

Beschluss vom 10. Juni 2015, I R 66/09

Ergänzung des Vorlagebeschlusses vom 10. Januar 2012 I R 66/09 - Verfassungswidrigkeit eines sog. Treaty override

BFH I. Senat

EStG § 50d Abs 8, EStG § 50d Abs 1a, DBA TUR Art 15 Abs 1, DBA TUR Art 23 Abs 1 Buchst a S 1, BVerfGG § 80 Abs 2 S 1, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 29. Juni 2009, Az: 6 K 1415/09

Leitsätze

NV: Bei § 50d Abs. 8 EStG 2002 i.d.F. des StÄndG 2003 handelt es sich nicht um einen Tatbestand zur Abwehr von Abkommensmissbräuchen. Es geht vielmehr allein darum, eine vom Gesetzgeber als leistungsfähigkeitsungerecht eingeschätzte doppelte Nichtbesteuerung --die sog. Keimnalbesteuerung-- jedenfalls für den Fall zu verhindern, dass der andere Vertragsstaat auf das ihm zugewiesene (Quellen)Besteuerungsrecht an Arbeitslöhnen nachweislich nicht verzichtet hat. Die Situation unterscheidet sich infolgedessen von jener, welche dem zu § 50d Abs. 1a EStG 1990 i.d.F. des StMBG vom 21. Dezember 1993 ergangenen Senatsurteil vom 20. März 2001 I R 38/00 (BFHE 198, 514, BStBl II 2002, 819) zugrunde gelegen hat .

Tenor

Der Senatsbeschluss vom 10. Januar 2012 I R 66/09 (BFHE 236, 304) wird aus den nachfolgenden Gründen ergänzt.

Tatbestand

- 1 I. Der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) hat im Rahmen des dort anhängigen Normenkontrollverfahrens 2 BvL 1/12 gegenüber dem erkennenden Senat vorläufige Bedenken gegenüber der Zulässigkeit der Vorlage über die Verfassungsmäßigkeit von § 50d Abs. 8 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645, BStBl I 2003, 710) --EStG 2002 n.F.-- durch den Senatsbeschluss vom 10. Januar 2012 I R 66/09 (BFHE 236, 304) geäußert. Die in § 80 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht verlangten Anforderungen an die Begründung einer Vorlage im Hinblick auf die Verfassungswidrigkeit der vorgelegten Norm wurden vom BVerfG mit Beschluss vom 1. April 2014 2 BvL 2/09 (Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2014, 676) klarstellend konkretisiert. Der Zweite Senat des BVerfG hat dem Senat unter Hinweis auf diesen Beschluss und den Umstand, dass bis zur Entscheidung über die Vorlage die Möglichkeit der Heilung der nicht hinreichenden Begründung durch Ergänzungsbeschluss besteht, die Gelegenheit gegeben, zu den Bedenken Stellung zu nehmen und seinen Vorlagebeschluss zur Zulässigkeit und Begründetheit der Vorlage ggf. zu ergänzen.

Entscheidungsgründe

- 2 II. Der Senat hat in dem Beschluss in BFHE 236, 304 aus seiner Sicht (unter B.II.3. der Gründe) nachhaltig dargelegt, weshalb er von seiner bisherigen Spruchpraxis abgewichen und weshalb er auf der fachgerichtlich zu beantwortenden Basis dieser Abweichung von der Verfassungswidrigkeit von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. überzeugt ist. An dieser seiner Überzeugung hält der Senat in der Sache unverändert fest. Darüber, ob die Darlegungen den verfassungsprozessualen Anforderungen uneingeschränkt genügen, mag sodann das angerufene BVerfG entscheiden. Der Senat möchte den Anforderungen an die Vorlagezulässigkeit naturgemäß aber gerecht werden und nimmt die diesbezügliche vorläufige Einschätzung des Zweiten Senats des BVerfG deshalb zum Anlass, seine bisherige Rechtsprechung zu der vorgelegten Norm und ähnlichen fachgesetzlichen Regelungen (aus seiner Sicht nochmals) darzutun:

- 3 1. Eine Entscheidung speziell zu der vorgelegten Norm des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. ist seitens des Senats bisher nicht ergangen. Ergangen sind jedoch Entscheidungen "zu ähnlichen fachgesetzlichen Regelungen", so auch zu § 50d Abs. 1a EStG 1990 in Gestalt des Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts vom 21. Dezember 1993 (BGBl I 1993, 2310, BStBl I 1994, 50) --EStG 1990 n.F.--. So hat der Senat in seinem Urteil vom 20. März 2002 I R 38/00 (BFHE 198, 514, BStBl II 2002, 819) entschieden, dass diese Vorschrift dem Abkommensrecht vorgeht und als solche weder gegen Abkommens- noch Verfassungsrecht verstößt. Im Einzelnen basiert diese Aussage auf der auch im Vorlagebeschluss (und darin unter B.II.2.) zitierten früheren Spruchpraxis. Danach ist --so heißt es dort wörtlich-- "zwischen dem DBA als völkerrechtlichem Vertrag und dem Zustimmungsgesetz zu unterscheiden, durch das das Abkommen in innerstaatlich geltendes Recht transformiert wird. Der nationale Gesetzgeber ist nicht daran gehindert, das Zustimmungsgesetz durch ein hiervon abweichendes Gesetz zu ändern oder aufzuheben, vorausgesetzt, der vom Gesetzgeber gewollte Vorrang vor dem Abkommen kommt in dem ändernden Gesetz deutlich zum Ausdruck. Das ist bei § 50d Abs. 1a EStG 1990 n.F. der Fall. Der abkommensrechtlich mögliche Erstattungsanspruch steht deshalb unter dem Vorbehalt der tatbestandlichen Voraussetzungen von § 50d Abs. 1 Satz 1 und Abs. 1a EStG 1990 n.F. (vgl. Senatsurteile vom 13. Juli 1994 I R 120/93, BFHE 175, 351, BStBl II 1995, 129; vom 21. Mai 1997 I R 79/96, BFH/NV 1997, 760; Senatsbeschluss vom 17. Mai 1995 I B 183/94, BFHE 178, 59, BStBl II 1995, 781)". Auf dieses Urteil beruft sich der Gesetzgeber in der amtlichen Gesetzesbegründung (in BTDrucks 15/1562, S. 39 f., und in BRDrucks 630/03, S. 66) zu der hier in Rede stehenden Norm des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F.
- 4 2. Der Senat hält aus den beschriebenen Erwägungen nicht an der "formellen" Sichtweise fest, wonach es dem Gesetzgeber unbenommen ist, das "einfach-rechtliche" Zustimmungsgesetz unbeschadet des anderslautenden Abkommensrechts zu "überschreiben", solange er das nur als solches kenntlich macht. Dass der Gesetzgeber in seiner Regelungsbegründung diesen Rechtsprechungswandel noch nicht vorwegnehmen konnte, liegt auf der Hand. So gesehen mag der Querverweis in der Gesetzesbegründung zu § 50d Abs. 8 (Satz 1) EStG 2002 n.F. die frühere Spruchpraxis aufgreifen (können). In der Sache hilft das aber nicht weiter: § 50d Abs. 1a EStG 1990 n.F. (ebenso wie die Nachfolgeregelungen des § 50d Abs. 3 EStG in seinen unterschiedlichen Fassungen seit Einfügung durch das Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften 2001 vom 20. Dezember 2001, BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) schließt den in § 50d Abs. 1 EStG (1990) umschriebenen Anspruch einer ausländischen Gesellschaft auf Steuerbefreiung oder -ermäßigung nach § 44d EStG (1990) oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Steuerentlastung nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, und für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet. Die Vorschrift dient, wie der dazu gegebenen Gesetzesbegründung (BTDrucks 12/5764, S. 26) zu entnehmen ist, der sondergesetzlichen Konkretisierung des Grundsatzes, dass bilaterale Abkommen unter einem allgemeinen Umgehungs Vorbehalt stehen. Es mag unbeantwortet bleiben, ob ein derartiger Vorbehalt anzunehmen ist (s. dazu z.B. Prokisch in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 1 Rz 117, m.w.N.). Die Vorschrift bezweckt auf dieser Basis jedenfalls, durch ergänzende tatbestandliche Voraussetzungen und Rechtsfolgen einer möglichen Unvollständigkeit von § 42 der Abgabenordnung (AO) zu begegnen, und zwar vor dem Hintergrund der --zwischenzeitlich (durch Urteil vom 29. Oktober 1997 I R 35/96, BFHE 184, 476, BStBl II 1998, 235) aufgegebenen-- Rechtsprechung des Senats (im Urteil vom 29. Oktober 1981 I R 89/80, BFHE 134, 245, BStBl II 1982, 150, sog. Monaco-Urteil), wonach beschränkt Steuerpflichtige von § 42 AO nicht erfasst werden sollten.
- 5 Ein derartiges Konkretisieren hat der Senat in seinem Urteil in BFHE 198, 514, BStBl II 2002, 819 --um es noch einmal zu sagen: auf der Grundlage seiner früheren Sichtweise-- für verfassungsverträglich gehalten. Er hat in diesem Zusammenhang das Spannungsverhältnis zwischen der allgemeinen Missbrauchsvermeidungsvorschrift des § 42 AO einerseits und der spezielleren Missbrauchsvermeidungsnorm des § 50d Abs. 1a EStG 1990 n.F. andererseits justiert. Und (nur) diese Verhältnisbestimmung hat er in seinen Urteilen vom 31. Mai 2005 I R 74/04 (BFHE 210, 117, BStBl II 2006, 118) und vom 19. Dezember 2007 I R 21/07 (BFHE 220, 244, BStBl II 2008, 619) im Ergebnis bestätigt (s. dazu auch allgemein J. Hey, Steuer und Wirtschaft 2008, 167; Gosch, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft Band 36, 2013, S. 201 ff., jeweils m.w.N.).
- 6 3. Diese sondergesetzliche Situation hat mit derjenigen Situation, welche durch § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. umfasst und geregelt wird, indessen nichts zu tun. Bei § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. handelt es sich nicht um einen Tatbestand zur Abwehr von Abkommensmissbräuchen, also von Maßnahmen, welche darauf abzielen, sich in gestaltungsmißbräuchlicher Weise in die Inanspruchnahme von Vorteilen eines bilateralen Abkommens durch Zwischenschaltung solcher in Drittstaaten ansässiger Personen "einzukaufen", denen die Vorteile nicht zugedacht waren (sog. Treaty shopping, s. dazu z.B. Prokisch in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 1 Rz 100 ff., m.w.N.). Es geht vielmehr

allein darum, eine vom Gesetzgeber als leistungsfähigkeitsungerecht eingeschätzte doppelte Nichtbesteuerung --die sog. Keinmalbesteuerung-- jedenfalls für den Fall zu verhindern, dass der andere Vertragsstaat auf das ihm zugewiesene (Quellen-)Besteuerungsrecht an den Arbeitslöhnen nachweislich nicht verzichtet hat. Für diesen Fall hängt der in § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. angeordnete Besteuerungsrückfall von dem Nachweis ab, dass die in dem anderen Vertragsstaat auf die betreffenden Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. "Damit", so heißt es in den zitierten Gesetzesmaterialien, "soll verhindert werden, dass die Einkünfte nicht besteuert werden, weil der Steuerpflichtige die Einkünfte im Tätigkeitsstaat pflichtwidrig nicht erklärt und dieser Staat deshalb häufig seinen Steueranspruch nicht mehr durchsetzen kann, wenn er von dem Sachverhalt erfährt, z.B. weil dann keine Vollstreckungsmöglichkeiten gegen den Steuerpflichtigen mehr bestehen". (Möglicherweise "vorgetäushtes", jedenfalls nicht stringent umgesetztes, s. sub B.II.3.b bb bbb der Gründe des Vorlagebeschlusses in BFHE 236, 304) "Motiv" der Gesetzesregelung ist hiernach also die "Steuermoral" des Arbeitnehmers. In der vom Gesetzgeber als ahndungswürdig angesehenen, nicht ordnungsmäßigen Erfüllung der steuerlichen Erklärungspflichten offenbart sich jedoch, wie erwähnt, keine "Steuerumgehung" des Steuerpflichtigen, deren Abwehr sich womöglich in einem ungeschriebenen Abkommensvorbehalt wiederfindet. Sie ist auch nicht (spezialgesetzlicher) Ausdruck eines Gestaltungsmissbrauchs i.S. von § 42 AO. Vielmehr handelt es sich allein um ein zusätzliches unilaterales und nicht abkommensvorgegebenes Erfordernis, um der doppelten Nichtbesteuerung durch Steuerhinterziehung entgegenzuwirken. In diesem Zusammenhang sei zusätzlich erwähnt, dass die Bekämpfung einer solchen doppelten Nichtbesteuerung erklärtermaßen nicht zum Abkommensziel des hier in Rede stehenden DBA-Türkei 1985 gehört (s. die dortige Eingangsformel: "Die Bundesrepublik Deutschland und die Republik Türkei --von dem Wunsch geleitet, ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zu schließen-- haben folgendes vereinbart: ..."). Das weicht von der zwischenzeitlich formulierten Zielsetzung in der Eingangsformel der (ministeriellen) "Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen" vom 17. April 2013, Stand: 22. August 2013 (abgedruckt in Internationales Steuerrecht --IStR--, Beihefter 10/2013 unter II. und berichtigt in IStR 2013, 440) --und auf dieser Basis verhandelten neueren bilateralen Abkommen-- ab: "Die Bundesrepublik Deutschland und ..., von dem Wunsch geleitet, ihre beiderseitigen wirtschaftlichen Beziehungen weiterzuentwickeln, ihre Zusammenarbeit in Steuersachen zu vertiefen und eine wirksame und zutreffende Steuererhebung zu gewährleisten, in der Absicht, die jeweiligen Besteuerungsrechte gegenseitig so abzugrenzen, dass sowohl Doppelbesteuerungen wie auch Nichtbesteuerungen vermieden werden, sind wie folgt übereingekommen: ...". Zudem enthält jene "Verhandlungsgrundlage" in ihrem Art. 28 Abs. 1 explizit einen Vorbehalt zugunsten innerstaatlicher Rechtsvorschriften --und zwar in konsequenter Unterscheidung-- zum einen zur Steuerumgehung und zum anderen zur Steuerhinterziehung. Diese neuere Entwicklung lässt sich auf das im Jahre 1985 verhandelte und nachfolgend in nationales Recht umgesetzte DBA-Türkei 1985 nicht übertragen.

- 7 Dementsprechend geht es bei § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. --anders als bei § 50d Abs. 1a EStG 1990 n.F.-- auch nicht darum, einen besonderen Abkommensvorteil ("treaty benefit") zu erlangen, sondern allein um die nationale Besteuerung auf der Basis der bilateral vereinbarten Freistellungsmethode. Alle Überlegungen dazu, im Wege eines sog. Treaty override einen (ungeschriebenen) bilateralen Umgehungsvorbehalt zu verifizieren und zu statuieren (s. dazu Gosch, ebenda, m.w.N.), gehen deswegen hierfür von vornherein ins Leere. Das eine --die mögliche Steuer- und Abkommensumgehung-- hat mit dem anderen --der doppelten Nichtbesteuerung als unilateral eingeforderten Abkommenszweck und deren Vermeidung durch eine sog. Rückfall- (oder auch sog. Subject-to-tax)-Regelung-- nichts zu tun. Dass beides --das missbräuchliche Treaty shopping ebenso wie die ggf. drohende sog. Keinmalsteuer-- "technisch" gleichermaßen im Wege eines Treaty override unilateral "überwunden" werden kann, ändert daran nichts. Nur deswegen hat der Senat bislang davon abgesehen, sich von seinem Urteil in BFHE 198, 514, BStBl II 2002, 819 besonders abzugrenzen. Auch der aus seiner Sicht in anderem Sachbezug stehende Verweis des Gesetzgebers in der amtlichen Gesetzesbegründung gab ihm dafür keinen Anlass.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de