



BUNDESRECHTSANWALTSKAMMER

Stellungnahme Nr. 18 April 2022

zum Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom
20.08.2014 (Az. 1 R 86/13)

2 BvL 21/14

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender
RA Dr. Christian-Dietrich Bracher
RA Prof. Dr. Dr. Karsten Fehn (Berichterstatler)
RA Dr. Markus Groß
RAuN Prof. Dr. Wolfgang Kuhla
RA Prof. Dr. Christofer Lenz
RA Dr. Michael Moeskes
RA Dr. iur. h.c. Gerhard Strate
RA Prof. Dr. Michael Uechtritz
RAin Dr. jur. Katharina Wild

RA Michael Then, Schatzmeister Bundesrechtsanwaltskammer
RA Frank Johnnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Bundesrechtsanwaltskammer

The German Federal Bar
Barreau Fédéral Allemand
www.brak.de

Büro Berlin – Hans Litten Haus

Littenstraße 9 Tel. +49.30.28 49 39 - 0
10179 Berlin Fax +49.30.28 49 39 -11
Deutschland Mail zentrale@brak.de

Büro Brüssel

Avenue des Nerviens 85/9 Tel. +32.2.743 86 46
1040 Brüssel Fax +32.2.743 86 56
Belgien Mail brak.bxl@brak.eu

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 166.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Stellungnahme

Vorbemerkung: Hinweis auf das Parallelverfahren 2 BvL 15/14 und die dortige Stellungnahme der Bundesrechtsanwaltskammer Nr. 9/2022

Die Bundesrechtsanwaltskammer hat durch den Verfassungsrechtsausschuss bereits im Vorlageverfahren 2 BvL 15/14 eine Stellungnahme (BRAK-Stellungnahme-Nr. 9/2022) gemäß § 27a BVerfGG abgegeben. Diesem Verfahren liegt wie dem vorliegenden Verfahren ein Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofes (BFH) zugrunde.¹ Gegenstand des Vorlageverfahrens 2 BvL 15/14 sind die auf das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Italien 1989 bezogenen Fragen, ob

- 1.) § 50d Abs. 10 S. 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 gegen Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 13 Abs. 3 und Art. 25 des Grundgesetzes verstößt;
- 2.) in gleicher Weise § 50d Abs. 10 S. 1 des Einkommensteuergesetzes 2009 i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes gegen Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 und Art. 25 des Grundgesetzes verstößt sowie
- 3.) § 52 Abs. 59a S. 8 des Einkommensteuergesetzes 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 nunmehr § 52 Abs. 59a S. 10 Einkommensteuergesetz 2009 i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsgebot nach Art. 20 Abs. 3 GG verfassungswidrig sind.

Damit stellt sich in beiden Vorlageverfahren – 2 BvL 15/14 und 2 BvL 21/14 –, die auf inhaltlich identischen Vorlagefragen basieren, neben der Frage, ob die durch den Steuergesetzgeber veranlasste Rückwirkung verfassungskonform ist, insbesondere das Problem der verfassungs- und völkerrechtlichen Zulässigkeit eines sog. Treaty Override.

Diese Frage hat die Bundesrechtsanwaltskammer durch ihre Stellungnahme Nr. 9/2022 des Verfassungsrechtsausschusses bejaht.

An dieser Auffassung hält die Bundesrechtsanwaltskammer auch für das vorliegende Verfahren 2 BvL 21/14 fest. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die dort angesprochenen Aspekte Zulässigkeit des Vorlageverfahrens, der Verfassungswidrigkeit der steuergesetzlich angeordneten echten Rückwirkung und schließlich im Hinblick auf die grundsätzliche Zulässigkeit eines sog. Treaty Override.

Im Rahmen der Aufbereitung des hier zur Stellungnahme anstehenden Verfahrens 2 BvL 21/14 durch den Berichterstatter Prof. Dr. Dr. Karsten Fehn hat sich jedoch – insbesondere im Hinblick auf unionsrechtliche Überlegungen – eine hiervon abweichende Rechtsmeinung ergeben, in der wesentliche Erwägungen gegen die verfassungsrechtliche Zulässigkeit eines sog. Treaty Override angestellt werden. Vor diesem Hintergrund wird ergänzend zu dem vom durch die Mehrheit des Verfassungsrechtsausschusses und des Präsidiums der Bundesrechtsanwaltskammer getragene Votum mit BRAK-Stellungnahme-Nr. 9/2022 im Verfahren 2 BvL 15/14 (Berichterstatter: Prof. Dr.

¹ Beschluss vom 11.12.2013, Az. I R 4/13.

Michael Uechtritz) nachfolgend die hiervon abweichende Meinung des Berichterstatters Prof. Dr. Dr. Karsten Fehn im Verfahren 2 BvL 21/14 übermittelt. Aufgrund der erheblichen verfassungsrechtlichen und völkerrechtlichen Bedeutung der Zulässigkeit eines sog. Treaty Override und damit der Vorlageverfahren 2 BvL 15/14 und 2 BvL 21/14 hält die Bundesrechtsanwaltskammer die Mitteilung des abweichenden Sondervotums für geboten:

Sondervotum des Berichterstatters

A. Ausgangspunkt im Vorlageverfahren 2 BvL 21/14

Dem BVerfG² liegt aufgrund des Beschlusses des BFH vom 20.08.2014³ ein Verfahren zur verfassungsrechtlichen Prüfung vor, ob

- 1) § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes 2002 in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 gegen Artikel 2 Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 20 Absatz 3 und Artikel 25 des Grundgesetzes verstößt, weil hierdurch die abkommensrechtliche Freistellung von Einkünften (hier: aus nichtselbständiger Arbeit für Dienstleistungen eines unbeschränkt steuerpflichtigen Flugzeugführers einer in Irland ansässigen Fluggesellschaft) ungeachtet eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (hier: des DBA-Irland 1962) nicht gewährt wird, wenn die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist;
- 2) § 52 Absatz 59a Satz 9 in Verbindung mit § 50d Absatz 9 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes 2009 in der Fassung des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot (Art. 20 Abs. 3 GG) verfassungswidrig ist.

B. Zulässigkeit des Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses

Art. 100 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 GG ordnet die Aussetzung eines gerichtlichen Verfahrens und die Einholung einer Entscheidung des BVerfG an, wenn das erkennende Gericht ein Gesetz für verfassungswidrig hält, auf das es bei der Entscheidung ankommt. § 80 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG verlangt vom vorlegenden Gericht die Darlegung, inwiefern seine Entscheidung von der Wirksamkeit der Rechtsvorschrift abhängt und mit welcher übergeordneten Rechtsnorm Unvereinbarkeit bestehen soll. Die Begründung muss mit hinreichender Deutlichkeit erkennen lassen, dass und weshalb das vorlegende Gericht im Falle der Gültigkeit der für verfassungswidrig gehaltenen Rechtsvorschrift zu einem anderen Ergebnis käme als im Falle ihrer Ungültigkeit.⁴

Diesen Anforderungen entspricht der Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des BFH vom 20.08.2014 zunächst.⁵ Der BFH legte umfassend dar, warum nach seiner Auffassung § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 gegen das Grundrecht auf Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung gemäß Art. 2 Abs. 1 GG, gegen das Rechtsstaatsprinzip und den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit

² Az. 2 BvL 21/14.

³ Az. 1 R 86/13.

⁴ BVerfGE 7, 171, 173 f.; 79, 240, 24; 105, 61, 67; 121, 108, 117; 133, 1, 11; 135, 1, 10 f., Rn. 28; 136, 127, 142, Rn. 44.

⁵ Az. 1 R 86/13.

verstoße und daher verfassungswidrig sei. Ebenso wird ausführlich begründet, dass § 52 Abs. 59a Satz 9, Satz 3 EStG 2009/2013 aufgrund einer echten Rückwirkung gegen das Rechtsstaatsprinzip verstoße und deshalb ebenfalls verfassungswidrig sei. Schließlich stellt der BFH dar, warum die vorgenannten Vorschriften entscheidungserheblich sind: Sind sie verfassungskonform, ist die Klage abzuweisen bzw. der Revision stattzugeben, sind sie verfassungswidrig ist der Klage stattzugeben und die Revision unbegründet.

Soweit sich Bedenken gegen die Zulässigkeit des Vorlageverfahrens betreffend die verfassungsrechtliche und völkerrechtliche Zulässigkeit des Treaty Override aus dem nach dem hier gegenständlichen Vorlagebeschluss des BFH vom 20.08.2014 ergangenen Beschluss des BVerfG vom 15.12.2015⁶ ergeben, mit welchem dieses einen Treaty Override für verfassungskonform erachtete (vgl. hierzu unten Gliederungspunkt C. II. 4.), kann auf die entsprechenden Ausführungen im Votum der Bundesrechtsanwaltskammer mit Stellungnahme-Nr. 9/2022 im Verfahren 2 BvL 15/14 verwiesen werden. Für die weiteren hiesigen Ausführungen wird unterstellt, dass die Zulässigkeitsbedenken entsprechend den Hinweisen in diesem Votum durch den BFH „nachgebessert“ werden (können).

Darüber hinausgehend stellt sich hinsichtlich der Zulässigkeit der Vorlage indes die Frage, ob der BFH mit dem BVerfG den „richtigen“ gesetzlichen Richter im Sinne des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG angerufen hat oder ob nicht eine Anrufung des EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV als gesetzlicher Richter⁷ zwingend gewesen wäre. Neben den vorstehend angerissenen deutschen verfassungsrechtlichen Fragen stellen sich nämlich jedenfalls auch europarechtliche Fragen, insbesondere ob § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 gegen das Rechtsstaatsprinzip der EU, das unionsrechtliche Diskriminierungsverbot und die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit verstoßen (vgl. hierzu unten C. II. 6. b. bb.). Art. 267 AEUV ordnet insoweit an, dass in einem schwebenden Verfahren bei einem einzelstaatlichen Gericht gestellt, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, eine Frage über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe, Einrichtungen oder sonstigen Stellen der Union, der EuGH verpflichtend anzurufen ist. Offensichtlich hat der BFH aber im zugrundeliegenden Verfahren keine europarechtliche Relevanz der an das BVerfG gerichteten Fragen erkannt, sondern diese auf das deutsche Verfassungsrecht fokussiert.

Nicht von der Hand zu weisen ist, dass sich sowohl Fragen im Hinblick auf das deutsche Verfassungsrecht als auch im Hinblick auf die Vereinbarkeit von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 mit Unionsrecht stellen. Die Frage der Vereinbarkeit der vorgenannten Vorschrift mit Unionsrecht tritt jedoch dann hervor, wenn deutsche verfassungsrechtliche Überlegungen zu dem Ergebnis führen sollten, dass § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 insbesondere mit dem deutschen Rechtsstaatsprinzip vereinbar und insgesamt verfassungskonform ist. In diesem Fall wäre zu untersuchen, ob das unionsrechtliche Rechtsstaatsprinzip und die unionsrechtlichen Grundfreiheiten zu einem anderen Ergebnis führen. Für diese Entscheidung wäre gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV allein der EuGH als gesetzlicher Richter zuständig.

Die vorgelagerte Anrufung des BVerfG durch den BFH ist also deshalb zulässig, weil der BFH durch die beanstandeten Vorschriften bereits deutsches Verfassungsrecht als verletzt ansieht.

⁶ Az. 2 BvL 1/12, www.bundesverfassungsgericht.de (zuletzt aufgerufen am 13.02.2022) = NJW 2016, 1295 ff.

⁷ Jachmann-Michel, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Stand: Juli 2021, Art. 101, Rn. 41 ff. m.w.N.

C. Begründetheit des Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses

Im Weiteren ist die Begründetheit des Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses des BFH zu prüfen.

I. Wesentlicher Sachverhalt

Der in den Streitjahren 2007 bis 2010 im Inland wohnende Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte in jenen Jahren als Flugzeugführer einer irischen Fluggesellschaft Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die von seinem Arbeitgeber auf diese Beträge zunächst einbehaltenen und an die irischen Finanzbehörden abgeführten Steuern wurden auf Antrag des Klägers in voller Höhe an ihn erstattet. Das Finanzamt unterwarf den Bruttoarbeitslohn der deutschen Besteuerung. Die Einkünfte seien wegen § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 nicht gemäß dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer vom 17.10.1962⁸ (DBA-Irland 1962) von der Bemessungsgrundlage für die Steuer in der Bundesrepublik Deutschland auszunehmen.

II. Rechtliche Bewertung

Bei der rechtlichen Bewertung der vorliegenden Rechtsfrage sind die bereits durch den BFH im Aussetzungs- und Vorlagebeschluss⁹, im Beschluss des BVerfG vom 15.12.2015¹⁰ betreffend die Verfassungskonformität des § 50d Abs. 8 EStG 2003 und des diesbezüglichen abweichenden Votums der Richterin und nunmehrigen Vizepräsidentin des BVerfG Prof. Dr. König¹¹ zu beachten. Aufgrund der grundlegenden Bedeutung dieser Erwägungen, sollen diese zunächst nachfolgend zusammengefasst werden (II., III., IV., V.), bevor eine abschließende Bewertung der Argumente vorgenommen wird (VI.).

1. Keine Auslegung der Steuergesetze durch das BVerfG

Die Auslegung der Steuergesetze ist grundsätzlich nicht Aufgabe des BVerfG, sondern obliegt den Fachgerichten. Die Verwerfungskompetenz des BVerfG führt somit zunächst zu der Frage, ob die streitgegenständliche Vorschrift des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 in der Auslegung durch die Fachgerichte dem Prüfungsmaßstab des Grundgesetzes gerecht wird. Das BVerfG ist mithin nicht oberstes Finanzgericht, sondern Wächter über die Verfassung mit der Folge, dass es nicht über die steuerrechtliche Rechtfertigung für die Änderung der Rechtsprechung des BFH, die dieser in seinem Beschluss vom 20.08.2014¹² ausführlich begründet hat, zu entscheiden hat, sondern allein darüber, ob die vorgenannten Normen in der Ausprägung, die sie durch die Interpretation des BFH gefunden haben, gegen Verfassungsrecht verstoßen. Eine Ausnahme gilt im Falle der Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung, die aber - soweit möglich und erforderlich - schon durch die Fachgerichte zu erfolgen hat.

⁸ BGBl II 1964, 267, BStBl I 1964, 321.

⁹ A.a.O.

¹⁰ Az. 2 BvL 1/12, www.bundesverfassungsgericht.de (zuletzt aufgerufen am 13.02.2022) = NJW 2016, 1295 ff.

¹¹ BVerfG, a.a.O. (= NJW 2016, 1306 ff.).

¹² Az. 1 R 86/13.

2. Verfassungswidrigkeit des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 nach Auffassung des BFH

Der BFH begründet seine Auffassung, § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 sei verfassungswidrig, im Wesentlichen wie folgt:

§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 verletze durch Zustimmungsgesetz in einfaches nationales Recht transformiertes Völkervertragsrecht und damit das subjektive Grundrecht des Klägers auf die Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung nach Art. 2 Abs. 1 GG sowie das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG. Zudem verletze § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 i.V.m. § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2002/2007/2009 den Grundsatz des Vertrauensschutzes, der seinerseits aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG abzuleiten ist.¹³

Das BVerfG habe erkannt, dass alle Staatsorgane verpflichtet sind, „*die die Bundesrepublik Deutschland bindenden Völkerrechtsnormen zu befolgen und Verletzungen zu unterlassen*“.¹⁴ Daraus ergebe sich die verfassungsrechtliche Verpflichtung des einfachen Gesetzgebers zur Beachtung von Völkervertragsrecht. Hiermit gehe die Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes einher. Sie binde den Gesetzgeber unmittelbar und bilde eine materiell-rechtliche „*Sperre*“. Entscheidend sei also, ob anstelle der dem völkerrechtlichen Vertrag widersprechenden einfachgesetzlichen Regelung ein milderer Mittel für den Gesetzgeber zur Verfügung stehe, um verfassungsrechtlich legitime Ziele wie beispielsweise die Herstellung von Steuergerechtigkeit durchzusetzen.¹⁵

Für den mittels § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 begangenen Völkerrechtsverstoß existiere keine ausreichende besondere Rechtfertigung.¹⁶ Dem einfachen Gesetzgeber sei es grundsätzlich verwehrt, völkerrechtliche Vereinbarungen einseitig zu brechen. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 sei daher völkerrechtsfreundlich dahingehend auszulegen, dass er - obwohl er später ergangen ist - das Zustimmungsgesetz zum damaligen DBA-Irland nicht derogieren könne. Auch das neue DBA-Irland könne hieran rückwirkend nichts ändern. Da sich § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 nicht auf eine Rechtfertigung des Verstoßes gegen vorrangiges Völkerrecht berufen könne, liege ebenfalls ein Verstoß gegen die verfassungsmäßige Ordnung vor. Aus Art. 2 Abs. 1 GG könne der Bürger ein subjektiv-öffentliches Recht auf Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung ableiten.¹⁷

3. Verfassungswidrigkeit des § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/2013 i.V.m. § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 nach Auffassung des BFH

Mit der Neureglung des § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/2013, die nach § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 in allen Fällen anzuwenden ist, in denen die Einkommen- oder Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt wurde, werde eine echte Rückwirkung angeordnet. Diese missachte den Vertrauensschutz des Bürgers, der über das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG

¹³ BFH, a.a.O., Rn. 6, 19 m.w.N.

¹⁴ BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 26.10.2004 – 2 BvR 955/00, 1038/01, https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2004/10/rs20041026_2bvr095500.html (zuletzt aufgerufen am 18.02.2022) (= BVerfGE 112, 1 ff. – Bodenreform III)

¹⁵ BFH, a.a.O., Rn. 24 m.w.N.

¹⁶ BFH, a.a.O., 6, 24, 31 bis 34 m.w.N.

¹⁷ BFH, a.a.O., Rn. 34, 25 und Verweis auf BFHE 236, 304; BFHE 244, 1; Gosch, IStR 2008, 413 und m.w.N.

Verfassungsrang hat.¹⁸ Zwar greife das grundsätzliche Verbot der echten Rückwirkung nur Platz, wenn eine gesetzliche Regelung zuvor dazu geeignet war, Vertrauen auf ihren Fortbestand in vergangenen Zeiträumen zu begründen. Einem Vertrauensschutz habe indes weder eine etwaige Unverständlichkeit noch eine Verworrenheit oder grobe Unbilligkeit der streitgegenständlichen Vorschrift entgegengestanden. Derartige Makel könnten eben gerade nicht aus einer im Einzelfall zu behandelnden Keimnalbesteuerung abgeleitet werden, da sich Deutschland und Irland auf die dafür ursächliche Freistellungsmethode auf dem Verhandlungsweg geeinigt hatten.¹⁹

4. Verfassungsmäßigkeit des § 50d Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2003 nach Auffassung des BVerfG

Mit Beschluss des Zweiten Senats vom 15.12.2015²⁰ entschied das BVerfG, dass § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG mit dem Grundgesetz vereinbar sei.²¹ Er sei weder aufgrund seines (möglichen) Widerspruchs zu völkerrechtlichen Verträgen noch wegen eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig. Das BVerfG führt a.a.O. zusammengefasst Folgendes aus:

In der Ordnung des Grundgesetzes haben völkerrechtliche Verträge in der Regel den Rang einfacher Bundesgesetze. Sie könnten daher durch spätere, ihnen widersprechende Bundesgesetze verdrängt werden. Etwas anderes ergebe sich weder aus dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes noch aus dem Rechtsstaatsprinzip.²² Völkerrechtliche Verträge nähmen in der Regel nicht an dem in Art. 25 Satz 2 GG bestimmten Vorrang vor den (einfachen) Gesetzen teil. Nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG erlangten völkerrechtliche Verträge, welche die politischen Beziehungen des Bundes regeln oder sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen, erst durch das dort vorgesehene Zustimmungsgesetz innerstaatliche Wirksamkeit im Rang einfacher Bundesgesetze. Etwas anderes ergebe sich weder aus dem Grundsatz *pacta sunt servanda* noch aus § 2 Abs. 1 AO²³ für völkerrechtliche Verträge über die Besteuerung. Aus Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG folge zudem, dass völkerrechtlichen Verträgen, soweit sie nicht in den Anwendungsbereich einer anderen, spezielleren Öffnungsklausel - insbesondere Art. 23 bis Art. 25 GG - fallen, innerstaatlich der Rang eines einfachen (Bundes-)Gesetzes zukommt und sie insofern keinen Übergesetzes- oder gar Verfassungsrang besäßen.²⁴

Aus dem Grundsatz *pacta sunt servanda*, der seinerseits eine allgemeine Regel des Völkerrechts ist, resultiere nichts anderes. Der eine besondere (völkerrechtliche) Pflichtenstellung des Staates gegenüber dem jeweiligen Vertragspartner beschreibende Grundsatz besage nichts über die innerstaatliche Geltung und den Rang völkerrechtlicher Verträge.²⁵ Völkerrechtliche Verträge im Rang

¹⁸ BFH, a.a.O., Rn. 37 unter Verweis u.a. auf FG Köln, EFG 2014, 204; a.A. FG Berlin-Brandenburg, IStR 2014, 529 und m.w.N.

¹⁹ BFH, a.a.O., Rn. 38 unter Verweis auf BVerfG vom 27. Juni 1961 1 BvI 26/58, BVerfGE 13, 39, 45 f.; vom 23. März 1971 1 BvL 2/66, 2 BvR 168/66, 2 BvR 196/66, 2 BvR 197/66, 2 BvR 210/66, 2 BvR 472/66, BVerfGE 30, 367, 389; BFHE 236, 327 und m.w.N.

²⁰ Az. 2 BvL 1/12, www.bundesverfassungsgericht.de (zuletzt aufgerufen am 13.02.2022) = NJW 2016, 1295 ff.

²¹ A.A. RichterIn des BVerfG Prof. Dr. König, dissenting vote, a.a.O. (= NJW 2016, 1306 ff.); kritisch auch Frotscher, IStR 2016, 561; Scherer, IStR 2016, 741; Weigell/Görlich, IStR 2017, 772).

²² BVerfG, a.a.O., Rn. 33, 36, 37 m.w.N.

²³ Vgl. hierzu Lüdicke, IStR 2017, 289, 290.

²⁴ BVerfG, a.a.O., Rn. 38, 42, 45 unter Hinweis auf BVerfGE 6, 309, 363; 31, 145, 178; 117, 141, 149; 118, 124, 134 f. und BVerfGE 111, 307, 318 und m.w.N.

²⁵ BVerfG, a.a.O., Rn. 47 unter Hinweis auf BVerfGE 31, 145, 178; vgl. auch BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 22. August 1983 - 2 BvR 1193/83 -, NVwZ 1984, 165, 165; BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 24. Oktober 2000 - 1 BvR 1643/95 -, VIZ 2001, 114, 114 und m.w.N.

einfacher Bundesgesetze könnten somit entsprechend dem lex-posterior-Grundsatz durch spätere, ihnen widersprechende Bundesgesetze verdrängt werden.²⁶

Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG schränke die Geltung des lex-posterior-Grundsatzes für völkerrechtliche Verträge nicht ein. Da der Gesetzgeber einem völkerrechtlichen Vertrag regelmäßig nur insgesamt zustimmen oder nicht zustimmen kann, werde zwar mitunter angenommen, dass das Zustimmungsgesetz und der völkerrechtliche Vertrag derart untrennbar miteinander verbunden seien, dass das Zustimmungsgesetz - abgesehen von seiner Aufhebung im Ganzen - durch Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG gegen inhaltliche Abänderungen geschützt sei oder sich der Gesetzgeber von einem völkerrechtlichen Vertrag nur in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht lösen könne.²⁷ Diese Auffassung widerspreche aber dem Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2 GG) und dem Grundsatz der parlamentarischen Diskontinuität. Dies impliziere, dass ein späterer Gesetzgeber - entsprechend dem durch die Wahl zum Ausdruck gebrachten Willen des Volkes - innerhalb der vom Grundgesetz vorgegebenen Grenzen Rechtsetzungsakte früherer Gesetzgeber revidieren können müssten. Damit sei es nicht zu vereinbaren, wenn ein Parlament die Gesetzgeber späterer Legislaturperioden binden und in ihren Möglichkeiten beschränken könne, gesetzgeberische Entscheidungen der Vergangenheit aufzuheben oder zu korrigieren, weil dadurch politische Auffassungen auf Dauer festgeschrieben würden.²⁸

Das Zustimmungsgesetz gemäß Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG solle einem innerstaatlich anwendbaren völkerrechtlichen Vertrag zudem ein hinreichendes demokratisches Legitimationsniveau vermitteln, nicht dieses absenken. Es solle die Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers schützen. Dem widerspreche es, aus Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG eine „Änderungssperre“ für die Zukunft ableiten zu wollen.²⁹ Ferner schließe das Völkerrecht die innerstaatliche Wirksamkeit völkerrechtswidriger Rechtsakte nicht aus. Allgemeine Regeln des Völkerrechts zur innerstaatlichen Erfüllung von Vertragspflichten existierten nicht.³⁰ Die Verfassungswidrigkeit völkerrechtswidriger Gesetze lasse sich auch nicht unter Rückgriff auf den ungeschriebenen Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes begründen. Dieser Grundsatz beinhalte keine verfassungsrechtliche Pflicht zur uneingeschränkten Befolgung aller völkerrechtlichen Normen.³¹

Der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit entfalte nur im Rahmen des demokratischen und rechtsstaatlichen Systems des Grundgesetzes Wirkung und lasse den Grundsatz der demokratischen Selbstbestimmung unangetastet. Er sei keine allgemeine Regel des Völkerrechts im Sinne von Art. 25 GG und könne an der Geltung des lex-posterior-Grundsatzes nichts ändern.³²

Entgegen einer vor allem in der steuerrechtlichen Literatur vertretenen Ansicht³³ sei ein Treaty Override nicht wegen eines Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip verfassungswidrig. Eine (vermeintlich) rechtsstaatliche Auslegung finde jedenfalls an ausdrücklichen Vorgaben des Grundgesetzes und am Demokratieprinzip ihre Grenze. Es gehe es bei der Abkommensüberschreibung um die Kollision zweier gleichrangiger Normen desselben Gesetzgebers. Derartige Kollisionen seien grundsätzlich „nach dem

²⁶ BVerfG, a.a.O., Rn. 49 m.w.N.

²⁷ BVerfG, a.a.O., Rn. 50, 51 unter Hinweis auf BVerfGE 90, 286, 358; Wohlschlegel, FR 1993, 48, 49 und m.w.N.

²⁸ BVerfG, a.a.O., Rn. 53 m.w.N.

²⁹ BVerfG, a.a.O. m.w.N.

³⁰ BVerfG, a.a.O., Rn. 56 bis 63 m.w.N.

³¹ BVerfG, a.a.O., Rn. 64 bis 69 unter Hinweis u.a. auf BVerfGE 112, 1, 25 f. und m.w.N.

³² BVerfG, a.a.O., Rn. 69 bis 76 m.w.N.

³³ Z.B. Frotscher, IStR 2009, 593, 599; Gosch, IStR 2008, 413, 419; Kempf/Bandl, DB 2007, 1377, 1381; Rust, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 2007, 105 ff.; Rust/Reimer, IStR 2005, 843, 847; Stein, IStR 2006, 505, 509; Vogel, JZ 1997, 161, 165

Rang, der Zeitenfolge und der Spezialität der Regelungen“ aufzulösen.³⁴ Da der Gesetzgeber gemäß Art. 20 Abs. 3 Halbsatz 1 GG und in Übereinstimmung mit dem Demokratieprinzip des Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2 GG nur an die verfassungsmäßige Ordnung, nicht aber an einfache Gesetze gebunden ist, könne er das Zustimmungsgesetz ungeachtet der fortbestehenden völkerrechtlichen Verbindlichkeit durch den Erlass von Gesetzen, die dem im Doppelbesteuerungsabkommen Vereinbarten inhaltlich widersprechen, aufheben oder ändern.³⁵

Der allgemeine Gleichheitssatz verbiete schließlich einen gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung dem einen Personenkreis gewährt, dem anderen indes vorenthalten werde.³⁶ Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht sei der Grundsatz der Lastengleichheit.³⁷

5. Verfassungswidrigkeit des § 50d Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2003 nach Auffassung der Richterin Prof. Dr. König

Ihre abweichende Meinung begründete die Richterin Prof. Dr. König im Wesentlichen wie folgt:

Der Gesetzgeber habe auf der Grundlage der Entscheidung der Senatsmehrheit von Verfassungs wegen freie Hand, sich nach dem lex-posterior-Grundsatz mit einem späteren Gesetz bewusst und gewollt über Bestimmungen in völkerrechtlichen Verträgen (bei denen es sich nicht um Menschenrechtsverträge handelt) hinwegzusetzen. Diese Rechtsauffassung sei in einer globalisierten Welt, in der die Staaten durch eine Vielzahl völkerrechtlicher Verträge in einem weiten Spektrum von Regelungsbereichen miteinander verflochten sind, nicht mehr überzeugend.³⁸

Bei der Abkommensüberschreibung (Treaty Override) gehe es nur vordergründig um einen Konflikt zweier Regeln, die einfachen Gesetzesrang haben. Dieser Konflikt werde von der Senatsmehrheit nach der lex-posterior-Regel zugunsten des späteren völkerrechtswidrigen Gesetzes aufgelöst. Jedoch werde der Konflikt einer völkerrechtsdeterminierten lex prior mit einer den völkerrechtlichen Vertrag überschreibenden lex posterior auf der Ebene des Verfassungsrechts gerade nicht durch eine abschließende Regel aufgelöst. Allein der Verweis auf den Rang, der Zustimmungsgesetzen nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG zukommen solle und aus dem ohne Weiteres die uneingeschränkte Anwendung der lex-posterior-Regel abgeleitet werde, könne nicht überzeugen. Ein solcher Lösungsansatz lasse die hinter der Rangfrage stehende Kollision zwischen Demokratie- und Rechtsstaatsprinzip außer Acht. Denn diese in einem Spannungsverhältnis stehenden Verfassungsprinzipien stünden in Wahrheit hinter den miteinander kollidierenden einfachen Gesetzesbestimmungen.³⁹

Das Rechtsstaatsprinzip sei - ebenso wie das Demokratieprinzip - ein grundlegendes Strukturprinzip und als solches Teil der verfassungsmäßigen Ordnung, an die auch der Gesetzgeber gemäß Art. 20 Abs. 3 GG gebunden ist. Der Inhalt des Rechtsstaatsprinzips bedürfe der Konkretisierung in Bezug auf den jeweils zu entscheidenden Sachverhalt, wobei es für neuere Entwicklungen offen sei. Damit müsse das Rechtsstaatsprinzip bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung des Treaty Override in dem offenen Verfassungsstaat des Grundgesetzes unter Beachtung des Grundsatzes der Völkerrechtsfreundlichkeit konkretisiert werden.⁴⁰ Lege man das Rechtsstaatsprinzip, dessen Kernbestandteil die Rechtstreue bzw. die Einhaltung rechtlicher Bindungen ist, im Lichte dieser Aussagen aus, so ergebe sich auch für

³⁴ BVerfGE 98, 106, 119.

³⁵ BVerfG, a.a.O., Rn. 77 bis 85 m.w.N.

³⁶ BVerfG, a.a.O., Rn. 93, 94 m.w.N.

³⁷ BVerfG, a.a.O., Rn. 95, 96 m.w.N.

³⁸ König, a.a.O., Rn. 2, 3 m.w.N.

³⁹ König, a.a.O., Rn. 5 m.w.N.

⁴⁰ König, a.a.O., Rn. 5 m.w.N.

den Gesetzgeber grundsätzlich die Verpflichtung, die von ihm durch das Zustimmungsgesetz legitimierte Bindung an völkerrechtliche Verträge zu respektieren und sich von diesen nicht bewusst - und damit treuwidrig - einseitig zu lösen. Zu einem „Wortbruch“ sei der Gesetzgeber nicht legitimiert. Streite mithin das völkerrechtsfreundlich ausgelegte Rechtsstaatsprinzip für eine vollständige Bindung auch späterer Gesetzgeber an den völkerrechtlichen Vertrag in der Form des Zustimmungsgesetzes, so sei allerdings zu berücksichtigen, dass dadurch deren durch das Demokratieprinzip gewährleistete Entscheidungsfreiheit vollständig eingeschränkt werde. Diese zwischen den beiden Prinzipien bestehende Konfliktlage müsse zu einem möglichst schonenden Ausgleich gebracht werden, bei dem das Ziel kein „Alles oder nichts“, sondern ein „Sowohl als auch“ ist.⁴¹

Abwägungskriterien seien insbesondere: das mit dem späteren Gesetz verfolgte Regelungsziel und dessen Bedeutung für das Gemeinwohl, die Auswirkungen auf die Rechtsstellung der durch die völkerrechtliche Regelung begünstigten Individuen, die Dringlichkeit der abweichenden Regelung, die Möglichkeit des Rückgriffs auf zumutbare völkerrechtsgemäße Mittel zur Beendigung der völkerrechtlichen Bindung, wie etwa Abgabe einer interpretativen Erklärung, Kündigung oder Modifizierung des Vertrags, und die bei einem Völkerrechtsbruch im Raume stehenden Rechtsfolgen. Eine solche Abwägung müsse in jedem Einzelfall getroffen werden, um Rechtsstaats- und Demokratieprinzip zu einem angemessenen Ausgleich zu bringen.⁴²

Dies führe weder zu einer uneingeschränkten Unterwerfung der deutschen Rechtsordnung unter die Völkerrechtsordnung noch zu einem unbedingten Vorrang des Völkerrechts auch vor dem Verfassungsrecht. Vielmehr bleibe es bei einer kontrollierten Bindung, und es bleibe Raum dafür, *„die letzte Verantwortung für die Achtung der Würde des Menschen und die Beachtung der Grundrechte durch die deutsche öffentliche Gewalt [nicht] aus der Hand zu geben“*.⁴³ Der spätere Gesetzgeber werde allerdings verpflichtet, vor einer bewussten Abweichung von einem völkerrechtlichen Vertrag sorgfältig alle Aspekte gegeneinander abzuwägen und insbesondere zu prüfen, ob eine völkerrechtsgemäße Lösung von der völkerrechtlichen Bindung innerhalb eines angemessenen Zeitrahmens möglich ist. Sei dies der Fall, so müsse zunächst der Versuch unternommen werden, im Einklang mit dem Völkerrecht zu handeln. Das Parlament habe immerhin die Möglichkeit, seinen politischen Willen kundzutun und die Regierung zur Nach- oder Neuverhandlung des Abkommens aufzufordern. Erst wenn diese sich weigere oder keine entsprechenden Aktivitäten entfalte oder wenn im konkreten Fall keine Möglichkeit bestehe, sich in angemessener Zeit mit völkerrechtsgemäßen Mitteln von dem Vertrag zu lösen, könne der Gesetzgeber einseitig von dem Vertragsinhalt abweichen.⁴⁴ Nur so komme dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit, dessen wichtigste Funktion es ist, möglichst einen Gleichlauf zwischen den völkerrechtlichen Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland und ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung herzustellen oder aufrechtzuerhalten und damit Konflikte zu vermeiden, im Verhältnis zum Demokratieprinzip hinreichende Beachtung zu.⁴⁵ Schließlich müssten die möglichen Rechtsfolgen eines Völkerrechtsbruchs in die Abwägung einfließen.

Wiege man hier die genannten Kriterien gegeneinander ab, so überwögen die Gesichtspunkte, die gegen die Abkommensüberschreitung sprechen.⁴⁶ Es sei an der Zeit gewesen, den *„Mentalitätenwandel“* des Grundgesetzes in Bezug auf die Öffnung des deutschen Staates für die internationale Zusammenarbeit und die Einbindung Deutschlands in die internationale Gemeinschaft im

⁴¹ König, a.a.O., Rn. 6, 7 unter Verweis auf Alexy, Theorie der Grundrechte, 1986, 75 ff. und m.w.N.

⁴² König, a.a.O., Rn. 8, 9 m.w.N.

⁴³ BVerfGE 112, 1, 25 f. unter Verweis auf BVerfGE 111, 307, 328 f.

⁴⁴ König, a.a.O., Rn. 11 m.w.N.

⁴⁵ König, a.a.O., Rn. 12 m.w.N.

⁴⁶ König, a.a.O., Rn. 24 m.w.N.

Vergleich zu früheren deutschen Verfassungen⁴⁷ in der Rechtsprechung des BVerfG zu völkerrechtswidrigen späteren Gesetzen zu vollziehen.⁴⁸

6. Transfer auf die Vorlagefragen des BFH

Aus den vorstehend geschilderten Erwägungen ergibt sich für den vorliegenden Fall Folgendes:

a. Verfassungswidrigkeit des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009

Die Verfassungswidrigkeit des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 ergibt sich aus den durchschlagenden Erwägungen des BFH und der Richterin Prof. Dr. König in ihrem abweichenden Votum im Verfahren 2 BvL 1/12.

aa. Verstoß des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 gegen den Grundsatz Völkerrechtsfreundlichkeit

Der Auffassung der Richterin (und jetzigen Vizepräsidentin) des BVerfG Prof. Dr. König ist zuzustimmen. In Zeiten der Internationalisierung und Globalisierung kommt es mehr denn je darauf an, dass sich alle dem Rechtsstaatsprinzip verpflichtet fühlende Staaten nicht nur innerstaatlich an geltendes Recht, sondern auch an Völkerrechtsverträge halten. Nicht mehr und nicht weniger als die geopolitische Verlässlichkeit des Rechtsstaats hängen davon ab.

Auch ist das deutsche Grundgesetz kein starres Gebilde, das den im Fluss befindlichen internationalen Beziehungen Gehör verweigern darf. Ein Staat, der sich innerstaatlich rechtstreu verhält, aber völkerrechtliche Verträge und damit den Grundsatz „pacta sunt servanda“ durch ein entgegenstehendes nationales Gesetz bricht, muss sich nicht wundern, wenn er international nicht die Rolle spielt, die ihm das Grundgesetz in seiner Präambel als gleichberechtigtes Glied in einem vereinten Europa selbst zuweist. Im Grunde genommen liegt die Lösung in einer Art der praktischen Konkordanz.⁴⁹

Allerdings könnte man gegen die Einschlägigkeit des völkerrechtlichen Grundsatzes „pacta sunt servanda“ anführen, dass es nicht um die Erfüllung einer Pflicht der Bundesrepublik Deutschland im unmittelbaren Verhältnis zur Republik Irland gehe. Von der Besteuerung des Klägers in dem Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des BFH zugrundeliegenden Verfahren ist die Republik Irland und deren Steueraufkommen nicht betroffen, so dass man annehmen könnte, die deutsche Abkommensüberschreibung (Treaty Override) des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 wirke sich nicht direkt gegenüber dem Vertragspartner Irland als juristischer Person aus. Gegen eine solche Sichtweise spricht aber, dass die an einem DBA beteiligten Staaten dieses einerseits schließen, um ihr eigenes Steueraufkommen zu sichern, andererseits aber auch, um ihre Staatsbürger vor einer Doppelbesteuerung zu schützen. Wenn sich ein Staat also nicht an die in einem DBA vereinbarten Regelungen hält, ohne dass dies zugleich das Steueraufkommen des Vertragspartners tangierte, stellt das dennoch einen Vertragsbruch auch im unmittelbaren Verhältnis zu diesem Vertragspartner dar. Die Beachtung eines DBA ist somit von wesentlicher völkerrechtlicher Bedeutung im Gefüge der internationalen Staatengemeinschaft. Verstärkt gilt dies noch innerhalb der EU, in der die Mitgliedsstaaten durch den AEUV eine besonders enge rechtliche Bindung eingegangen und daher in besonderem Maße auf Vertrauen und Verlässlichkeit und damit auf die Beachtung des Grundsatzes „pacta sunt servanda“ angewiesen sind. Dem stünde die bedingungslose, d.h. ohne Bindung an die

⁴⁷ Vogel, JZ 1997, 161, 163.

⁴⁸ König, a.a.O., Rn. 26 m.w.N.

⁴⁹ Zum Begriff vgl. etwa Jarass/Piero, GG, 16. Aufl. 2020, Vorbem. Art. 1, Rn. 52, 53; s. auch Fehn/Fehn, VR 1994, S. 413 ff.

Abwägung milderer Mittel gebundene Anerkennung eines Treaty Override diametral entgegen, so dass eine Verletzung der Völkerrechtsfreundlichkeit als Verfassungsprinzip vorliegt.

bb. § 2 Abs. 1 AO und lex posterior derogat legi priori

Ergänzend könnte man argumentieren, dass sich ein Vorrang des DBA gegenüber § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 aus § 2a AO ergibt, wonach Verträge mit anderen Staaten i.S.d. Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG über die Besteuerung den Steuergesetzen vorgehen, soweit sie – wie hier – unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind. Es handelt sich damit um eine Kollisionsnorm, die – angewendet auf den konkreten Fall – den Regelungen des DBA Vorrang vor § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 gibt,⁵⁰ ohne dass ein Rückgriff auf weitere Anwendungsprinzipien wie etwa den „Grundsatz lex posterior derogat legi priori“ erforderlich wäre. Demgegenüber geht das BVerfG davon aus, dass der Grundsatz „lex posterior derogat legi priori“ durch § 2 Abs. 1 AO nicht verdrängt werden kann, da es sich bei einem durch ein Zustimmungsgesetz in nationales Bundesrecht transferiertes DBA um ein Gesetz gleicher Rangstufe handelt wie § 2 Abs. 1 AO.⁵¹ Diese Ansicht verkennt allerdings, dass es dem Bundesgesetzgeber – auch und gerade im Verhältnis zweier Normen gleichen Rangs zueinander – zustehen muss, eine Kollisionsregel zu normieren und damit seinem gesetzgeberischen Willen Ausdruck zu verleihen. Will sich der (aktuelle) Gesetzgeber über die Vorrangregel des § 2 Abs. 1 AO hinwegsetzen, indem er einen Treaty Override normiert, steht es ihm ohne Weiteres frei, die Norm des § 2 Abs. 1 AO aufzuheben oder zu modifizieren. Dies ist aber bis heute nicht geschehen, so dass durchaus angenommen werden kann, der Gesetzgeber des Treaty Override wolle an der Vorrangregel des § 2 Abs. 1 AO festhalten.

Dieser Streit braucht vorliegend aber weder vertieft noch entschieden zu werden, weil es nicht darauf ankommt, welche Meinung zu § 2 Abs. 1 AO letztlich als zutreffend angesehen wird. Käme man mit dem BVerfG zu der Auffassung, dass § 2 Abs. 1 AO nicht zu einem grds. Vorrang eines DBA führe, wäre vordergründig der Anwendungsgrundsatz „lex posterior derogat legi priori“ anwendbar mit der Folge, dass das jüngere „Treaty-Override-Gesetz“, hier also § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 Anwendungsvorrang vor dem DBA-Irland 1962 hätte.⁵²

Diese Ansicht griffe aber deutlich zu kurz, denn sie ließe außer Acht, dass es nicht um den Konflikt zweier Bundesgesetze und damit zweier Gesetze gleichen Ranges geht, sondern um den dahinter stehenden Konflikt zweier Prinzipien mit Verfassungsrang. Es prallen namentlich das in Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2 GG verankerte Demokratieprinzip und das in Art. 20 Abs. 3 GG verankerte Rechtsstaatsprinzip aufeinander.⁵³

cc. Demokratieprinzip versus Rechtsstaatsprinzip

Das Demokratieprinzip gebietet, dass ein späterer, demokratisch legitimierter Gesetzgeber von dem Willen eines früheren und damit vormals demokratisch legitimierten Gesetzgebers abweichen dürfen muss; Demokratie ist „*Herrschaft auf Zeit*“.⁵⁴ Ausfluss des Demokratieprinzips ist damit die Treaty-Override-Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009, die den Willen des Gesetzgebers, der vormals das Zustimmungsgesetz zum DBA-Irland 1962 verabschiedete, teilweise revidiert. Das zweitgenannte Rechtsstaatsprinzip hingegen verlangt die Einhaltung der Rechtsordnung (Rechtstreue), deren Bestandteil das in nationales Recht transferierte DBA-Irland 1962 ist, sowie die

⁵⁰ So wohl Gersch, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 2, Rn. 1, 2.

⁵¹ BVerfG, Beschluss vom 15.12.2015, Az. 2 BvL 1/12, a.a.O., Rn. 48; vgl. auch Koenig, AO, 4. Aufl. 2021, § 2, Rn. 19, 20 m.w.N.

⁵² BVerfG, a.a.O., Rn. 49, 50.

⁵³ So zutreffend König, a.a.O., Rn. 5.

⁵⁴ BVerfG, a.a.O., Rn. 53; König, a.a.O., Rn. 2.

Beachtung des – ebenfalls mit Verfassungsrang ausgestatteten⁵⁵ – Grundsatzes der Völkerrechtsfreundlichkeit, unter den auch der Grundsatz „pacta sunt servanda“ zu subsumieren ist.

Dem BVerfG kann im Hinblick auf die Annahme eines generellen und unbedingten Vorrangs des Demokratieprinzips vor dem Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 GG nicht beigespflichtet werden.⁵⁶ Zwar ist die Annahme, dass ein späterer Gesetzgeber Entscheidungen eines früheren Gesetzgebers revidieren können müsse, nicht zu beanstanden. Durch die hinzutretenden Elemente der Rechtsstaatlichkeit, der Völkerrechtsfreundlichkeit und der im Außenverhältnis verbindlichen völkerrechtlichen Verträge bedarf es aber einer differenzierten Betrachtung, wie Richterin Prof. Dr. König sie in ihrem abweichenden Votum vornimmt. Vor allem aber unterliegt das BVerfG einem Zirkelschluss, wenn es statuiert, dass die Beachtung völkerrechtlicher Verträge im Außenverhältnis nichts über die Wirksamkeit nationaler Gesetze aussage und damit auch völkerrechtswidrige einfache Gesetze wirksam sein könnten.⁵⁷ Wirksam wären demnach z.B. sogar solche innerstaatlichen Gesetze, die einen durch ein früheres Zustimmungsgesetz transformierten völkerrechtlichen Vertrag vollständig unterminieren und ihn damit lediglich als „leere Hülle“ und im Außenverhältnis zum Vertragsstaat letztlich rechtsfolgenlos zurückließen. Das wäre unzweifelhaft mit dem Grundsatz der mit Verfassungsrang ausgestatteten Völkerrechtsfreundlichkeit und dergestalt auch mit dem Rechtsstaatsprinzip nicht vereinbar und stellte entsprechend eine Verletzung des Rechtsstaatsprinzips dar. Es bedarf also einer Einzelfallanalyse sowohl der Reichweite des betroffenen Gesetzes in Bezug auf seine „Vernichtungswirkung“ für den völkerrechtlichen Vertrag als auch auf den zu schaffenden Ausgleich zwischen Demokratieprinzip einerseits und Rechtsstaatsprinzip andererseits. Es handelt sich also im Ergebnis um eine Situation, in der ein Ausgleich zwischen kollidierenden Verfassungsgrundsätzen zu schaffen ist, und daher letztlich um einen notwendigen Lösungsansatz im Sinne der praktischen Konkordanz.⁵⁸ Für den vorliegenden Fall bedeutet dies nach hier vertretender Auffassung Folgendes:

Vor der Verabschiedung eines Treaty Override sind völkerrechtsfreundliche, mildere Maßnahmen zu prüfen. Solche Maßnahmen müssen einerseits dem Demokratieprinzip und andererseits dem Rechtsstaatsprinzip gerecht werden. Dabei ist zu bedenken, dass dem Demokratieprinzip nicht nur eine sofort greifende Maßnahme des aktuellen Gesetzgebers Genüge getan werden kann, sondern auch eine später wirksam werdende. Die Dringlichkeit ist ebenfalls anhand des Einzelfalls durch den Gesetzgeber zu bestimmen.

Vor diesem Hintergrund kommen grds. folgende ausgleichende Maßnahmen in Betracht: Aufforderung des Gesetzgebers an die Regierung, eine Interpretationsnote abzusetzen oder das DBA zu kündigen, Aufhebung des Zustimmungsgesetzes.⁵⁹ Den beiden erstgenannten Maßnahmen könnte man entgegenhalten, dass sie keine rechtliche Bindungswirkung haben und deshalb nicht als milderes Mittel gegenüber der Aufhebung des Zustimmungsgesetzes zum DBA-Irland 1962 in Betracht kämen. Da eine vollständige Aufhebung – ohne Vorankündigung – aber außenpolitisch schwerwiegenden Schaden für das Ansehen der Bundesrepublik Deutschland anrichten könnte und zudem ebenfalls dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit widerspräche, wird man dennoch auf diese Maßnahmen zurückgreifen müssen. Nicht zu leugnen ist, dass entsprechende Aufforderungen des Gesetzgebers eine deutliche Signalwirkung in Richtung der allein zur Abgabe einer Interpretationsnote oder zur Erklärung der

⁵⁵ BVerfG, a.a.O., Rn. 64 m.w.N.; vgl. auch Herdegen, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Stand: Juli 2021, Art. 25, Rn. 6 ff.

⁵⁶ So zutreffend König, a.a.O., Rn. 3.

⁵⁷ BVerfG, a.a.O., Rn. 49, 60, 61.

⁵⁸ Zum Begriff vgl. etwa Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, 16. Aufl. 2020, Vorbem. Art. 1, Rn. 52, 53; s. auch Fehn/Fehn, VR 1994, S. 413 ff.

⁵⁹ König, a.a.O., Rn. 8, 24.

Kündigung berechtigten Regierung haben, denen diese gerade wegen der Unterwerfung unter das Demokratieprinzip mutmaßlich Folge leisten wird.

Erst wenn derartige Maßnahmen nicht zum vom aktuellen Gesetzgeber gewünschten Erfolg führen, wäre er entweder zu einer Aufhebung des Zustimmungsgesetzes oder – soweit die weiteren Voraussetzungen gegeben sind – zu einem Treaty Override ohne Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip berechtigt. Erst dann wäre der Treaty Override gemessen an den Maßstäben des deutschen Grundgesetzes verfassungskonform.

Dem lässt sich auch nicht entgegenhalten, dass der Gesetzgeber – im Gegensatz zur Exekutive und zur Judikative – nur an die verfassungsmäßige Ordnung, nicht aber an die einfachen Gesetze gebunden sei. Diese müsse er innerhalb des von der Verfassung vorgegebenen Rahmens frei ändern können.⁶⁰ Diese Betrachtung verkennt nämlich, dass sowohl das Rechtsstaatsprinzip als auch der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit Teil der verfassungsmäßigen Ordnung sind. Es geht also nicht darum, dass der Gesetzgeber an das Zustimmungsgesetz zum DBA-Irland 1962 (oder ein anderes Zustimmungsgesetz), an § 2 Abs. 1 AO oder an § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 gebunden ist. Es geht vielmehr darum, dass er den vorgenannten Verfassungsgrundsätzen sowie dem Demokratieprinzip verpflichtet ist, ohne dass einem dieser Grundsätze per se ein höherer Rang einzuräumen wäre als einem anderen. Im Kollisionsfall einen Ausgleich zu schaffen, ist gerade seine Aufgabe.⁶¹ Kommt er dieser Aufgabe nicht im vorbeschriebenen Sinn nach, fehlt es gerade an einer ausreichenden Beachtung aller Verfassungsgrundsätze mit der Folge, dass das kollidierende Gesetz verfassungswidrig ist.

dd. Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 Abs. 1 GG

§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 könnte außerdem gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen. Dieser verpflichtet alle Hoheitsträger dazu, im Wesentlichen gleiche Sachverhalte gleich und ungleiche Sachverhalte ungleich zu behandeln.⁶² Art. 3 Abs. 1 GG verwehrt dem Gesetzgeber indes nicht jede Ungleichbehandlung von Deutschen und Ausländern. Es ist dem Gesetzgeber nicht generell untersagt, nach der Staatsangehörigkeit zu differenzieren.⁶³

Hier könnte man überlegen, ob der Kläger des Ausgangsverfahrens, ein irischer Staatsbürger, gegenüber anderen in der Bundesrepublik Deutschland lebenden Bürgern ohne sachlichen Grund benachteiligt wird, weil ihm § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 die von der Republik Irland letztlich gewährte Steuerfreiheit von deutscher Seite wieder entzieht. Art. 3 Abs. 1 GG verwehrt dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Bei *Begünstigungen* verfügt er für die Abgrenzung der begünstigten Personenkreise über einen weiten Gestaltungsspielraum. Nach dem allgemeinen Gleichheitssatz bedarf es für die Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit als Unterscheidungsmerkmal einer ausreichenden sachlichen Rechtfertigung. Insbesondere kann die Ungleichbehandlung ausländischer Staatsangehöriger in bestimmten Konstellationen hinsichtlich ihrer nachteiligen Auswirkungen auf die Betroffenen einer Unterscheidung nach den in Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG genannten Merkmalen nahe kommen, so dass strenge verfassungsrechtliche Anforderungen an die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung zu stellen sind.⁶⁴ Vorliegend geht es um den *Entzug* von tatsächlicher Steuerfreiheit eines ausländischen Staatsangehörigen als Folge eines DBA im Range eines einfachen

⁶⁰ BVerfG, a.a.O., Rn. 54.

⁶¹ BVerfGE 138, 296 Rn.38; Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, 16. Aufl. 2020, Vorbem. Art. 1, Rn. 53.

⁶² Vgl. BVerfGE 98, 365, 385.

⁶³ Vgl. BVerfGE 116, 243, 259.

⁶⁴ BVerfGE 130, 240, Rn. 46

Gesetzes. Da es sich bei dem potenziellen Differenzierungskriterium der Staatsangehörigkeit um ein personenbezogenes Merkmal handelt, ist – schon unter dem Gesichtspunkt einer sachlich rechtfertigenden Differenzierung – zumindest eine strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung erforderlich.

Diese Überlegung muss aber unter dem Gesichtspunkt mangelhafter Entscheidungsrelevanz an dieser Stelle nicht weiter vertieft werden. Denn jedenfalls bedarf es eines legitimen Ziels der gesetzlichen Änderung: Die Bundesrepublik Deutschland bezweckte mit der Schaffung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 nichts anderes als die *Rückholung ihres Besteuerungsrechts entgegen dem DBA-Irland 1962*. Die Empfehlung des Finanzausschusses für den Bundesrat vom 13. November 2012/65 führte aus, dass § 50d Abs. 9 EStG es „*Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht, im Falle der Freistellungsmethode die grenzüberschreitenden Einkünfte dennoch zu besteuern, wenn sie anderenfalls unbesteuert blieben.*“ Auf diese Art und Weise werden die Fiskalinteressen zugleich dazu herangezogen, einen Bruch von Völkervertragsrecht und damit eine Schlechterstellung des Klägers im Ausgangsverfahren zu rechtfertigen. Mögen Fiskalinteressen allein betrachtet Berücksichtigung als sachlicher Rechtfertigungsgrund für eine Differenzierung i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG finden, kann dies nach hier vertretener Ansicht unter Beachtung der Einheit der Rechtsordnung jedenfalls dann nicht gelten, wenn damit zugleich ein Bruch von Völkervertragsrecht verbunden ist.

Fiskalische Interessen können die Schlechterstellung des Klägers nicht rechtfertigen. Wenn schon die bloße Absicht, das Leistungsvolumen zum Zwecke der Reduzierung staatlicher Ausgaben zu verringern, für sich genommen nicht genügt, um eine differenzierende Behandlung verschiedener Personengruppen zu rechtfertigen,⁶⁶ gilt dies erst recht für eine Erhöhung staatlicher Einnahmen unter einem Bruch von Völkervertragsrecht. Staatliche Ausgaben zu vermeiden, ist ein legitimer Zweck, der jedoch eine Ungleichbehandlung von Personengruppen nicht zu rechtfertigen vermag.⁶⁷ Das gilt auch für die Erhöhung von staatlichen Einnahmen zu Lasten einer bestimmten völkervertragsrechtlich begünstigten Personengruppe. Vielmehr ist ein darüber hinausgehender sachlicher Differenzierungsgrund zu fordern,⁶⁸ der vorliegend nicht ersichtlich ist.

ee. Zwischenergebnis

Dementsprechend ist § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 in Übereinstimmung mit der Richterin Prof. Dr. König – bei isolierter Betrachtung des deutschen Rechts – als verfassungswidrig und damit nichtig anzusehen. Auf den Anwendungsgrundsatz „*lex posterior derogat legi priori*“ kommt es dabei ebenso wenig an wie auf die Reichweite des § 2 Abs. 1 AO.

b. Europarechtswidrigkeit des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009

Unabhängig von der nach hier vertretener Auffassung anzunehmenden Verfassungswidrigkeit des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 nach deutschem Recht ist zu prüfen, ob sich auch Anhaltspunkte für eine Europarechtswidrigkeit der Norm ergeben. Für die anstehende Entscheidung des BVerfG ist dies allerdings nur dann relevant, wenn es § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 als verfassungsgemäß ansieht.

⁶⁵ BR-Drucks. 632/1/12, 11

⁶⁶ Vgl. BVerfGE 87, 1, 46 m.w.N.

⁶⁷ BVerfG 130, 240, Rn. 54

⁶⁸ BVerfG a.a.O.

aa. Verletzung des Rechtsstaatsprinzips der EU

Neben dem in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten deutschen Rechtsstaatsprinzip kennt auch das Unionsrecht ein europäisches Rechtsstaatsprinzip (Art. 2 Abs. 1 AEUV). Auch dieses könnte dem deutschen Treaty Override des DBA-Irland 1962 des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 entgegenstehen.⁶⁹ Aus der Rechtsprechung EuGH⁷⁰ ergibt sich, dass die Mitgliedstaaten die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts und insbesondere den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten müssen. Zu diesen allgemeinen Grundsätzen gehört das Rechtsstaatsprinzip der Europäischen Union, zu dessen Reichweite sich der EuGH für einen Fall wie den vorliegenden - soweit ersichtlich - noch nicht geäußert hat.

*Daragan*⁷¹ weist insoweit zutreffend darauf hin, dass es maßgeblich auf die unterschiedliche Sicht des EuGH⁷² und des BVerfG⁷³ zum Verhältnis von Völkervertragsrecht und internem Recht ankommt. Nach der Rechtsprechung des EuGH haben völkerrechtliche Verträge der Union nämlich intern einen Zwischenrang, vergleichbar mit demjenigen Rang, der nach Art. 25 GG nur den allgemeinen Regeln des Völkerrechts zukommt.

Folgende Überlegung ist dabei überzeugend:⁷⁴ Die nach Art. 216 Abs. 2 AEUV bestehende Bindung der EU an ihre völkerrechtlichen Verträge könnte bedeuten, dass das Völkerrecht, das sich aus ihnen ergibt, unionsintern einen Zwischenrang hat,⁷⁵ einen Nachrang nach dem Verfassungsrecht der Union aus den Verträgen und einen Vorrang vor dem von der Union gesetzten Sekundär- und Tertiärrecht. Zwar hat die Union keine DBA geschlossen, aber da die DBA keine Völkerrechtsverträge minderen Rechts sind, für die die allgemeinen Regeln des Völkervertragsrechts nicht gelten, gelte für ein (jedenfalls zurzeit fiktives) DBA der Union unionsrechtlich das Gleiche wie für jeden anderen völkerrechtlichen Vertrag der Union auch: Das aus einem DBA entstandene und die Union bindende Völkervertragsrecht wäre ab seinem Inkrafttreten fester Bestandteil der Rechtsordnung der Union. Es genösse wie jedes andere die Union bindende Völkervertragsrecht auch einen Zwischenrang.

Das wirft zwangsläufig die Frage auf, ob sich dieser interne Zwischenrang völkerrechtlicher Verträge – oder des Völkerrechts, das aus ihnen entstanden ist – aus dem auch für die Mitgliedstaaten verbindlichen Rechtsstaatsprinzip des Art. 2 Abs. 1 EUV ergibt, so dass die DBA Deutschlands ggf. unionsrechtlich vor einem Treaty Override geschützt sind.

⁶⁹ Kritisch insoweit zu § 50d Abs. 9 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 schon: Zacher/Stöcker, steueranwaltsmagazin 3/2007, 86, 89.

⁷⁰ Beschluss der Sechsten Kammer vom 14. Juni 2018 - C-440/17, EU:C:2018:437, Rn. 40, HFR 2019, 615; Urteil vom 20. Dezember 2017 C-504/16 und C-613/16, EU:C:2017:1009, Rn. 55, HFR 2018, 245.

⁷¹ DStR 2019, 1329 ff.

⁷² EuGH v. 5.12.2017 – C-42/17, MwStR 2018, 172 m. Anm. Oelmaier, Rn. 53 – M.AS und M.B.; EuGH v. 27.2.2018 – C-64/16, EuZW 2018, 469, Rn. 32, 36 – Associação Sindical.

⁷³ BVerfG, a.a.O.

⁷⁴ So zu Recht Daragan, DStR 2019, 1329, 1331.

⁷⁵ Generalanwältin Kokott in Rn. 27 ihrer Schlussanträge v. 6.10.2005 – C-311/04, BeckRS 2011, 81498 und in Rn. 202 ihrer Stellungnahme v. 13.6.2014 – C-2/13, BeckEuRS 2014, 407775; Hummer, in: Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, 2. Aufl. 2018, AEUV Art. 216, Rn. 24 f.; Daragan, DStR 2019, 1329, 1331.

bb. Verstoß gegen unionsrechtliche Grundfreiheiten

Hinzu kommen ein denkbarer Verstoß des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 gegen das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 18 Abs. 1 AEUV) sowie ein möglicher unzulässiger Eingriff in die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) einhergeht.⁷⁶

α. Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot

Dies könnte etwa damit begründet werden, dass der Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren vor dem BFH⁷⁷ von seinem Heimatstaat Irland aufgrund der seinerzeit geltenden irischen steuerrechtlichen Regelungen in einer bestimmten Art und Weise steuerlich behandelt, namentlich steuerfrei gestellt wurde. Später wurde er jedoch allein aufgrund der Tatsache, dass er als irischer Staatsbürger nach irischem Recht sog. weiße Einkünfte erzielte, in Deutschland der Steuer unterworfen und dies entgegen dem ausdrücklichen Wortlaut des damals geltenden DBA. Damit könnte aufgrund seiner Staatsangehörigkeit eine Diskriminierung angenommen werden.

Im Vordergrund steht allerdings auch hier wieder das mit dem Bruch von Völkervertragsrecht realisierte Fiskalinteresse. Die Ausführungen oben unter a. dd. gelten somit hier entsprechend.

β. Verletzung der Niederlassungsfreiheit

Als Verletzung der Niederlassungsfreiheit hat der EuGH im Hinblick auf die von ihm für europarechtswidrig erklärte Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG sowohl in der von 2007 bis 2011⁷⁸ als auch in der anschließend geltenden Fassung⁷⁹ jede Maßnahme angesehen, die die Ausübung dieser Freiheit unterbindet, behindert oder *weniger attraktiv* macht. In den vom EuGH entschiedenen Fällen ging es zwar nicht um die Frage eines Treaty Override im Zusammenhang mit einem DBA. Gegenstand war vielmehr die Versagung einer Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit einer gebietsfremden Muttergesellschaft, deren alleinige Anteilseignerin eine inländische Kapitalgesellschaft ist, an der wiederum inländische Personen beteiligt waren. Ausgangspunkt war in diesem Verfahren – ausgehend von der sog. Mutter-Tochter-Richtlinie⁸⁰ – ebenfalls zunächst ein Vertrauen des Steuerbürgers auf eine völkerrechtlich relevante Regelung und auf die Niederlassungsfreiheit innerhalb der EU. In dem hier in Rede stehenden, dem Aussetzungs- und Vorlagebeschluss zugrunde liegende Verfahren vor dem BFH liegt es zumindest sehr nahe, dass sich der Kläger auf die Regelungen des DBA-Irland 1962 verließ und jedenfalls auch deshalb eine Niederlassung in Deutschland für „*attraktiv*“ i.S.d. Rechtsprechung des EuGH hielt. Erfährt er dann – nachträglich – eine Besteuerung durch die Bundesrepublik Deutschland, obgleich er erwarten konnte, dort steuerfrei zu bleiben, dürfte hierin eine Maßnahme des deutschen Gesetzgebers liegen, welche die Niederlassung innerhalb der Bundesrepublik Deutschland jedenfalls „*weniger attraktiv*“ macht, so dass nicht nur in § 50d Abs. 3 EStG in den vorbezeichneten Fassungen, sondern auch in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 eine Verletzung der unionsrechtlich garantierten Niederlassungsfreiheit läge.

⁷⁶ So schon vgl. Zacher/Stöcker, steueranwaltsmagazin 3/2007, 86, 88.

⁷⁷ Az. 1 R 86/13.

⁷⁸ EuGH, Urteil vom 20.12.2017, Rechtssachen C-504/16 und C-613/16 (ECLI:EU:C:2017:1009), Rn. 88.

⁷⁹ EuGH, Beschluss vom 14.06.2018, Rechtssache C-440/17 (ECLI:EU:C:2018:437), Rn. 70.

⁸⁰ Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 2011, L 345, S. 8) in der durch die Richtlinie 2013/13/EU des Rates vom 13. Mai 2013 (ABl. 2013, L 141, S. 30) geänderten Fassung.

cc. EuGH oder BVerfG als gesetzlicher Richter

Der zur Entscheidung über die Fragen, ob ein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip der EU, gegen das unionsrechtliche Diskriminierungsverbot und gegen die unionsrechtlich garantierte Niederlassungsfreiheit vorliegt, allein berufene gesetzliche Richter im Sinne des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG ist der EuGH.⁸¹ An diesen hätte daher wohl schon der BFH das vorliegende Verfahren gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV vorlegen müssen, wenn und soweit er eine Divergenz von Unionsrecht zu deutschem Verfassungsrecht erkannt hätte. Der Aussetzungs- und Vorlagebeschluss befasst sich hiermit jedoch in keiner Weise.

So entschied das BVerfG⁸² in Bezug auf die Verfassungsbeschwerde einer GmbH gegen ein Urteil des BFH, dass die nationalen Gerichte unter den Voraussetzungen des Art. 267 Abs. 3 AEUV von Amts wegen gehalten sind, den EuGH anzurufen.⁸³ Allerdings stelle nicht jede Verletzung der unionsrechtlichen Vorlagepflicht zugleich einen Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG dar. Das BVerfG überprüfe nur, ob die Auslegung und Anwendung der Zuständigkeitsregel des Art. 267 Abs. 3 AEUV bei verständiger Würdigung der das Grundgesetz bestimmenden Gedanken nicht mehr verständlich erscheint und offensichtlich unhaltbar ist. Durch die zurückgenommene verfassungsrechtliche Prüfung behalten die Fachgerichte bei der Auslegung und Anwendung von Unionsrecht einen Spielraum eigener Einschätzung und Beurteilung. Das BVerfG wacht allein über die Einhaltung der Grenzen dieses Spielraums.⁸⁴

Überträgt man diese zur Verfassungsbeschwerde wegen einer Verletzung des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG entwickelten Grundsätze auf die vorliegende Situation des Aussetzungs- und Vorlagebeschlusses, wird man in der hiesigen Anrufung des BVerfG durch den BFH vor dem Hintergrund des begründbaren Verstoßes gegen deutsches Verfassungsrecht keine Verletzung des Rechts auf den gesetzlichen Richter erkennen können. Das BVerfG ist gesetzlicher Richter in Bezug auf die explizit angesprochene mögliche Verletzung des Grundgesetzes. Wenn es eine solche nicht erkennen sollte, wäre es aufgrund des sich dann aufdrängenden Verstoßes gegen Unionsrecht, insbesondere des Konflikts zwischen der Reichweite des deutschen Rechtsstaatsprinzips und des unionsrechtlichen Rechtsstaatsprinzips, gehalten, den EuGH anzurufen. Daran, dass auch das BVerfG einer Vorlagepflicht im Sinne des Art. 267 Abs. 3 AEUV unterliegt, selbst wenn es sich nicht um ein letztinstanzliches Fachgericht handelt, kann aufgrund der ausschließlichen Verwerfungskompetenz des EuGH bei der Kollision von nationalem mit europäischem Recht kein Zweifel bestehen.⁸⁵

3. Ergebnis

Nach hier vertretener Auffassung liegt jedenfalls eine Verletzung des unionsrechtlich verankerten Rechtsstaatsprinzips, wohl auch des Diskriminierungsverbotes und der Niederlassungsfreiheit vor. Sollte das BVerfG dagegen keine Verletzung deutschen Verfassungsrechts durch § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 erkennen, wäre es jedenfalls gehalten, das Verfahren an den EuGH vorzulegen.

⁸¹ Jachmann-Michel, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Stand: Juli 2021, Art. 101, Rn. 41 ff. m.w.N.

⁸² Beschluss vom 04.03.2021, Az. 2 BvR 1161/19, Rn. 53.

⁸³ Vgl. auch BVerfGE 82, 159, 192 f.

⁸⁴ Vgl. BVerfGE 126, 286, 315 f.; 128, 157, 187; 129, 78, 106.

⁸⁵ Schönemeyer, Die Pflicht

des Bundesverfassungsgerichts zur Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union gem. Art. 267 Abs. 3 AEUV, 2014, S. 64; Latzel/Strein, NJOZ 2013, 97, 99;

2. Verfassungswidrigkeit des § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 i.V.m. § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/2013

Die Verfassungswidrigkeit des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 schlägt auf § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 i.V.m. § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/2013 durch. Diese Vorschriften verletzen zudem durch eine echte Rückwirkung den Grundsatz des Vertrauensschutzes, der seinerseits aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG abzuleiten ist.

a. Echte Rückwirkung

Bei Abgabengesetzen liegt eine echte Rückwirkung vor, wenn im Zeitpunkt der Verkündung die Steuerschuld bereits entstanden ist,⁸⁶ bei Jahressteuern also mit Ablauf des Veranlagungszeitraums.⁸⁷ Damit wird durch § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 eine echte Rückwirkung angeordnet. In dem Fall, der dem Aussetzungs- und Vorlagebeschluss des BFH zugrunde liegt, waren die Steuern gegen den Kläger noch nicht bestandskräftig festgesetzt und waren damit durch die vorgenannten Vorschriften rückwirkend abänderbar. Dies missachtet den Vertrauensschutz des Steuerbürgers, der über Art. 20 Abs. 3 GG verfassungsrechtlichen Schutz genießt.⁸⁸

Zwar greift das grundsätzliche Verbot der echten Rückwirkung nur Platz, wenn eine gesetzliche Regelung zuvor dazu geeignet war, Vertrauen auf ihren Fortbestand in vergangenen Zeiträumen zu begründen.⁸⁹ Einem Vertrauensschutz stand indes weder eine etwaige Unverständlichkeit,⁹⁰ noch eine Verworrenheit oder grobe Unbilligkeit⁹¹ der streitgegenständlichen Vorschrift entgegen. Insofern ist dem BFH⁹² darin beizupflichten, dass sich das Fehlen eines schutzwürdigen Vertrauens eben nicht aus dem Umstand ableiten lässt, dass es im Einzelfall zu einer Keimmalbesteuerung kommen kann. Ursache hierfür ist allein die Freistellungsmethode, auf die sich die Vertragspartner im Verhandlungsweg einigten.

Die Empfehlung des Finanzausschusses für den Bundesrat vom 13. November 2012⁹³ stellte demgegenüber fest, dass § 50d Abs. 9 EStG es „*Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht, im Falle der Freistellungsmethode die grenzüberschreitenden Einkünfte dennoch zu besteuern, wenn sie anderenfalls unbesteuert blieben.*“ Der BFH⁹⁴ habe entschieden, dass § 50d Abs. 8 EStG die speziellere Vorschrift im Verhältnis zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 ist. Damit bleibe für die Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG im Falle von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kein Raum. § 50d Abs. 8 EStG gehe vor; sind dessen Voraussetzungen nicht erfüllt, d.h. kann Deutschland nach dieser Vorschrift den Arbeitslohn nicht besteuern, könne das Besteuerungsrecht nach Auffassung des BFH auch nicht aus § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 abgeleitet werden. Im Ergebnis führe diese Auffassung dazu, dass Arbeitslöhne, die im anderen Staat nicht besteuert werden, unbesteuert bleiben, sofern die Voraussetzungen des § 50d

⁸⁶ BVerfGE 19, 187 ff., 195; 30, 392 ff., 401; Grzeszick, in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Stand: Juli 2021, Art. 20, Rn. 80.

⁸⁷ BVerfGE 72, 200 ff., 253; 97, 67 ff., 80; BFHE 199, 566 ff., 658 f.; Grzeszick, a.a.O.

⁸⁸ FG Köln, EFG 2014, 204; a.A. FG Berlin-Brandenburg, IStR 2014, 529.

⁸⁹ Vgl. BVerfG vom 27. Juni 1961, Az. 1 BvL 26/58, BVerfGE 13, 39, 45 f.; BVerfG vom 23. März 1971, Az. 1 BvL 2/66, 2 BvR 168/66, 2 BvR 196/66, 2 BvR 197/66, 2 BvR 210/66, 2 BvR 472/66, BVerfGE 30, 367, 389.

⁹⁰ Vgl. BFHE 236, 327.

⁹¹ A.A. FG Berlin-Brandenburg, IStR 2004, 529.

⁹² BFH, Beschluss vom 20.08.2014, Az. 1 R 86/13, Rn. 38.

⁹³ BR-Drucks. 632/1/12, 11.

⁹⁴ Urteil vom 11. Januar 2012 – Az. I R 27/11.

Abs. 8 EStG nicht erfüllt sind. Dies entspreche nicht der gesetzgeberischen Intention. Durch § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG würden die Einmalbesteuerung sichergestellt und Steuermindereinnahmen vermieden.

Die Regelung sei in allen offenen Fällen anzuwenden. Das Verbot der Rückwirkung greife nicht, da kein schutzwürdiges Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts für vergangene Zeiträume entstanden sei. Die Verwaltungsauffassung sei im BMF-Schreiben vom 12.11.2008⁹⁵ klar zum Ausdruck gekommen. Auch in Bezug auf das o.g. gegenteilige BFH-Urteil habe kein schutzwürdiges Vertrauen entstehen können. Es handele sich insoweit nicht um gefestigte, langjährige Rechtsprechung.

Dem ist zunächst zu entgegnen, dass die Finanzverwaltung an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 GG) gebunden ist. Entscheidet der BFH gegen die Verwaltungsauffassung, ist seine Interpretation - auch rückwirkend - für die Exekutive maßgeblich. Hinzu kommt, dass das DBA zwar nicht die Steuerbürger als Adressaten hat. Diese können jedoch davon ausgehen, dass sich ein Rechtsstaat an geschlossene Verträge hält. Somit entfaltet das DBA sehr wohl Wirkung in Form eines Rechtsreflexes für den Steuerbürger mit der Folge eines geschützten Vertrauens darauf, dass es zu keiner rückwirkenden einfachgesetzlichen Änderung zu seinen Lasten kommt, solange das Abkommen nicht gekündigt ist.

b. Unbeachtlichkeit der gesetzgeberischen Intention und des Fiskalinteresses

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass eine gesetzgeberische Intention bei der Auslegung von Gesetzen nur insofern eine Rolle spielt, als sie im Wortlaut des Gesetzes Niederschlag gefunden hat. Hier ist offensichtlich der Fall zu beobachten, dass Deutschland als Vertragspartner des DBA die Möglichkeit einer Keimmalbesteuerung schlicht nicht bedacht hat. Dies führt einmal mehr zu der Überlegung, dass entweder die Regierung nach Aufforderung durch den Gesetzgeber den Weg der Nach- oder Neuverhandlung des DBA nach Kündigung hätte gehen müssen. Jedenfalls hätte der Gesetzgeber erst dann zum Instrument des Treaty Override greifen dürfen, wenn diese Aufforderung erfolglos geblieben wäre.

Schließlich muss das Fiskalinteresse des Gesetzgebers unbeachtlich sein.⁹⁶ Ließe man dieses als Interpretationsmerkmal gelten führte dies faktisch zu einer Gesetzesinterpretation im Sinne von: „*Es kann nicht sein, was nicht sein darf.*“ Das Fiskalinteresse steht nicht über dem mit Verfassungsrang ausgestatteten Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit und kann daher keine echte Rückwirkung rechtfertigen.

c. Rechtsstaatsprinzip der EU

Die vorstehenden Ausführungen sind auf das Rechtsstaatsprinzip der EU zu übertragen. Es ist – soweit ersichtlich – nicht zu erkennen, dass die fundamentalen Grundsätze für ein Verbot der echten Rückwirkung auf EU-Ebene nicht gelten. Vielmehr ist

„das Rechtsstaatsprinzip ... in der EU von besonderer Bedeutung. Die Wahrung der Rechtsstaatlichkeit ist nicht nur Voraussetzung für den Schutz sämtlicher in Art. 2 AEUV aufgelisteter Grundwerte, sie ist auch eine Voraussetzung für die Wahrnehmung aller Rechte und Pflichten, die sich aus den Verträgen und dem Völkerrecht ergeben. Die EU kann nur dann als ‚Raum der Freiheit, der Sicherheit und des

⁹⁵ BStBl I 2008, 988.

⁹⁶ So auch BVerfG, Beschluss vom 15.12.2015, Az. 2 BvL 1/12, a.a.O., Rn. 95, 96 m.w.N.

*Rechts ohne Binnengrenzen' wirken, wenn alle EU-Bürger und nationalen Behörden Vertrauen in die Rechtsordnung der anderen Mitgliedstaaten haben.*⁹⁷

d. Ergebnis

Die Vorschriften des § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 i.V.m. § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/2013 sind daher wegen einer echten Rückwirkung und der darin liegenden Verletzung des aus Art. 20 Abs. 3 GG resultierenden Rechtsstaatsprinzips verfassungswidrig und dementsprechend für nichtig zu erklären.

D. Gesamtergebnis

§ 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 ist verfassungs- und unionsrechtswidrig. Aufgrund der Zuständigkeit des EuGH als gesetzlichem Richter ist das Verfahren vor dem BVerfG auszusetzen und dem EuGH vorzulegen, wenn und soweit das BVerfG unter Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung nicht auf eine Verfassungswidrigkeit der Norm erkennt.

§ 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 i.V.m. § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/2013 ist verfassungswidrig und damit durch das BVerfG zu verwerfen, weil ein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip in Form der Anordnung einer unzulässigen echten Rückwirkung vorliegt.

Dies führt im Falle einer Vorlage an den EuGH dazu, dass gleichermaßen das Rechtsstaatsprinzip der EU als verletzt zu rügen ist.

- - -

⁹⁷ 52014DC0158 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, ein neuer EU-Rahmen zur Stärkung des Rechtsstaatsprinzips /*COM/2014/0158 final*/, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A52014DC0158> (zuletzt aufgerufen am 17.02.2022).