 Rn. 5, 70; иное мнение Gosch, ISR 2013, 87 (89), при этом остаётся неясным выведение приоритета буквального текста из Венской Конвенции.

⁷⁵ См. Sorel/Boré Eveno, в: Corten/Klein (Hrsg.), The Vienna Convention on the Law of Treaties, Bd. I, 2011, Art. 31 Rn. 42: „Pushed to the extreme, this approach could lead to modifications of the treaty.”

⁷⁶ PCA v. 12.03.2004, *The Rhine Chlorides Arbitration Concerning the Auditing of Accounts (The Netherlands v. France)*, Case No. 2000-02, Rn. 63; vgl. IGH, *Territorial Dispute (Libyan Arab Jamahiriya/Chad)*, I.C.J.R. 1994, S. 6 (21 и сл., Rn. 41).

⁷⁷ См. Kunig, в: Graf Vitzthum/Proelß (Hrsg.), Völkerrecht, 7. Aufl. 2016, 2. Abschn. Rn. 119 со ссылкой на решение Федерального Конституционного суда ФРГ, BVerfGE 4, 157 (168).

Даже если в литературе по налоговому праву первостепенное внимание уделяется буквальному тексту соглашения в плане по возможности максимально «объективного толкования» договора (то есть толкования договора, которое по возможности максимально ориентировано на его объект – **прим. Дайджеста**) и, соответственно - в идеале согласованного в обоих государствах-участниках толкования договора,⁷⁸ это, тем не менее, также и по существу не убеждает. Аутентичное толкование через совпадающую практику государств прямо и непосредственно гарантирует согласованное толкование в обоих государствах, в результате чего этому толкованию не может быть противопоставлен приоритет дословного текста, обоснованный в выше обозначенном ключе.⁷⁹

В целом, последующая практика государств предоставляет поэтому широкие возможности для толкования (и развития) договора также и за рамки и пределы дословного текста соглашения. Таким образом, с точки зрения международного права напрашивается вывод, что оговорка *subject to tax*, как это имеет место в § 50d абзаце 8 Закона о налогах, находится в соответствии с Соглашением об избежании двойного налогообложения, которое не содержит подобной оговорки. Поскольку, однако, достижение такого результата путем толкования может вызвать сомнения, в последующем изложении необходимо остановиться более подробно на «молчаливом» изменении договора более поздней государственной практикой, которое нередко сложно отличить от вышеописанного «интерпретационного варианта».

3. Молчаливое изменение договора путём последующей практики государств

За пределами методологических границ аутентичного толкования в международно-правовом отношении возможны также изменения в содержание договоров в результате государственной практики. Тем не менее, проведение чёткого разграничения между толкованием и таким изменением не всегда оказывается простой задачей.⁸⁰

⁷⁸ *Gosch*, ISR 2013, 87 (89).

⁷⁹ Тем не менее, *Gosch* ясно подчёркивает предполагаемый им приоритет дословного текста также и по отношению к аутентичному толкованию, *Gosch*, ebd.

⁸⁰ *Crawford*, *Brownlie's Principles of Public International Law*, 8. Aufl. 2012, с. 386; см. также *Meyring*, *Die Entwicklung zustimmungsbedürftiger Verträge nach ihrem Abschluss und ihre Auswirkungen in der deutschen Rechtsordnung*, 2001, с. 33; к пониманию т.н. «авторитетного» толкования как частного случая изменения договора см.: *Baumbach*, *Vertragswandel und demokratische Legitimation*, 2007, с. 71 и далее.

В международном праве действует принцип свободы выбора правовой формы (*Formfreiheit*), поскольку стороны договора, наряду с адресатами, неизменно являются творцами своего права.⁸¹ Ст. 39 ВКПМД, согласно этому, определяет, что стороны по обоюдному согласию могут соответствующим образом изменять содержание договора. Ст. 39 ВКПМД, правда, отсылает к положениям относительно формы во второй части ВКПМД. Однако, поскольку эти положения применяются только к письменным договорам, они не могут применяться к устным или молчаливым (подразумеваемым) изменениям договоров.⁸² Таким образом

⁸¹ См. ст. 3 ВКПМД («Тот факт, что настоящая Конвенция не применяется [...] к международным соглашениям **не в письменной форме**, не затрагивает:

a) юридической силы таких соглашений;

b) применения к ним любых норм, изложенных в настоящей Конвенции, под действие которых они попадали бы в силу международного права, независимо от настоящей Конвенции[...] – выделение автора статьи („*The fact that the present Convention does not apply to international agreements not in written form, shall not affect: a) the legal force of such agreements; (b) the application to them of any of the rules set forth in the present Convention to which they would be subject under international law independently of the Convention; [...].*“; Verdross/Simma, *Universelles Völkerrecht*, 3. Aufl. 1984, §§ 683–685.

⁸² *Villiger*, *Commentary on the Vienna Conventions of the Law on Treaties*, Art. 39 Rn. 11; zu stillschweigenden Vertragsänderungen: *Sands*, в: Corten/Klein (Hrsg.), *Vienna Convention on the Law of Treaties*, Bd. II, 2011, Art. 39 Rn. 34; см. модификацию ст. 27 абз. 3 Устава ООН («Решения Совета Безопасности по всем другим вопросам считаются принятыми, когда за них поданы голоса девяти членов Совета, включая совпадающие голоса всех постоянных членов Совета, причем сторона, участвующая в споре, должна воздержаться от голосования при принятии решения на основании Главы VI и на основании пункта 3 статьи 52») единообразной практикой государств в том смысле, что если постоянный член Совета Безопасности воздерживается, то это не мешает принятию решения; Международный Суд ООН, Консультативное заключение по делу Юридические последствия для государств, вызываемые продолжающимся присутствием Южной Африки в Намибии (Юго-Западная Африка) вопреки резолюции 276 (1970) Совета Безопасности, *Advisory Opinion, I.C.J. Reports 1971, c. 16. (22, Rn. 22)*: «*However, the proceedings of the Security Council extending over a long period supply abundant evidence that presidential rulings and the positions taken by members of the Council, in particular its permanent members, have consistently and uniformly interpreted the practice of voluntary abstention by a permanent member as not constituting a bar to the adoption of resolutions. [...] This procedure followed by the Security Council [...] has been generally accepted by Members of the United Nations and evidences a general practice of that Organization.*» - выделение автора статьи; см. также Международный Суд ООН, Спор относительно судоходных и смежных прав (Коста-Рика против Никарагуа), *Judgment, I.C.J. Reports 2009, c. 213 (242, Rn. 64)*: «*On the one hand, the subsequent practice of the parties, within the meaning of Article 31 (3) (b) of the Vienna Convention, can result in a departure from the original intent on the basis of a tacit agreement between the parties.*»

устные или молчаливые изменения договоров допустимы, если они четко и ясно доказаны.⁸³

Следует отметить, что в ходе подготовки ВКПМД конференция по разработке текста Конвенции отвергла проект,⁸⁴ который содержал более определенное регулирование этого вопроса,⁸⁵ При этом молчаливое изменение договоров путём последующего правоприменения хорошо известно в практике государств и является общепризнанным.⁸⁶ Наконец, риск нестабильности, в конечном счёте, является незначительным: молчаливое изменение обязательно требовало бы убедительного доказательства наличия общей практики соответствующего применения договора.⁸⁷

В свою очередь, Комиссия международного права ООН (КМП) в проекте своих выводов по разделу «Последующие соглашения и последующая практика в связи с толкованием договоров»⁸⁸ выразила довольно осторожное отношение по данному вопросу и пришла к выводу, что этот принцип не является общепризнанным.⁸⁹ Эту позицию КМП обосновывала, в частности, тем, что Международный Суд ООН хотя и считал допустимым подобное изменение договора, но не принял его в рассмотренном конкретном деле, и что международная третейская практика, идущая в этом направлении, либо датировалась периодом до принятия ВКПМД или признавалась лишь в виде исключения.⁹⁰ Кроме

⁸³ См. Sands, в: Corten/Klein (Hrsg.), *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, Bd. II, 2011, Art. 39 Rn. 34.

⁸⁴ См. ILC Yearbook 1966/II, S. 236: „A treaty may be modified by subsequent practice in the application of the treaty establishing the agreement of the parties to modify its provisions.”

⁸⁵ См. Official Records of the United Nations Conference on the Law of Treaties, First Session (Summary records of the plenary meetings and of the meetings of the Committee of the Whole), Bd. I, 1st Session, A/CON И CJL.39/11, с. 207–215; см. также *Kearney/Dalton*, AJIL 64 (1970), 495 (525). Справедливо отрицая вывод от обратного из отказа от принятия подобной нормы в ВКПМД *Mausch*, *Treaty Overriding*, 1998, с. 158 (Fn. 793).

⁸⁶ *Crawford*, *Brownlie's Principles of Public International Law*, 8. Aufl. 2012, с. 386; см. *Interpretation of the air transport services agreement between the United States of America and France (France v. USA)*, Award v. 22.12.1963, UNRIIA XVI с. 5 (62 и сл.).

⁸⁷ *Crawford*, *Brownlie's Principles of Public International Law*, 8. Aufl. 2012, S. 386.

⁸⁸ Сноска 56.

⁸⁹ Нр. 7 (3) Проекта выводов Комиссии международного права («[...]Возможность внесения поправок в договор или его изменения путем последующей практики участников не является общепризнанной. Настоящий проект вывода не наносит ущерба нормам Венской конвенции о праве международных договоров и обычного международного права, касающимся внесения поправок или изменения договоров.»).

⁹⁰ Комментарий к Проекту выводов Комиссии международного права, Нр. 7 цифры 27–31.

того, КМП показала, что необходимо дифференцировать между различными договорами, например, учитывая то, предусматривается ли в самом договоре механизм его изменения. Если такой механизм установлен, то это обстоятельство свидетельствует скорее против изменения просто путём практики.⁹¹ Однако соглашения об избежании двойного налогообложения, по общему правилу, не содержат вышеупомянутого механизма изменений.

Тем не менее, несмотря на такой осторожный подход, изменение условий договора последующей практикой его применения также и с точки зрения КМП является - в любом случае в теории - допустимым, хотя и редким явлением.⁹² Кроме того, сама КМП указывает на то, что существующая практика, как правило, обнаруживает тенденцию к признанию толкования (в том числе и выходящего далеко за рамки дословного текста), вместо изменения договора.⁹³ Вместе с тем, такое понимание имеет следствием, что проведение чёткой границы между толкованием и изменением договора становится более сложным. В конечном счёте, здесь, однако, становится ясным, что международное право, независимо от применяемого метода (интерпретация или изменение), допускает в этом отношении гибкую коррекцию договоров.

Именно при рассмотрении проблематики *treaty override*, помимо фундаментальной возможности изменения договора последующей практикой, следует учитывать, что изменение договора может быть осуществлено и в одностороннем порядке государством-участником, естественно, при соблюдении принципа добросовестности и доверия (*Treu und Glauben*). Таким образом, государство-участник, действуя в одностороннем порядке, может создать т.н. «доверительный состав» (*Vertrauensstatbestand*), то есть основание для доверия другого государства в отношении определённых обстоятельств (эстопель). Такое доверие может возникнуть и в том случае, если государство-участник в течение длительного времени терпит известное ему поведение другого государства, которое может служить основанием для возникновения или прекращения права, не заявляя при этом протеста (т.н. *молчаливое согласие, acquiescence*).⁹⁴ Другая сторона договора уже не может в этом случае

⁹¹ Комментарий к Проекту выводов Комиссии международного права, № 7 цифра 37.

⁹² Комментарий к Проекту выводов Комиссии международного права, № 7 цифра 38.

⁹³ Комментарий к Проекту выводов Комиссии международного права, № 7 цифры 31, 38 (сноска 321).

⁹⁴ См. *Buga*, *Modification by Subsequent Practice*, 2018, S. 68; в отношении соглашений об избежании двойного налогообложения – хотя и очень кратко – см. *Mausch*, *Treaty Overriding*, 1998, с. 158 и сл.; см. по данному вопросу также № 10 (2) Проекта выводов Комиссии международного права: «*Молчание одного или нескольких*

требовать отказа от действий, с которыми оно ранее соглашалось. Оба юридических института были признаны, в частности, в решении Международного Суда в деле *о делимитации морских границ в заливе Мэн (Delimitation of the Maritime Boundary in the Gulf of Maine Area)*.⁹⁵

Теперь, если применить это к случаю, ставшему предметом рассмотрения Федеральным Конституционным судом, то можно прийти к следующему заключению. Отсутствие оговорки *subject-to-tax* в прежнем Соглашении об избежании двойного налогообложения с Турцией можно интерпретировать таким образом, что, даже если не принять соответствующее толкование договора через правовую фигуру избежания «двойного налогообложения» как неписанной цели соглашения⁹⁶ или через неписаную оговорку о запрете злоупотребления правом⁹⁷, договор должен толковаться изменённым в этом смысле на основании совпадающей последующей практики его применения или на основании молчаливого согласия Турции. Это справедливо, поскольку регулирование, предоставляющее преимущество предполагает, что молчание подразумевает согласие. Правило, установленное в § 50d абзац 8 Закона о налоге, стимулирует налогоплательщика к соблюдению налоговых норм в Турции, поскольку справка об уплате налога может служить основанием избежать повторного налогообложения (*Rückfallbesteuerung*) и, таким образом, для Турции является, в конечном счете, выгодным изменением соглашения.⁹⁸ Этому не обязательно противоречит аргумент в том смысле,

участников может представлять собой принятие последующей практики, когда обстоятельства требуют реакции.» (это установлено, однако в отношении ст. 31 абз. 3 lit. b ВКПМД, а не в отношении изменений договоров).

⁹⁵ Международный Суд ООН, IGH, *Delimitation of the Maritime Boundary in the Gulf of Maine Area (Canada v. USA)*, Judgment, I.C.J. Reports 1984, с. 246 (305, Rn. 130) („*The Chamber observes that in any case the concepts of acquiescence and estoppel, irrespective of the status accorded to them by international law, both follow from the fundamental principles of good faith and equity. They are, however, based on different legal reasoning, since acquiescence is equivalent to tacit recognition manifested by unilateral conduct which the other party may interpret as consent, while estoppel is linked to the idea of preclusion.*“). Хотя Международный Суд рассматривает здесь пограничный спор, правовой институт является общим правовым принципом, предусмотренным ст. 38 абз. 1 lit. c Статута Международного Суда, который применяется во всем международном праве, см. Antunes, „Acquiescence“, в: Wolfrum (Hrsg.), MPEPIL, opil.ouplaw.com/home/EPIL (последнее посещение: 18.11.2018), Rn. 11 и далее.

⁹⁶ По данному вопросу см. ниже, пункт С.П.1.

⁹⁷ По данному вопросу см. ниже, пункт С.П.1.

⁹⁸ *Fastenrath* (JZ 2016, 636 и сл.) также настаивает на выгоды урегулирования для Турции. Но он полагает, что нарушение договора отсутствует уже потому, что права Турции не нарушены. Этот аргумент выглядит неоднозначным, хотя в результате и верным. С одной стороны, концепт международно-противоправных актов (*internationally wrongful acts*) не зависит от нарушений права (см. по данному вопросу

что требование предъявления налогоплательщиком свидетельства об уплате налога является для него определенным обременением, а налоговые поступления или изъятие из налога приносят пользу не Турции, а Германии.⁹⁹

Налогоплательщик может предоставить подтверждение налогообложения в Турции также и задним числом и получить при этом возврат уплаченного в Германии налога. Следовательно, немецкий интерес в Соглашении отступает на задний план по отношению к стимулированию налогоплательщика к соблюдению налоговых норм в Турции. В результате, однако, такие соображения относительно предполагаемого интереса Турции не имеют решающего значения. Для значимого в международно-правовом отношении изменения договора в результате *acquiescence*, то есть молчаливого согласия, решающее значение имеет единственно подлежащее подтверждению фактическое знание данных обстоятельств Турцией и её последующее бездействие. В этом смысле в запросе Федерального Финансового суда, тем не менее, отсутствовали соответствующие пояснения. Однако многое говорит о том, что, в конечном счете, в данном случае было осуществлено, по крайней мере, одно последующее негласное изменение договора.¹⁰⁰

III. Предварительные выводы

Вышеизложенные соображения подводят к выводу, что международное право предлагает государствам различные возможности, не только посредством толкования *de lege artis* существенно влиять на содержание однажды заключенных договоров в последующей практике их применения, но даже изменять их. Такая эволюция договора за пределы его буквального

Nollkaemper, Constitutionalization and the Unity of the Law of International Responsibility, *Indiana Journal of Global Legal Studies* 16 (2009), 535 (546)). Но, с другой стороны, Турция не может заявить о нарушении международного права (в форме нарушения договора) ввиду отсутствия правонарушения, см. ст. 2 и ст. 42 lit. а Проекта статей об ответственности государств за международно-противоправные деяния (*Articles on the Responsibility of States for Internationally Wrongful Acts*), в: *Yearbook of the International Law Commission* 2001, Bd. II, Part Two, с. 31.

⁹⁹ *Thiemann*, JZ 2012, 908 (909).

¹⁰⁰ В этом же направлении идут размышления Федерального Конституционного суда ФРГ, который оставляет вопрос о несоответствии международному праву § 50d абз. 8 Закона о налогах открытым, см. BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (15 и 35, Rn. 32 и 82).

текста, естественно, привносит с собой риск большей правовой неопределённости, и в случае договоров об избежании двойного налогообложения это особенно затрагивает лиц, подлежащих обложению налогом. Тем не менее, подобная правовая неопределённость (как ни парадоксально) может быть частично нивелирована неистинным *treaty override*, которым вновь достигается соответствие между международным и национальным правом. Во взаимодействии международного и внутригосударственного права остающаяся неопределённость в плане текстовых различий хотя и внушает определённые опасения, но поддается регулированию и контролю документацией межгосударственной практики, например, в Примерном комментарии ОЭСР.

В противоположность этому, в судебной практике эти возможности, которые предоставляет международное право, до сих пор практически не учитываются.¹⁰¹ Такая ситуация может приводить к тому, что законодатель вынужден прибегать к мерам формального законодательства, чтобы исправить судебную практику на внутригосударственном уровне или чтобы добиться ясности правового положения. То, что на внутригосударственном уровне выглядит как *treaty override*, в данном случае является не истинным, а неистинным *treaty override*, который, наоборот, лишь реализует изменение условий, предусмотренных договором, на внутригосударственном уровне.¹⁰² Другими словами, в результате он устраняет латентное нарушение международного права. Кроме того, такая гибкость международного права открывает возможность того, что истинный *treaty override* через последующую практику, превращается в неистинный *treaty override*.

D. Конституционно-правовые ответы

На основании выше обозначенного разграничения между неистинным и истинным *treaty override*, мы должны теперь попытаться дать оценку обоим феноменам с точки зрения конституционного права.

¹⁰¹ См. *Gosch*, ISR 2013, 87 (95): «[Федеральный Финансовый суд] провозглашает соглашение об избежании двойного налог обложения, несмотря на его международно-правовое закрепление, в качестве закона. Здесь действует безусловная оговорка о законодательном регулировании.»

¹⁰² Справедливо, что в данном случае неистинный *treaty override* имеет только лишь декларативное (поясняющее) значение, поскольку динамическое содержание договора в силу закона о ратификации уже действует на внутригосударственном уровне.

I. Неистинный *treaty override*

В случае неистинного *treaty override* возникает определённый конфликт между международно-правовыми возможностями толкования и изменения договора исполнительной властью с одной стороны, и конституционно-правовым пониманием демократии и правового государства. Выступая через органы внешних сношений, исполнительная власть путём принятия мер по корректировке международного договора может поставить под сомнение обязательность парламентского закона о ратификации соглашения и право окончательного решения, принадлежащее национальным судебным органам.

Тем не менее, возникающая в результате проблема релятивируется благодаря тому способу, каким международно-правовой договор интегрируется в правовую систему Германии. Закон о ратификации, согласно так называемой «теории исполнения» (*Vollzugstheorie*), выполняет по существу исключительно функцию приказа о применении права.¹⁰³ Само соглашение является при этом приложением к закону и, в частности, оно не должно быть реплицировано в национальном нормативном акте о трансформации с гарантирующей функцией. Таким образом, закон о ратификации не делает моментальный снимок международно-правового соглашения в застывшем состоянии, а исполняет данное соглашение в его существующем на текущий момент виде в национальном праве. Федеральный Конституционный суд в своей устоявшейся судебной практике соответственно признает, что международные договоры могут подвергаться дальнейшему развитию в международно-правовой практике, и в результате их содержание может существенно меняться по сравнению с буквальным текстом договора.¹⁰⁴ Проблематичным является только, в каких пределах такое развитие является допустимым с конституционно-правовой точки зрения.

В своём первом решении *о новой стратегической концепции НАТО* после окончания «холодной войны» (при вынесении данного решения голоса судей разделились 4:4) ФКС признал допустимыми широкие

¹⁰³ *Nettesheim*, в: Maunz/Dürig, GG, 84. EL August 2018, Art. 59 Rn. 177 и сл.; *Kempen*, в: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 7. Aufl. 2018, Art. 59 Rn. 88 и далее; *Frau*, *Der Gesetzgeber zwischen Verfassungsrecht und Völkerrechtlichem Vertrag*, 2015, с. 20.

¹⁰⁴ *Nettesheim*, в: Maunz/Dürig, GG, 84. EL August 2018, Art. 59 Rn. 127 и далее.

пределы возможного развития содержания договоров.¹⁰⁵ Неформальное дальнейшее развитие договорной основы не требовало, по мнению Суда, дачи повторного согласия парламентом, поскольку это, с одной стороны, влечет за собой правовую неопределенность в отношении собственно закона о ратификации, с другой стороны, чрезмерно ограничивает дееспособность федерального правительства в области внешней политики и безопасности, что противоречит отвечающему функциональным требованиям разделению властей.¹⁰⁶

ФКС признал, что дальнейшее развитие международного права в результате действий исполнительной власти сложно оценить также с позиции *ex ante*.¹⁰⁷ Помимо этого, он подчеркнул, что в основе изменений соглашений в устной и конклюдентной форме не лежит текст, в отношении которого можно было бы выразить согласие.¹⁰⁸ В отличие от этого, в особом мнении подвергалось критике, что таким образом «договоры устанавливаются на колёса» («договор на колёсах» или «живой договор» это термин из международно-правового жаргона, обозначающий достижение соглашения, нормативное содержание которого не исключает возможность его трактовки и применения в различном направлении – **прим. Дайджеста**) и выдвигалось требование, что при материальных изменениях договора необходим новый закон о ратификации в соответствии со ст. 59 абз. 2 ОЗ.¹⁰⁹ Как подчёркивается в особом мнении, если международное право допускает также изменение существенных элементов содержания договоров посредством аутентичной интерпретации,¹¹⁰ то также и на такой, достигаемый в процессе

¹⁰⁵ BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 5/93, 7/93, 8/93, BVerfGE 90, 286.

¹⁰⁶ BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 5/93, 7/93, 8/93, BVerfGE 90, 286 (364); критику см. *Baumbach*, *Vertragswandel und demokratische Legitimation*, 2007, с. 27 и сл., где указывается на лишь второстепенное с точки зрения эффективности значение и на отсутствие негативных последствий расширенного требования дачи согласия как фактора, ослабляющего позиции федерального правительства при ведении переговорного процесса.

¹⁰⁷ BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 5/93, 7/93, 8/93, BVerfGE 90, 286 (363).

¹⁰⁸ BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 5/93, 7/93, 8/93, BVerfGE 90, 286 (372) – *Sondervotum*.

¹⁰⁹ BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 5/93, 7/93, 8/93, BVerfGE 90, 286 (373) – *Sondervotum*.

¹¹⁰ С одной стороны, корректировка (или изменение) договора путём аутентичной интерпретации частично рассматривается как допустимая, см. *Klabbers*, „Treaties, Amendment and Revision“, в: *Wolfrum* (Hrsg.), *MPEPIL*, opil.ouplaw.com/home/EPIL (последнее посещение: 18.11.2018), Rn. 14. С другой стороны, в этом случае вряд ли можно говорить о заявлении о толковании (*Auslegungserklärung*). Тем не менее, трудно провести чёткую границу между толкованием и изменением договора, см. по данному вопросу уже выше, пункт С.П.3.

переговоров и согласования консенсус относительно изменений договора должно распространяться требование дачи согласия аналогично ст. 59 абз. 2 ОЗ.¹¹¹

В более поздних решениях по Североатлантическому договору¹¹² ФКС попытался найти «золотую середину». Согласно высказанной здесь позицией дальнейшее развитие и изменения международного соглашения в ходе международно-правовой практики покрываются с конституционно-правовой точки зрения законом о ратификации; до тех пор, пока соблюдаются рамки предоставленных полномочий, вытекающие из структурных решений и политической программы, заложенной в соответствующем договоре.¹¹³ Однако есть сомнение в том, что подход, основанный на такой «программной логике», инспирированной в системе европейского договорного права, может быть перенесен на все международно-правовые договоры.¹¹⁴ С учётом принципа свободы сторон договора, международное право как раз не требует такого «программирования». Соображения, приведённые выше при рассмотрении вопроса о (неписаной) договорной цели двойного налогообложения, показывают, что определить логику «программирования» соглашений об избежании двойного налогообложения не всегда просто.

Однако в качестве промежуточного вывода следует отметить, что мнения специалистов, которые требуют постоянного нового парламентского одобрения в случае аутентичной интерпретации или при конклюдентном изменении договора, не только сталкиваются с практическими трудностями, но и предстают чрезмерными с точки зрения разделения властей, отвечающего функциональным и организационно-структурным требованиям. При этом речь идёт не просто о проблеме эффективности,¹¹⁵ а о вопросе о том, какие институты могут не только обеспечивать легитимность на внутригосударственном уровне, но и эффективно защищать государственные интересы в отношениях с другими государствами. Постоянное, сопровождаемое парламентскими дискуссиями публичное участие в подготовке и согласовании договора угрожает подорвать собственную переговорную позицию. Напротив,

¹¹¹ BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 5/93, 7/93, 8/93, BVerfGE 90, 286 (375); в этом направлении также *Baumbach*, *Vertragswandel und demokratische Legitimation*, 2007, с. 176 и сл.

¹¹² *North Atlantic Treaty*, UNTS Bd. 34, S. 243, Bd. 126, S. 350, Bd. 243 S. 308 (немецкий перевод: BGBl. 1955 II с. 289).

¹¹³ BVerfG v. 22.11.2001 – 2 BvE 6/99, BVerfGE 104, 151 (210) (в отношении договора о создании НАТО); BVerfG v. 3.7.2007 – 2 BvE 2/07, BVerfGE 118, 244 (260).

¹¹⁴ См. *Nettesheim*, в: Maunz/Dürig, GG, Art. 59 Rn. 135 (Aug. 2018).

¹¹⁵ *Baumbach*, *Vertragswandel und demokratische Legitimation*, 2007, с. 27 и сл.

допущение дальнейшего развития договора в рамках «программной логики», открывает для исполнительной власти необходимое пространство для маневра в практике межгосударственного общения. Однако это решение ставит вопрос о возможности и степени эффективности установления единых программных пределов во всех договорных режимах.

Поэтому многое говорит в пользу решения процессуального характера, при котором законодатель имеет возможность контролировать договорную практику исполнительной власти. Например, парламентский комитет по финансам и политики через своих членов контролирует национальную практику Федерального министерства финансов. Если договор неприемлемым для законодателя образом будет «поставлен на колёса», он может непосредственно высказать критику по этому поводу и применить институт парламентской ответственности правительства. Законодатель может выразить своё несогласие принятием хотя и юридически необязательного, но политически действенного постановления парламента. Наконец, как показывает *Hemtesхайм (Nettesheim)*, допустимо даже обязывающее закрепление и предписание посредством законодательного акта парламента определённой договорной практики.¹¹⁶ Необходимым элементом являются соответствующие информационные обязательства исполнительной власти по отношению к парламента, исполнение которых может осуществляться, например, через парламентский комитет по финансам. Естественно, выражается беспокойство по поводу того, что структуры исполнительной власти обоих государств могут по взаимному согласию предписывать и регулировать особенности правового положения налогоплательщика. Однако законодательная власть может вмешаться. По крайней мере, судебные органы, не являются в функциональном отношении более пригодными для этого. Наконец, следует напомнить, что соглашения об избежании двойного налогообложения создают более благоприятные условия для налогоплательщиков.

II. Истинный *treaty override*

В отличие от этого, в случае истинного *treaty override* вопрос о его конституционности встает на другом уровне. В конечном счете, речь идёт о ключевом вопросе, а именно – о вопросе о том, как Основной Закон определяет место и значение международного права. Любая попытка ответить на этот вопрос должна в принципе учитывать различный режим

¹¹⁶ *Nettesheim*, в: Maunz/Dürig, GG, Art. 59 Rn. 136 (Aug. 2018).

правовых последствий, устанавливаемый Основным Законом для действия международного права на внутригосударственном уровне (1) и на этом основании исследовать значение принципа приверженности Основного Закона международному праву (в его соотношении с принципом демократии) (2). Затем следует рассмотреть правовые позиции Федерального Конституционного суда по данной проблематике (3) и подвергнуть их критическому анализу (4 и 5).

1. Дифференцированный режим правовых последствий, установленный Основным Законом

Основной закон устанавливает дифференцированные правила, касающиеся внутренних последствий международно-противоправных актов. Ст. 25 ОЗ предусматривает приоритет общепризнанных правил и норм международного права по сравнению с обычными законами. По крайней мере, по преобладающему мнению, они занимают промежуточное место между обычными законом и нормами конституции.¹¹⁷

К общим правилам в этом понимании относятся универсальные нормы международного обычного права и общие принципы права в смысле ст. 38 абз. 1с Статута Международного Суда ООН.¹¹⁸ Ст. 59 абз. 2 ОЗ предусматривает, что Бундестаг одобряет международно-правовой договор посредством принятия закона. Содержащееся в этом законе распоряжение о применении права, установленного договором, указывает на то, что международно-правовое соглашение не может иметь иной юридической силы, чем обычный федеральный закон. Таким образом, более поздний *treaty override* имеет как *lex posterior* приоритет действия на внутригосударственном уровне. Этому не противоречит, что согласно ст. 25 ОЗ, международно-правовой принцип «верности договорам» (*pacta sunt servanda*) как общее правило международного права также пользуется приоритетом над законом. Международно-правовой принцип «верности договорам» и принцип недопущения и устранения нарушений договорных обязательств в соответствии с общими нормами об ответственности

¹¹⁷ См. К превалирующей в доктрине позиции VerfGE 68, 1 (85 и сл.); *Herdegen*, в: *Maunz/Dürig*, GG, Art. 25 Rn. 78 (Aug. 2018); *Heintschel von Heinegg*, в: *Epping/Hillgruber* (Hrsg.), BeckOK/GG, Edition 38 (по состоянию на 01.03.2015), Art. 25 Rn. 27; см. однако также и иное мнение (юридическая сила на уровне конституции): *Streinz*, в: *Sachs*, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 25 Rn. 89 и сл.

¹¹⁸ *Heintschel von Heinegg*, в: *Epping/Hillgruber* (Hrsg.), BeckOK/GG, Edition 38 (Stand 01.03.2015), Art. 25 Rn. 19, 21.

государств¹¹⁹ как раз не обязывают государства гарантировать универсальное действие принципа «верности договору» через нормы конституционного ранга.¹²⁰ Такое решение, охватывающее все международно-правовые договоры, также будет делать беспредметным регулирование ст. 25 ОЗ, ограниченное лишь «общими правилами и нормами».¹²¹

2. Принцип приверженности международному праву и поиск правового баланса путём взвешивающей оценки правовых ценностей

Независимо от этого правового режима, на основе конституционного принципа приверженности международному праву Основного Закона сформировалась точка зрения, которая допускает признание правомерности *treaty override* исключительно в контексте балансирующей правовой оценки соотношения между принципом уважения международного права правовым государством, с одной стороны, и принципом демократии, с другой. Ниже должна быть показана и проанализирована линия аргументации этой точки зрения, которая сначала (а.) методом индукции приходит к формулированию принципа, затем (б.) методом дедукции на основе этого вновь формулирует выводы и в конце (с.) приходит к балансу методом взвешивающей оценки различных правовых ценностей (*Abwägung*).

а. Индукция: Принцип приверженности международному праву

Исследование дифференцированных положений Основного Закона, привели, как это, в частности, сформулировал *Клаус Фогель (Klaus Vogel)*, к провозглашению конституционного принципа «приверженности Основного Закона международному праву» (*Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes*) и в этом смысле принципа «открытого конституционного государства» (*der offene Verfassungsstaat*).¹²² Этот конституционный

¹¹⁹ См. ст. 30 и сл. проекта Статей об ответственности государств за международно-противоправные действия.

¹²⁰ BVerfG v. 9.6.1971 – 2 BvR 255/69, BVerfGE 31, 145 (178); BVerfG v. 26.3.19 57 – 2 BvG 1/55, BVerfGE 6, 309 (363) – *Reichskonkordat*; K. Vogel, JZ 1997, 161 (164); Musil, Deutsches Treaty Overriding und seine Vereinbarkeit mit dem Europäischen Gemeinschaftsrecht, 2000, с. 45.

¹²¹ Mausch, Treaty Overriding, 1998, с. 177.

¹²² Фундаментальное исследование в: K. Vogel, Die Verfassungsentscheidung des Grundgesetzes für eine internationale Zusammenarbeit, 1964, с. 33, 42 и сл.

принцип был признан не только в правовой доктрине, но и в практике ФКС.¹²³ И он опирается на широкую текстовую основу в Основном Законе. В преамбуле конституции провозглашается, что немецкий народ стремится служить объединению Европы и всеобщему миру. Ст. 1 абзаца 2 ОЗ является, по существу, цитатой из Всеобщей декларации прав человека.¹²⁴ Ст.ст. 23 и 24 Основного Закона открывают конституцию для возможной передачи суверенных прав европейским инстанциям, а также и за их рамки. Ст. 25 ОЗ признает за общими нормами международного права особый приоритет и в соответствии со ст. 26 ГК конституция признает уголовно наказуемым преступлением агрессивные войны.¹²⁵ Вытекающие из этих основоположений принципы, в любом случае, являются руководящими для толкования как обычного законодательства,¹²⁶ так и конституционного права.¹²⁷ Соответствующая международному праву интерпретация является, естественно, методологически невозможной, если законодатель четко заявил, что он хочет отклониться от международно-правовых обязательств.¹²⁸ Поэтому чёткая и однозначная формулировка «невзирая на соглашение» (*ungeachtet des Abkommens*), как это установлено в § 50d абзац. 8 Закона о налогах, таким образом, не может быть «устранена через толкование». Дальнейшие выводы, вытекающие из

¹²³ Основополагающие моменты в решении Федерального Конституционного суда BVerfG v. 30.6.1964 – 1 BvR 93/64, BVerfGE 18, 112 (121); постоянная судебная практика, см. в частности BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (317 и далее) – Görgülü; более подробно, например, *Tomuschat*, в: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HdBStR XI, 3. Aufl. 2013, § 226 Rn. 1 и далее с дальнейшими ссылками.

¹²⁴ Здесь по существу дословно воспроизводится положение преамбулы Декларации («Принимая во внимание, что признание достоинства, присущего всем членам человеческой семьи, и равных и неотъемлемых прав их является основой свободы, справедливости и всеобщего мира [...]»; см. A/RES/217, UN-Doc. 217/A-(III)); относительно истории возникновения см. *schichte JöR n.F. Bd. 1 (1951)*, с. 48 и далее; см. также *Herdegen*, в: *Maunz/Dürig, GG, Art. 1 Abs. 2 Rn. 2 (Aug. 2018)*.

¹²⁵ См. *K. Vogel, JZ 1997*, 161 (163).

¹²⁶ BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (29, Rn. 71); Frau, *Der Gesetzgeber zwischen Verfassungsrecht und Völkerrechtlichem Vertrag*, 2015, S. 24; mit Einschränkung auf Völkerrechtsnormen von „gewissem Gewicht und von grundsätzlicher Bedeutung“ *Bernhardt, Völkerrechtskonforme Auslegung der Verfassung? Verfassungskonforme Auslegung völkerrechtlicher Verträge?*, в: FS Steinberger, S. 391 (397).

¹²⁷ См. по данному вопросу BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (316 и далее) – Görgülü; Frau, *Der Gesetzgeber zwischen Verfassungsrecht und Völkerrechtlichem Vertrag*, 2015, с. 20; *Bernhardt, Völkerrechtskonforme Auslegung der Verfassung? Verfassungskonforme Auslegung völkerrechtlicher Verträge?*, в: FS Steinberger, с. 391 (395 и далее).

¹²⁸ BVerfG v. 26.3.1987 – 2 BvR 589/79, BVerfGE 73, 358 (370).

принципа уважения и приверженности международному праву, являются, однако спорными.¹²⁹

b. Дедуция: treaty override – неконституционность prima facie

Согласно позиции, обоснованной Фогелем,¹³⁰ которую в принципе также поддержал и Высший Финансовый Суд (ВФС) в своем постановлении о запросе¹³¹ и судья Кёниг (König) в своём особом мнении, принцип приверженности международному праву модифицирует принцип верховенства права в принцип открытого правового государства. В соответствии с этим, все органы государственной власти, включая законодателя, в принципе связаны международно-правовыми обязательствами, принятыми государством.¹³² В пользу такого развития, в частности в упомянутом постановлении ВФС, приводятся также и новые тенденции, характерные для судебной практики ФКС. Однако такие аргументы вызывает серьёзные сомнения.

Сначала ВФС лишь мимоходом¹³³ упоминает, что Федеральный Конституционный суд категорически отвергал такую связанность законодателя в своём решении от 1957 года по делу *Имперский Конкордат (Reichskonkordat)*.¹³⁴ Уже в данном своём решении ФКС хотя и признал принцип приверженности международному праву, однако выводил его на основе изолированного толкования ст. 25 ОЗ и, следовательно, хотел установить особую связанность (юридическую силу – **прим. Дайджеста**) лишь в отношении общих норм международного права.

Обращение Федерального Финансового суда к более новым решениям ФКС в деле *Гёргюлю* и в деле *Alteigentümer* также вызывает в определённом смысле сомнения. В решении по делу *Гёргюлю* ФКС как раз пришёл к заключению, что ЕКПЧ не имеет большей юридической силы, чем обычное немецкое законодательство, и что хотя необходимой является интерпретация в соответствии с международно-правовым регулированием, допустимым является тем не менее также отклонение от международно-правовых обязательств - во всяком случае в целях предотвращения

¹²⁹ См. более подробно по данному вопросу: *Streinz*, в: *Sachs*, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 24 Rn. 8 и далее; *Rojahn*, в: *v. Münch/Kunig*, GG, 6. Aufl. 2012, Art. 24, Rn. 9.

¹³⁰ *Vogel*, JZ 1997, 161 (165–167).

¹³¹ BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949 и далее; а также дополнение, опубликовано в IStR 2015, 627 и далее.

¹³² См. по данному вопросу *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843 (846); фундаментальное исследование *Vogel*, JZ 1997, 161 (165–167).

¹³³ BFH v. 10. 1. 2012 – I R 66/09, DStR 2012, 949 (951, Rn. 18).

¹³⁴ BVerfG v. 26.3.1957 – 2 BvG 1/55, BVerfGE 6, 309 (362 и сл.).

нарушения основополагающих конституционных норм.¹³⁵ Собственно, толкование, соответствующее международному праву, уже чисто в методологическом плане допустимо исключительно в рамках интерпретационного пространства. Из него не следует блокирующее действие международного права.¹³⁶ Однако из данной позиции ФКС также нельзя сделать обратный вывод о том, что применение международного права может быть ограничено только определенными конституционными ценностями.¹³⁷ Поскольку ФКС как раз не пришёл к выводу, что нарушение международного права допустимо только на этих условиях.

В решении по делу *Alteigentümer* от 26 октября 2014 года, была дана более дифференцированная оценка обязанности уважать международное право.¹³⁸ В качестве основания для связанности нормами международных договоров ФКС указывает – вполне в смысле сформулированного *Фогелем* принципа «открытого государства» – как статью 59 абзац. 2 ОЗ, так и статью 20 абз. 3 ОЗ. Но тем не менее ФКС тут же устанавливает ограничение в том смысле, что конституция в соответствии с дифференцированными предписаниями Основного Закона признаёт исключительно т.н. «контролируемую связанность» («*kontrollierte Bindung*»)¹³⁹, и не отказывается – как это было уже сформулировано в решении по делу *Гёргюлю* – от того, что именно за Основным Законом остаётся «последнее слово».¹⁴⁰

Кроме того, следует отметить, что также и решение *Alteigentümer* ссылается на положения, сформулированные ФКС в решении *Гёргюлю*, в котором Суд ссылается на дуалистический концепт *Трипелья* (*Triepel*)¹⁴¹ и видит этот концепт воплощённым в Основном Законе.¹⁴² В конечном счете,

¹³⁵ В решении Федерального Конституционного суда по делу *Görgülü* - BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307, 319 – Суд сформулировал в данном отношении: «В этом смысле, цели реализации принципа приверженности международному праву в какой это не противоречит, если законодатель, в виде исключения, не соблюдает международное договорное право, если только таким образом можно предотвратить нарушение несущих основополагающих принципов Конституции.»

¹³⁶ *Krumm*, AÖR 138 (2013), с. 363 (383).

¹³⁷ В этом смысле, однако, *K. Vogel*, IStR 2005, 29 и сл.; иная позиция BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, NJW 2016, 1295 (1300 и сл., Rn. 73).

¹³⁸ BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 955/00, 1038/01, BVerfGE 112, 1 (26) – *Alteigentümer*.

¹³⁹ BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 955/00, 1038/01, BVerfGE 112, 1 (25 и сл.) – *Alteigentümer*.

¹⁴⁰ BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (319) – *Görgülü*.

¹⁴¹ См. По данному вопросу *Triepel*, *Völkerrecht und Landesrecht*, 1899, с. 111 и далее.

¹⁴² BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (318) – *Görgülü* и ссылка в решении BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 955/00, 1038/01, BVerfGE 112, 1 (25 и сл.) – *Alteigentümer*.

решение идёт таким образом в направлении традиционного подхода - неконституционность *treaty override* отсюда вывести невозможно.¹⁴³

Наконец, сомнения вызывает, насколько приведённые выше решения действительно могут быть без каких-либо оговорок перенесены на проблематику *treaty override*, нарушение *общего* договорного права. Ибо в этих решениях речь идёт о вопросах защиты прав человека, которая на уровне конституционного права, в частности в силу ст. 1 абз. 2 ОЗ, имеют особое значение. Кроме того, поскольку Европейский Суд по правам человека (ЕСПЧ) выступает в качестве международного суда, принимает в соответствии со ст. 46 абз. 1 ЕСПЧ, решения, обязывающие государства-участников, перед ФКС стояла также задача, установить соотношение между судебной практикой ФКС и ЕСПЧ.¹⁴⁴ В конечном счете расширительное толкование принципа правового государства в смысле признания принципиальной неконституционности *treaty override* находит лишь слабую опору в сложившейся судебной практике ФКС.

с. Оправдание treaty override, в частности, критерий необходимости

Тем не менее, если исходить из расширительного толкования канона верховенства права, то принцип правового государства, приверженного международному праву, входит в конфликт с принципом демократии. Следовательно, в случае *treaty override* оба конституционные принципа должны взвешиваться по отношению друг к другу.¹⁴⁵ Тем не менее, представители этого направления отрицают, как правило, необходимость *treaty override* для осуществления смены политики, поскольку Германия может в принципе использовать более мягкие средства расторжения международного договора.¹⁴⁶ Без ответа остаётся вопрос, почему отсутствие расторжения может вменяться законодательной власти, в то время как по преобладающему в доктрине мнению, право на расторжение договора на международно-правовом уровне может осуществлять

¹⁴³ Это относится и к последующим решениям в более новой практике Федерального Конституционного суда, см., например, детальный анализ *Frau, Der Gesetzgeber zwischen Verfassungsrecht und völkerrechtlichem Vertrag*, 2015, S. 54 и далее, 61 и далее.

¹⁴⁴ *Thiemann*, JZ 2012, 908 (911); *Frau, Der Gesetzgeber zwischen Verfassungsrecht und völkerrechtlichem Vertrag*, 2015, с. 82; более дифференцированно у *K. Vogel*, IStR 2005, 29 (30), который исходит из того, что обязательное действие права, с одной стороны, и решений, с другой стороны, можно рассматривать отдельно друг от друга.

¹⁴⁵ *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843 (847 и сл.).

¹⁴⁶ *BFH v. 10.1. 2012 – I R 66/09*, DStR 2012, 949 (954, Rn. 29); *Rust/Reimer*, IStR 2005, 843 (848).

исключительно исполнительная власть.¹⁴⁷ Без ответа остаётся также, почему это должно быть расторжение, если договор может быть изменен и практикой его применения. В конце концов, расторжение и пересмотр прежних или хотя бы только и части прежних соглашений об избежании двойного налогообложения является задачей на многие годы и десятилетия. Здесь, вопреки особому мнению конституционного судьи *Кёнига*, можно было бы найти особые причины для принятия в одностороннем порядке временного (предварительного) урегулирования в смысле § 50d абз. 8 Закона о налогах.

Дальнейшие аспекты судебного взвешивания неясны. В особом мнении *Кёнига* указывается, что также и Турция не намеревалась признавать возможность двойного налогообложения налогом. В рамках предпринятого им правового «взвешивания» это приводит к тому, что двойное налогообложение налогом как определённая льгота для налогоплательщика по этой причине «не имеет особого значения».¹⁴⁸ Смысл данного аргумента остаётся не вполне ясным. Является ли нарушение международного права поэтому «не таким уж важным», так что *treaty override* скорее может быть оправдан? Однако из этой аргументации скорее должно бы следовать, что здесь имеет место лишь неистинный *treaty override*.¹⁴⁹ Но в этом случае взвешивания не требовалось бы.

3. Решение Федерального Конституционного суда Германии

В поиске варианта решения данной проблематики ФКС отказался применить метод «взвешивания» на основе принципа приверженности международному праву и настаивал на скорее схематичном применении дифференцированных правовых последствий, предусмотренных Основным Законом. При этом ФКС отверг предложенное Федеральным Финансовым судом скорее селективное прочтение его решений. Он подчеркивает, что в его решении по делу *Alteigentümer* им была установлена лишь «контролируемая связанность» международным правом, и акцентирует при этом отличие *treaty override* в праве международных соглашений об избежании двойного налогообложения от вопросов защиты прав человека, лежавших в основе его решения по делу *Гёргиюлю*.¹⁵⁰ Кроме того, ФКС особенно выделяет значение принципа демократии: поскольку демократия

¹⁴⁷ *Krumm*, AÖR 138 (2013), с. 363 (403).

¹⁴⁸ Особое мнение судьи *Кёниг, König*, BVerfGE 141, 44 (53, Rn. 19).

¹⁴⁹ По данному вопросу см выше, пункт С.П.

¹⁵⁰ BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (32; Rn. 76) с обоснованием, что ст. 1 абз. 2 ОЗ предполагает дополнительную императивность.

- это «власть на время» (*Herrschaft auf Zeit*), последующий законодатель должен иметь возможность пересматривать решения предшествующих ему законодателей.

Представляется, что два аргумента ФКС имеют особое значение для конституционно-правовой оценки феномена *treaty override*. Во-первых, ФКС касается пробельности решения, основанного на взвешивающей оценке правовых ценностей, которое, по крайней мере в соответствии с преобладающей точкой зрения,¹⁵¹ не предполагает, что законодательная власть не может самостоятельно пересматривать и расторгать международно-правовые договоры, поскольку это является прерогативой исполнительной власти.¹⁵² Здесь ФКС не только указывает на недостатки решения на основе взвешивания правовых ценностей в данном случае, но он также демонстрирует рамки, в пределах которых должна реализовываться любая попытка конституционно-правового рассмотрения проблематики *treaty override*.

С другой стороны, ФКС подвергает критике положение о том, что законодатель должен иметь возможность исправлять ошибочное с его точки зрения толкование соглашений органами общей юрисдикции через законодательное регулирование.¹⁵³ Это свидетельствует о том, что ФКС по сути признает существование неистинного *treaty overrides* и в принципе подтверждает его с конституционно-правовой точки зрения. Но поскольку ФКС не проводит предложенной здесь дифференциации, он, как представляется, санкционирует этот институт в целом. Если бы Суд применил эту дифференциацию, он вообще не должен был бы - ввиду отсутствия истинного *treaty override* - при решении данного дела проверять конституционность *treaty override* как такового. В то же время, это могло бы также показать, что конституционно-правовая проблема *treaty override* имеет гораздо более узкую сферу применения. Независимо от этого, обоснование ФКС также указывает на существенное различие между судебным решением по делу *Гёргюлю* и, с другой стороны, (*tax*) *treaty*

¹⁵¹ BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (37, Rn. 89); BVerfG v. 7.7.1984 – 2 BvE 13/83, BVerfGE 68, 1 (83) – *Atomwaffenstationierung*.

¹⁵² BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, NJW 2016, 1295 (1302; Rn. 89). В этом смысле аргументация ФКС вызывает определённые сомнения: если из принципа демократии следует, что законодатель - который не должен иметь право расторгать договоры - мог бы, по крайней мере, на внутригосударственном уровне добиваться реализации своей воли с помощью *treaty overriding*, то из принципа демократии могло бы также следовать и право парламента расторгать международные договоры. Характерно, что ФКС, однако, не рассматривает этот вопрос; см. по данному вопросу также *Sachs*, JuS 2016, 571 и сл.

¹⁵³ BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (34; Rn. 80); *Ismer/Baur*, IStR 2014, 421, 426.

override. В первом случае именно ЕСПЧ, как международный суд, не допустил, чтобы национальные суды в одностороннем порядке могли отстраниться от развития международного, и в результате были заложены предпосылки для изменения ситуации национальным законодателем.

4. Критика

В своём решении ФКС твёрдо придерживается буквального текста отдельных конституционных норм, и поэтому само решение отличается определённым схематизмом.¹⁵⁴ Это решение может быть воспринято как «вольная грамота» для *treaty override* и имеет поэтому фатальное сигнальное значение.¹⁵⁵ Оно также выглядит непоследовательным с точки зрения трактовки в нём принципа приверженности конституции международному праву. В качестве исходной посылки Суд сформулировал, что принцип приверженности международному праву обязывает все органы государственной власти по возможности предотвращать нарушения международного права.¹⁵⁶ Однако в своих последующих заключениях Суд не наполнил этот принцип конкретным содержанием.¹⁵⁷ Наоборот, он сам противоречит собственному тезису, когда в последующем безоговорочно одобряет возможность *treaty override*.

Поиск решения на основе «взвешивания» релевантных правовых ценностей (*Abwägung*), предпринятый в особом мнении, также оставляет открытыми многие вопросы. В методологическом отношении предстаёт спорным, когда из дифференцированного регулирования сначала индуцируется общий принцип, и этот принцип в последующей дедукции применяется уже для нивелирования установленной дифференциации.¹⁵⁸ Одновременно при этом остаются неясными критерии взвешивающей правовой оценки. В конечном счете, также и решение проблемы методом «взвешивания» правовых ценностей выливается в схематизм – необходимость расторжения договора, которая трудно осуществима на практике и не обязательно отвечает интересам государства. Кроме того, в

¹⁵⁴ На предполагаемую догматическую ясность такой позиции указывает, в частности: *Payandeh*, NJW 2016, 1279 (1280 и сл.), признаёт её, однако, малоубедительной в содержательном отношении, поскольку для дифференциации между международно-договорным правом и прочим международным правом сложно найти внутреннее оправдание.

¹⁵⁵ См. ниже, пункт D.II.5.

¹⁵⁶ BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (27 и 29, Rn. 65 и 70).

¹⁵⁷ На этот недостаток указывает также *Lehner*, IStR 2016, 217 (218 и сл.), при этом не делается вывод о неконституционности *treaty override*.

¹⁵⁸ Относительно подобной критики см. *Kees*, Der Staat 54 (2015), 63 (80).

обосновании остаётся непонятным, почему принцип правового государства должен также обеспечивать и связанность международным договорным правом, трансформированным во внутригосударственное право. Простое указание на запрет противоречивого поведения,¹⁵⁹ в любом случае, не является достаточным, потому что вопрос заключается именно в том, ведёт ли себя противоречиво сам законодатель. Принятие последующего закона, не имеющего обратного действия, нельзя поставить в упрёк законодателю в качестве противоречивого поведения. Противоречивое поведение имеет место только в том случае, если международное право определённо имеет обязательную силу для законодателя. Но тогда речь уже идёт не о действии принципа правового государства, а, в любом случае, о принципе приверженности Основного Закона международному праву и о сфере его действия. Тем не менее, эта точка зрения имеет свой определённый смысл и значение: она в значительной степени преодолевает разобщение правового положения по внутригосударственному и международному праву. Это было и остаётся одной из основных задач и проблем конституционного регулирования действия норм международного права.¹⁶⁰

Преимущество решения, принятого большинством сената ФКС, заключается в его ясности и правовой определённости. Одновременно оно (пред)оставляет пространство для дальнейшего развития и совершенствования норм международно-правового регулирования исполнительной властью и коррекции практики и правоприменения национальными судебными органами. К сожалению, оно несколько игнорирует процессуальные возможности законодательной власти влиять на органы внешних сношений.¹⁶¹

Решение, которое было бы более убедительным, должно было бы поставить во главу угла дифференциацию между истинным и неистинным *treaty override*. Группа случаев истинного *treaty override* в результате оказалась бы гораздо более узкой и охватывала бы только те случаи, когда другое государство-участник договора, не только принимает к сведению, но также и действительно активно возражает на практике против одностороннего регулирования. Таким образом, речь должна была бы вестись о феномене, имеющем лишь второстепенное значение.

¹⁵⁹ См. аргументацию в *Rust/Reimer*, IStR 2005, 853; см. также «классическую» формулировку *Фогеля (Vogel)* о том, что «нарушение данного обещания» не является опцией для конституционного государства; *ders.*, JZ 1997, 161.

¹⁶⁰ В этом смысле также BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (27 и 29, Rn. 65 и 70).

¹⁶¹ По данному вопросу см. также *Fastenrath*, JZ 2016, 636 (639).

В этих случаях принцип приверженности Основного Закона международному праву и принцип демократии противостоят друг другу. В отличие от правовой оценки, предложенной *Фогелем* и *Кёниг*, которая, по сути, ограничивается исследованием критерия необходимости и оперирует нечёткими масштабами, необходимость определённости норм говорит в пользу того, чтобы выбрать процессуальное решение. В соответствии с этим, законодательная власть может прибегать к истинному *treaty override* только в том случае, если до этого она безуспешно попыталась побудить исполнительную власть осуществить соответствующую корректировку соглашения или в крайнем случае расторгнуть договор.¹⁶² Такое процессуальное решение имеет также то преимущество, что оно наполняет конкретным содержанием сформулированную самим ФКС обязанность законодателя по возможности предотвращать нарушения международного права, и восполняет пробел, обозначенный в решении ФКС относительно *treaty override*.¹⁶³

В качестве возможного средства, находящегося в распоряжении законодательной власти, может быть использовано юридически в принципе хотя не обязывающее, но в политическом отношении действенное (простое) постановление парламента. При этом напрашивается аналогия с оговоркой о необходимости участия парламента при принятии решения об использовании германских вооружённых сил за рубежом (*Parlamentsvorbehalt*).¹⁶⁴ Если такая мера не осуществима в короткие сроки, законодательная власть может принять (односторонние) национальные предварительные меры путём «истинного» *treaty override* уже до того, как международно-правовое регулирование будет надлежащим образом скорректировано в соответствии с международным правом. Эти условия и требования, по общему правилу, всегда присутствуют в случае соглашений об избежании двойного налогообложения. *Treaty override* позволяет преодолеть промежуток времени, необходимый для новых переговоров, дачи аутентичного толкования или достижения конклюдентного изменения договора, и в идеальном случае добиться автоматического перехода процедуры корректировки международно-правового регулирования в неистинный *treaty override*. Если исполнительная власть отказывается от

¹⁶² Соображения в этом направлении см. *Stendel*, в: Kirchhof/Kube/Mußnug/Reimer (Hrsg.), *Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre*, HFSt 4, 2016, 227 (229), см. также *Payandeh*, NJW 2016, 1279 (1281), который учитывает отказ федерального правительства при взвешивающей правовой оценке в пользу *treaty override*.

¹⁶³ По данному вопросу см. уже *Stendel*, в: Kirchhof/Kube/Mußnug/Reimer (Hrsg.), *Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre*, HFSt 4, 2016, 227 (229).

¹⁶⁴ *Hentrich*, NVwZ 2016, 668 (670); к вопросу об оговорке о необходимости решения парламента (*Parlamentsvorbehalt*) см. из более новой практики ФКС - BVerfG v. 23.9.2015 – 2 BvE 6/11, NVwZ 2015, 1593.

принятия необходимых мер, таких как дача заявления о толковании, новые переговоры о пересмотре соглашения или расторжение договора, то допустимым остаётся истинный *treaty override*. Принцип демократии не нарушается и сохраняет соответственно действие.

Предлагаемый здесь подход не приводит, однако, к автоматизму в пользу соблюдения принципа демократии (и в пользу истинного *treaty overrides*). Ибо принцип уважения международного права обязывает также и федеральное правительство по возможности избегать нарушений международного права.¹⁶⁵ И в этом смысле исполнительная власть не может произвольно отвергнуть соответствующие инициативы Бундестага. Кроме того, также и имеющий конституционный ранг принципа добросовестного взаимодействия конституционных органов (*Verfassungsgesamtorgane*)¹⁶⁶ обязывает федеральное правительство уважать интересы Бундестага. Нарушение этой обязанности может быть обжаловано парламентом в ФКС в рамках процедуры рассмотрения дел по спорам между высшими органами государства в рамках ст. 93 абзац 1 Nr. 1 ОЗ.¹⁶⁷ Предлагаемое здесь процедурное решение не является таким образом чистым формализмом.

Также и сформулированное в решении большинства сената ФКС требование, что расторжение договора не может быть осуществлено законодательной властью, не противоречит постулируемой здесь обязанности законодателя содействовать на внутригосударственном уровне достижению положения, соответствующего международному праву. В теории высказывалось мнение, что чисто политическое влияние не имеет значения в юридическом контексте и что юридические возможности парламентского контроля, включая и возможность вынесения конструктивного вотума недоверия, являются явно недостаточными для того, чтобы обосновать то самое «блокирующее действие», о котором говорил Высший Финансовый суд.¹⁶⁸ Однако эти возражения теряют своё значение в случае предложенного здесь процедурного решения, так как здесь идёт речь лишь о необходимости соответствующей парламентской инициативы в адрес правительства, а отнюдь не о том, что обязательным условием должен быть успех этой инициативы. Как было показано,

¹⁶⁵ ФКС обязывает все органы государственной власти предупреждать нарушения международного права: BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (27 и 29, Rn. 65 и 70).

¹⁶⁶ См. BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 5/93, 7/93, 8/93, BVerfGE 90, 286 (337); *Vofkuhle*, NJW 1997, 2216 (2217).

¹⁶⁷ См. BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 5/93, 7/93, 8/93, BVerfGE 90, 286 (337); BVerfG v. 9.7.2007 – 2 BvF 1/04, BVerfGE 119, 96 (125).

¹⁶⁸ *Krumm*, AÖR 138 (2013), с. 363 (403 и сл.).

законодатель после своего обращения с соответствующей инициативой вправе незамедлительно прибегнуть к процедуре *treaty override*, при условии, что, несмотря на срочную необходимость соответствующего регулирования, вряд ли можно ожидать адекватно быстрой корректировки международного права. Однако обращение с такой инициативой, как уже было указано выше, является нечто большим, чем пустая формальность или чисто символическая мера. Здесь нужно видеть и её внешнее международно-правовое значение: такая инициатива направлена на содействие соблюдению международного права (см. далее, пункт E.).

Предложенный подход полностью соответствует решению, предложенному *Ленером (Lehner)*.¹⁶⁹ Он обосновывает свой подход тем, что из общего правила международного права *pacta sunt servanda* следует, что законодатель должен соблюдать «условия действительности» договора и что это требование согласно ст. 25 ОЗ если и не имеет силу конституционной нормы, то в любом случае имеет приоритет перед обычным законом. По его мнению, *treaty override* может быть, тем не менее, допустим, если до этого было сделано всё возможное, чтобы предотвратить *treaty override*. Исходя из этого, *Ленер* делает вполне логичный вывод, что *treaty override* никогда не является неконституционным.¹⁷⁰ Однако в вопросе о ранге этот подход отличается от предлагаемого здесь подхода. По нашему мнению, конституционный принцип приверженности международному праву уже обосновывает обязанность законодателя обеспечивать соответствие. И следовательно, нарушение этой обязанности должно иметь следствием неконституционность.

5. Неблагоприятные последствия?

Данное решение имеет для Германии последствия, выходящие за рамки права соглашений об избежании двойного налогообложения. На первый взгляд постановление ФКС выдает законодателю «вольную грамоту»¹⁷¹ игнорировать международно-правовые договоры, и приписывает ей особое значение, выводя это право из принципа демократии.¹⁷² Создаётся

¹⁶⁹ См. *Lehner*, IStR 2012, 389 (403 и далее); *ders.*, в: *Vogel/Lehner, DBA*, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rn. 202; *ders.*, IStR 2016, 217 (400).

¹⁷⁰ Обоснование этого см. *Lehner*, в: *Vogel/Lehner, DBA*, 6. Aufl. 2015, Grundl., Rn. 201; в этом же направлении *Ismer/Baur IStR* 2014, 421, 426.

¹⁷¹ *Stöber*, DStR 2016, с. 1889 (1892).

¹⁷² *Fastenrath*, JZ 2016, 636: «Вместо того, чтобы ограничиться утверждением, что он придерживается традиционного и распространенного мнения о допустимости осуществляемого законодателем *Treaty Override* [...], он считает его прямым следствием

впечатление, что ФКС встал в один ряд с итальянским Конституционным Судом, который в своё время признал принцип иммунитета государств (в данном случае - иммунитета Федеративной Республики Германии), закреплённый на уровне международного обычного права, а также решение Международного Суда ООН¹⁷³ не заслуживающими внимания вследствие нарушения итальянской конституции.¹⁷⁴ Однако, в отношении постановления итальянского Конституционного суда Правительство ФРГ придерживается точки зрения, что Италия должна и обязана уважать её международно-правовые обязательства.¹⁷⁵ Но тогда представляется, однако, нелогичным, считать для себя (с точки зрения конституции) приемлемым нарушение международного права и одновременно требовать от других соблюдения их обязательств.

Обязательство исполнять решения Международного Суда также основано на международно-правовом договоре.¹⁷⁶ Из решения ФКС можно было бы сделать вывод, что немецкий Бундестаг мог бы на внутригосударственном уровне отменить эту обязанность. Но как может Федеративная Республика (если оставаться при этом добросовестным) требовать от Италии соблюдения своих международных договорных обязательств, если она сама в соответствии с собственным конституционным правом вправе нарушать их? Хотя в принципе сохраняется и существует право на принятие ответных мер,¹⁷⁷ однако в рамках Европейского Союза экономические санкции не являются ни мыслимыми, ни желательными.

Анализ, проведенный здесь, вместе с тем показывает, что в аналогичном случае ФКС скорей всего принял бы иное решение, поскольку, с одной

принципа демократии и это - с беспрецедентным для национального суда пренебрежением к международному праву[...].».

¹⁷³ Решение Международного Суда ООН, IGH, *Jurisdictional Immunities of the State* (Germany v. Italy: Greece intervening), Judgment, I.C.J. Reports 2012, с. 99.

¹⁷⁴ См. решение Конституционного суда Италии от 22.10.2014, 238/2014, немецкий перевод:

https://www.cortecostituzionale.it/documenti/download/doc/recent_judgments/S238_2013_de_u.pdf (последнее посещение: 08.02.2019); по данному вопросу см. также A. Peters, *New German Constitutional Court Decision on „Treaty Override“: Triepelianism Continued*, <https://www.ejiltalk.org/new-german-constitutional-court-decision-on-treaty-override-triepelianism-continued-2/> (последнее посещение: 08.02.2019) и Hentrich, NVwZ 2016, 668, 671.

¹⁷⁵ См. ответ Федерального правительства на запрос парламентской фракции партии DIE LINKE, BT. Drs. 18/3492, с. 6.

¹⁷⁶ Ст. 59 Статута Международного Суда ООН.

¹⁷⁷ См. статьи 49–54 проекта Статей об ответственности государств за международно-противоправные действия.

стороны, здесь речь идёт о сфере особого конституционно-правового интереса,¹⁷⁸ а с другой - в лице МС ООН - о международном судебном органе, решение которого не должно, да и не может быть исправлено законодателем. Наконец, следует напомнить, что, как указал сам ФКС в своём решении относительно *treaty override*, в случае обязательств по международным договорам в области прав человека решение могло быть иным, чем в случае с соглашениями по избежанию двойного налогообложения.¹⁷⁹ В целом можно констатировать, что право соглашений по избежанию двойного налогообложения представляет собой особую область права, в рамках которой *treaty override* необходимы (хотя и в виде исключения).¹⁸⁰

Отсутствие соответствующей дифференциации в решении ФКС даёт неоднозначный сигнал: нарушение международного права предстаёт допустимым (и не только в виде исключения, но также и в самом принципе и без особых оговорок). И это послание распространяется далеко за пределы Федеративной Республики Германии, и в зависимости от обстоятельств, ослабляет авторитет Федеративной Республики в сообществе государств.¹⁸¹

Е. Заключение

Карлсруэ вынес свой вердикт, но многие вопросы остаются открытыми. Ключевым моментом для дальнейшего развития, с нашей точки зрения, является предпринятая здесь дифференциация неистинного и истинного *treaty override*.

¹⁷⁸ Такой подход у *Frau, Der Gesetzgeber zwischen Verfassungsrecht und völkerrechtlichem Vertrag*, 2015, с. 108 и далее.

¹⁷⁹ ФКС различает между «императивными нормами, лежащими вне диспозиции конституционного законодателя, в частности неприкосновенными и неотчуждаемыми правами человека (ст. 1 абз. 2 Основного Закона)» и «прочими нормами международного права», BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 (32, Rn. 76); по данному вопросу см. *A. Peters, New German Constitutional Court Decision on „Treaty Override“: Triepelianism Continued*, <https://www.ejiltalk.org/new-german-constitutional-court-decision-on-treaty-override-triepelianism-continued-2/> (последнее посещение: 08.02.2019).

¹⁸⁰ Относительно этого подхода более подробно см. *K. Vogel, JZ 1997*, 161 и сл.

¹⁸¹ *Hentrich, NVwZ 2016*, 668; *Stöber, DStR 2016*, с. 1889 (1892 и сл.).

Неистинный *treaty override* не нарушает международного права, а, как ни парадоксально, даже помогает ему добиваться большей действенности на внутригосударственном уровне. Конституционно-правовые проблемы т.н. «договоров на колесах»¹⁸² могут быть функционально адекватно решены в процессуальной перспективе с помощью вмешательства законодателя.

Также и в остальных случаях истинного *treaty override* разумной представляется процессуальное подключение законодательной власти, которая может инициировать проведение необходимой корректировки международно-правового положения. Если, несмотря на политическую значимость такой инициативы, исполнительная власть не реагирует в течение разумного срока или требуется принятие временных (предварительных) мер, то законодатель в конституционно-правовом отношении вправе в соответствии с дифференцированным режимом правовых последствий, устанавливаемых Основным Законом, принять решение в форме истинного *treaty override*. Однако при этом не следует упускать из виду, что в случае принятия законодателем истинного *treaty override* он может, при соответствующей благоприятной реакции другой стороны договора (соглашения об избежании двойного налогообложения), трансформироваться в неистинный *treaty override*.

Рассмотренные процессуальные варианты решения, безусловно, не идеальны. Но тем не менее, органы исполнительной и законодательной власти функционально более пригодны, чем национальная судебная власть, они обладают большими возможностями поддерживать баланс между внешними международно-правовыми нормами и национальными конституциями, между принципиальным равноправием государств и обязательной во внутригосударственном праве иерархией норм.

¹⁸² См. BVerfG v. 12.7.1994 – 2 BvE 3/92, 5/93, 7/93, 8/93, BVerfGE 90, 286 (373) – *Sondervotum*.