

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/bfh-bverfg-vorlage-zur-verfassungswidrigkeit-eines-sog-treaty-override.html>

10.05.2012

Internationales Steuerrecht

BFH: BVerfG-Vorlage zur Verfassungswidrigkeit eines sog. Treaty override

Mit Urteil vom 29.06.2016 hat der BFH – der Entscheidung des BVerfG vom 15.12.2015 folgend – entschieden, dass § 50d Abs. 8 S. 1 EStG 2002 n.F. verfassungsgemäß ist und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

BFH, Urteil vom 29.06.2016, I R 66/09

BVerfG-Entscheidung:

Mit Beschluss vom 15.12.2015 hat das BVerfG entschieden, dass der Gesetzgeber durch ein sog. Treaty Override nicht gegen Verfassungsrecht verstößt. § 50d Abs. 8 S. 1 EStG 2002 ist somit nicht verfassungswidrig.

BVerfG, [Beschluss vom 15.12.2015](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

BVerfG-Vorlage:

BVerfG-Vorlage zu der Frage, ob der Gesetzgeber durch ein sog. Treaty override gegen Verfassungsrecht verstößt. Das BVerfG wird darüber zu entscheiden haben, ob § 50d Abs. 8 S. 1 EStG 2002 insoweit verfassungswidrig ist, als hierdurch für die Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit die völkerrechtlich in einem DBA vereinbarte Freistellung der Einkünfte bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens nur gewährt wird, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden.

Sachverhalt

Der Kläger erzielte im Streitjahr 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bei einer im Inland ansässigen GmbH. Laut Arbeitgeberbescheinigung sind in seinem Bruttoarbeitslohn Einkünfte für in der Türkei erbrachte Tätigkeiten enthalten. In seiner Einkommensteuererklärung beantragte der Kläger, den auf die Türkei entfallenden Anteil des Arbeitslohns steuerfrei zu belassen (Art. 23 Abs. 1 Buchst. a S. 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 DBA-Türkei 1985). Da der Kläger keinen Nachweis über die Steuerfreiheit oder Steuerentrichtung für den auf die Tätigkeit in der Türkei entfallenden Arbeitslohn erbrachte, behandelte das Finanzamt den gesamten im Streitjahr erzielten Bruttoarbeitslohn unter Hinweis auf § 50d Abs. 8 S. 1 EStG 2002 i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 als steuerpflichtig. Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos.

Entscheidung

Die Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ist geboten, weil zur Überzeugung des BFH die Regelung des § 50d Abs. 8 S. 1 EStG 2002 n.F. gegen bindendes Völkervertragsrecht verstößt und damit der in Art. 25 GG niedergelegten Wertentscheidung des Grundgesetzes zum Vorrang der allgemeinen Regeln des Völkerrechts zuwiderläuft, ohne dass dafür ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund vorliegt. Des Weiteren erkennt der BFH aus zweierlei Gründen einen Verstoß gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG: Zum einen deswegen, weil unbeschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Ausland (hier in der Türkei) unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob sie die in § 50d Abs. 8 S. 1 EStG 2002 n.F. geforderten Nachweise erbringen. Für eine derart unterschiedliche Behandlung besteht infolge des zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Türkei geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kein rechtfertigender Grund. Und zum anderen deswegen, weil Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gegenüber Steuerpflichtigen mit anderen Einkünften - ebenfalls ohne rechtfertigenden Grund - steuerlich benachteiligt werden.

Im Streitfall wurde das deutsche Besteuerungsrecht im Hinblick auf die Einkünfte, welche

der Kläger aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG 2002) erzielt hat, insoweit ausgeschlossen, als die Arbeit in der Türkei ausgeübt worden ist (Art. 15 Abs. 1 DBA-Türkei 1985). Es handelt sich hierbei um Einkünfte aus Quellen innerhalb der Türkei, welche nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a S. 1 DBA-Türkei 1985 bei in Deutschland ansässigen Personen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden. Deutschland kann solche Einkünfte lediglich bei der Festsetzung des Steuersatzes für die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte berücksichtigen (vgl. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002). Der im Streitfall in Rede stehende Arbeitslohn wurde für entsprechende nichtselbständige Arbeit geleistet, die der Kläger in der Türkei ausgeübt hat. Das Besteuerungsrecht an dem Lohn gebührt deswegen der Türkei.

Allerdings bestimmt § 50d Abs. 8 S. 1 EStG 2002 n.F., dass die Freistellung für Einkünfte der genannten Art, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, ungeachtet des Abkommens nur gewährt wird, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Derartige Nachweise hat der Kläger nicht erbracht. Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn fällt infolgedessen nach Maßgabe von § 50d Abs. 8 S. 1 EStG 2002 n.F. an Deutschland zurück.

Auf der Grundlage der vorstehenden Regelungslage müsste der BFH, die Verfassungsmäßigkeit des § 50d Abs. 8 S. 1 EStG 2002 n.F. unterstellt, die Revision zurückweisen. Der BFH ist jedoch der Überzeugung, dass die Vorschrift gegen Völkervertragsrecht verstößt und dass für diesen Verstoß keine tragfähigen Gründe bestehen.

Es entspricht bis heute der wohl überwiegenden Rechtsauffassung im Schrifttum, dass der unilaterale "Bruch" des völkervertragsrechtlich Vereinbarten - das sog. Treaty overriding - zwar aus rechtspolitischer Sicht unerfreulich, dass darin aber kein verfassungsrelevanter Vorgang zu sehen ist. Dem hat sich der BFH in seiner bisherigen Spruchpraxis angeschlossen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13.07.1994). Der BFH möchte an dieser Spruchpraxis nicht festhalten. Er ist zu der Überzeugung gelangt, dass die bislang vertretene Einschätzung den verfassungsrechtlichen Vorgaben und Anforderungen nicht gerecht wird.

Grund dafür gibt ihm die die zwischenzeitliche Entwicklung der Rechtsprechung des BVerfG (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 26.10.2004). Aus Sicht des BVerfG ergibt sich die Verpflichtung aller Staatsorgane, "die die Bundesrepublik Deutschland bindenden Völkerrechtsnormen zu befolgen und Verletzungen nach Möglichkeit zu unterlassen" (vgl. BVerfG-Beschluss vom 26.10.2004). Aus diesen Erkenntnissen ist - aus Sicht des BFH zu Recht - der Umkehrschluss gezogen worden: Der Gesetzgeber wird von Verfassungs wegen (und damit basierend auf dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG) in die Pflicht genommen, Völkervertragsrecht zu beachten. Die prinzipielle Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes ist vorrangig. Sie nimmt dem Gesetzgeber - in Abkehr von der bisherigen (und früher auch vom BVerfG vertretenen) Sichtweise - "die Verfügungsmacht über den Rechtsbestand" und wirkt für den Gesetzgeber unbeschadet dessen demokratisch-legitimierten Rechtssetzungsbefugnissen als unmittelbar bindendes Gebot wie als materiell-rechtliche "Sperrung". Ausnahmen bedürfen einer besonderen Rechtfertigung. Die Voraussetzungen dafür sind eng. Im BVerfG-Beschluss vom 26.10.2004 wird dies präzisiert: Rechtfertigungsgründe sind die Beachtung der Menschenwürde und die Beachtung der Grundrechte. Das BVerfG weist damit methodisch den Weg zu einer Erforderlichkeitsprüfung.

Die Anwendung dieses vom BVerfG vorgegebenen Erforderlichkeitsgrundsatzes bedeutet im Fall eines Treaty override: Es kommt darauf an, ob dem Gesetzgeber gegenüber dem Vertragsbruch ein gleich sicheres, aber milderes Mittel zu Gebote steht. Der BFH macht sich diese Überlegungen zu eigen. Er erkennt in § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. einen Völkerrechtsverstoß, der sich nicht nur im Sinne einer möglichen völkerrechtsfreundlichen Normauslegung auswirkt, sondern der in dem prinzipiellen Vorrang des Abkommens begründet ist und der aus verfassungsrechtlicher Sicht die Nichtigkeit der "abkommensüberschreibenden" unilateralen Vorschrift nach sich zieht.

Bei § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. handelt es sich um ein Treaty override: Völkerrechtlich haben Deutschland und die Türkei sich für Arbeitseinkünfte auf das Quellenprinzip und auf die Freistellungsmethode verständigt, und Arbeitseinkünfte können unter den im Streitfall

festgestellten Gegebenheiten im Tätigkeitsstaat besteuert werden. Das ist hier die Türkei. Die beschriebene Freistellung ist vorbehaltlos und unbedingt vereinbart und ebenso vorbehaltlos und unbedingt kraft Zustimmung in nationales Recht überführt worden. Es fehlt sowohl an einer abkommenseigenen Rückfallklausel - einer sog. subject to tax-Klausel - zugunsten des Ansässigkeitsstaats als auch an einem Nachweisvorbehalt über die Besteuerung im anderen Vertragsstaat.

Deutschland hat sich damit aufgrund eines völkerrechtlichen Vertrages seines Besteuerungsrechts begeben, und es nimmt als Ansässigkeitsstaat insofern auch in Kauf, dass "seine" Bürger, wenn sie als Arbeitnehmer in dem anderen Vertragsstaat tätig sind, anders, ggf. auch günstiger, besteuert werden als ein Steuerpflichtiger, der einer vergleichbaren Arbeit im Inland nachgeht. Die Steuerfreistellung sichert die Vermeidung der doppelten Besteuerung auf Basis der "Virtualität", nicht der konkreten Besteuerungslage. Die Abwehr der "virtuellen" Doppelbesteuerung repräsentiert gerade das tragende Prinzip der Freistellung. Dementsprechend erfordert die in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a S. 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 DBA-Türkei 1985 zwischenstaatlich verabredete Freistellung von Arbeitslohn für eine Tätigkeit, die eine in Deutschland ansässige Person in der Türkei leistet, keine Ausnahme für den Fall, dass die Türkei auf das ihr zustehende Besteuerungsrecht nicht nachweislich verzichtet hat, oder für den Fall, dass die Ertragsteuer, die auf den Arbeitslohn entfällt, in der Türkei nicht nachweislich entrichtet worden ist.

Das Prinzip der nur virtuellen Doppelbesteuerung baut dem Gedanken nach allerdings darauf auf, dass der andere Vertragsstaat sein ihm zustehendes Besteuerungsrecht überhaupt kennt und von der Möglichkeit der konkreten Besteuerung weiß. Um das zu erreichen oder immerhin dazu beizutragen, sieht Art. 26 DBA-Türkei 1985 den Informationsaustausch zwischen den Vertragsstaaten vor: Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens und des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern erforderlich sind. Indem es die Freistellung von Nachweisen über die Besteuerung in der Türkei abhängig macht und solche dem Steuerpflichtigen auferlegt, setzt Deutschland sich über dieses "stimmige" Konzept in Gestalt des § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. einseitig hinweg.

Eine Rechtfertigung für den Völkerrechtsverstoß erkennt der BFH nicht. Infolge der hiernach vom BFH angenommenen Verfassungswidrigkeit von § 50d Abs. 8 S. 1 EStG 2002 n.F. ist die Entscheidung des BVerfG über die Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift einzuholen.

Betroffene Norm

§ 50d Abs. 8 S. 1 EStG 2002 i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003
Streitjahr 2004

Anmerkungen

Das Normenkontrollersuchen, über das das BVerfG nun zu entscheiden haben wird, betrifft unmittelbar nur die Vorschrift des § 50d Abs. 8 EStG. Mittelbar steht jedoch - und darin liegt letztlich die Brisanz des Ersuchens - eine Vielzahl einschlägiger Regelungen auf dem Prüfstand des Verfassungsgerichts: Der deutsche Gesetzgeber hat vor allem in der jüngeren Vergangenheit in erheblichem Maße von dem seit langem umstrittenen Mittel des Treaty overriding Gebrauch gemacht, auch, um eine „Keinmalbesteuerung“ zu vermeiden. Erst in letzter Zeit geht Deutschland verstärkt dazu über, entsprechende Klauseln zum Rückfall des Besteuerungsrechts an den Wohnsitzstaat bei besagter „Keinmalbesteuerung“ in den jeweiligen Abkommen selbst zu verankern oder auch ein Abkommen zu kündigen. Ein Beispiel für eine solche Kündigung wie für solche abkommenseigenen Rückfallklauseln gibt gerade das DBA-Türkei in seiner alten Fassung aus dem Jahre 1985 und seiner nunmehr neuverhandelten Fassung vom 19.09.2011.

Vorinstanz

[Finanzgericht Rheinland-Pfalz](#), Urteil vom 30.06.2009, 6 K 1415/09, EFG 2009, S. 1649

Fundstellen

BFH, Urteil vom 29.06.2016, [I R 66/09](#)

BVerfG, Beschluss vom 15.12.2015, [2 BvL 1/12](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

Pressemitteilung Nr. [9/2016](#) vom 12.02.2016

BFH, Beschluss vom 10.01.2012, [I R 66/09](#)

Pressemitteilung Nr. [30/2012](#) vom 09.05.2012

Weitere Fundstellen

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.