

BFH: Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des sogenannten „Treaty Override“

ESTG 2002 i.d.F. des StÄndG 2003 § 50d VIII 1; EStG 2002 § 19; DBA-Türkei 1985 Art. 15 I, 23 I lit. a S. 1, 26, 30 II

Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 50d VIII 1 EStG 2002 i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 insoweit gegen Art. 2 I i.V.m. Art. 20 III und Art. 25 sowie Art. 3 I GG verstößt, als hierdurch für die Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit die völkerrechtlich in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vereinbarte Freistellung der Einkünfte (hier: nach Art. 23 I lit. a S. 1 i.V.m. Art. 15 I DBA-Türkei 1985 i.V.m. dem dazu ergangenen Zustimmungsgesetz vom 27.11.1989) 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. (Leitsatz des Gerichts)

BFH, Beschluss vom 10.01.2012 – I R 66/09
(FG Rheinland-Pfalz), BeckRS 2012, 94990

Sachverhalt

Der Kläger erzielte im Streitjahr 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer einer inländischen GmbH. Ein Großteil seines Gehalts wurde für in der Türkei erbrachte Tätigkeiten gezahlt. Der Kläger beantragte in der Einkommensteuererklärung, den auf die Türkei entfallenden Anteil des Arbeitslohns nach Art. 23 I lit. a S. 1 i.V.m. Art. 15 I DBA-Türkei 1985 steuerfrei zu stellen und nur den Restbetrag der deutschen Einkommensteuer zu unterwerfen. Nachweise über eine etwaige Steuerfreiheit/Steuerentrichtung in der Türkei wurden vom Kläger nicht erbracht. Daraufhin behandelte das zuständige Finanzamt den gesamten Arbeitslohn gemäß § 50d VIII 1 EStG 2002 als im Inland steuerpflichtig. Eine dagegen gerichtete Klage vor dem FG Rheinland-Pfalz blieb erfolglos.

Entscheidung

Eine Vorlage an das BVerfG sei gemäß Art. 100 I 1 GG i.V.m. § 80 II 1 BVerfGG geboten, weil die Regelung des § 50d VIII 1 EStG 2002 nach Ansicht des Senats gegen Verfassungsrecht verstoße. Nach Art. 15 i.V.m. Art. 23 I lit. a DBA-Türkei 1985 werden Arbeitseinkünfte im Tätigkeitsstaat besteuert und im Herkunftsstaat freigestellt. Diese Freistellung im Herkunftsstaat gelte vorbehaltlos; das DBA-Türkei 1985 enthalte keine Rückfallklausel und keinen Nachweisvorbehalt über die Besteuerung im anderen Vertragsstaat. Nach

§ 50d VIII EStG 2002 werde die Steuerfreistellung ungeachtet des DBA jedoch nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Türkei entweder auf ihr Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die dort festgesetzten Steuern entrichtet wurden (sog. „Treaty Override“). Doppelbesteuerungsabkommen haben den Rang eines einfachen Bundesgesetzes. Aus diesem Grund sei bisher überwiegend vertreten worden, dass die einseitige gesetzliche „Überschreibung“ der Regelungen eines DBA keinen Verfassungsverstoß darstelle.

Daran werde, auch aufgrund der Rechtsprechungsentwicklung des BVerfG (BeckRS 2004, 25112; BeckRS 2004, 26155), nicht mehr festgehalten. Vielmehr stehe § 50d VIII EStG im Widerspruch zu der in Art. 25 GG niedergelegten Grundentscheidung der Völkerrechtsfreundlichkeit des GG. Dass es ohne die Anwendung von § 50d VIII EStG zu Einkünften kommen könne, die in keinem Vertragsstaat besteuert werden (sog. „weiße Einkünfte“), sei kein ausreichender Rechtfertigungsgrund. Vielmehr seien das Grundrecht auf Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung (Art. 2 I i.V.m. Art. 20 III GG) und der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz (Art. 3 I GG) rechtswidrig verletzt. Durch die fragliche Regelung werden insbesondere Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gegenüber Steuerpflichtigen mit anderen Einkünften benachteiligt, da es bei anderen Einkunftsarten trotz Freistellungsmethode nicht zu dem hier maßgeblichen Treaty Override komme.

Praxisfolgen

Die Vorlage des BFH betrifft unmittelbar nur die Vorschrift des § 50d VIII EStG. In den letzten Jahren hat der Gesetzgeber jedoch auch zahlreiche weitere Treaty Override-Regelungen eingeführt (z.B. § 50d IX EStG, § 20 I AStG). Die Vorlage hat also erhebliche Breitenwirkung und könnte Konsequenzen für alle Treaty Override-Bestimmungen haben.

Im Falle der Verfassungswidrigkeit wäre die Bundesrepublik gezwungen, etwaige Regelungen zur Vermeidung einer „Keinmalbesteuerung“ unmittelbar in das jeweilige DBA selbst aufzunehmen. Die Entscheidung des BVerfG darf daher mit Spannung erwartet werden (Az. BVerfG: 2 BvL 1/12).

Rechtsanwältin/Steuerberaterin Marion Sangen-Emden,
Heuking Kühn Lüer Wojtek, Düsseldorf