

# / BVerfG: Treaty Override ist verfassungsrechtlich zulässig

19.02.2016

Steuerrecht

Es ist nicht verfassungswidrig, wenn der deutsche Gesetzgeber ein Steuergesetz erlässt, das mit einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) im Widerspruch steht (sog. Treaty Override).

Zu diesem für viele Experten überraschenden Ergebnis kommt das BVerfG in seinem aktuell veröffentlichten Beschluss vom 15.12.2015 (2 BvL 1/12). Das BVerfG widerspricht damit dem BFH, der darin noch einen Verfassungsverstoß sah und deshalb diese Frage dem BVerfG zur verfassungsrechtlichen Prüfung vorgelegt hat (BFH-Beschluss vom 10.01.2012, I R 66/09).

Konkret ging es in dem Verfahren um die Anwendbarkeit des § 50d Abs. 8 EStG im Rahmen des DBA Türkei von 1985. Die Regelung in § 50d Abs. 8 EStG gewährt die durch ein DBA angeordnete Steuerfreistellung von Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit nur insoweit, wie der Steuerpflichtige nachweist, dass der andere DBA-Vertragsstaat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet hat oder aber die von dem anderen Staat festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Durch § 50d Abs. 8 EStG werden somit gegenüber dem DBA zusätzliche Voraussetzungen für die Steuerfreistellung in Deutschland verlangt, obwohl das damals geltende und im Streitfall betroffene DBA Türkei von 1985, weder einen Nachweisvorbehalt noch eine Rückfallklausel im Fall der Nichtbesteuerung (subject-to-tax -Klausel) vorsah.

In dem Verfahren setzte sich das BVerfG dezidiert mit der Frage auseinander, welchen Rang Doppelbesteuerungsabkommen im deutschen Recht innehaben. Es kommt dabei zu dem Ergebnis, dass DBA als völkerrechtliche Verträge in der Regel nur den Rang einfacher Bundesgesetze einnehmen.

Stehen danach DBA auf dem gleichen Rang wie einfache Bundesgesetze, können diese daher durch spätere, ihnen widersprechende Bundesgesetze verdrängt werden. Diese verlange das Demokratieprinzip, wonach spätere Gesetzgeber die Rechtssetzungsakte früherer Gesetzgeber innerhalb der vom Grundgesetz vorgegebenen Grenzen revidieren können. Umgekehrt widerspreche es dem Demokratieprinzip, wenn ein Parlament die Gesetzgeber späterer Legislaturperioden binden und in ihren Möglichkeiten beschränken könnte, gesetzgeberische Entscheidungen der Vergangenheit aufzuheben oder zu korrigieren.

Etwas anderes ergebe sich weder aus dem sog. Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes noch aus dem Rechtsstaatsprinzip. Auch aus § 2 AO, der die vorrangige Anwendung eines DBA vor der des einfachen Steuerrechts anordnet, führe zu keinem anderen Ergebnis. Denn bei § 2 AO handele es sich ebenfalls nur um eine einfachgesetzliche Regelung, die einer anderen einfachgesetzlichen Regelung, wie einem DBA, keinen höheren Rang in der Normenhierarchie vermitteln kann.

Zudem sah das BVerfG auch keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 GG. Zwar sei eine Ungleichbehandlung gegeben. Dies sei aber sachlich gerechtfertigt.

## Hinweis:

Obwohl sich das BVerfG im aktuellen Verfahren nur mit Regelung des § 50d Abs. 8 EStG beschäftigt hat, beantwortet es generell die Grundfrage bzgl. der Verfassungsgemäßheit eines Überschreibens von DBA-Vorschriften durch nationales Recht (Treaty Override). Die dabei geäußerte Auffassung dürfte auch für weitere Steuervorschriften anzuwenden sein, die ein Treaty Override beinhalten.

Betroffen wären damit auch die noch beim BVerfG anhängigen Verfahren zu § 50d Abs. 10 EStG (2 BvL 15/14, BFH-Vorlagebeschluss vom 11.12.2013, I R 4/13) und § 50d Abs. 9 EStG (2 BvL 21/14, BFH-Vorlagebeschluss vom 20.08.2014, I R 86/13), in denen das BVerfG hinsichtlich der Zulässigkeit des Treaty Override zum gleichen Ergebnis kommen muss. Der Einwand der Verfassungswidrigkeit steuerlicher Normen aufgrund eines Treaty Override ist damit vorerst vom Tisch.

Allerdings muss die derzeitige Einschätzung des BVerfG nicht von Dauer sein. Denn die Entscheidung ist zum einen nicht einstimmig gefallen. Zum anderen enthält die Entscheidung des BVerfG ein Sondervotum der erst im Jahr 2014 an das BVerfG berufenen Bundesverfassungsrichterin König. Diese lehnt die Entscheidung sowohl hinsichtlich der Argumentation als auch hinsichtlich des Ergebnisses ab. Hier könnte sich zumindest für die langfristige Zukunft ein Wandel der Auslegung durch das

BVerfG andeuten, wenn eine andere Senatszusammensetzung zu einem anderen Ergebnis gelangt.

Zudem könnten andere Normen, die ein Treaty Override enthalten, aus anderen Gründen verfassungswidrig sein. Als Beispiel ist der § 50i EStG zu nennen. Hier könnte bei einer verfassungsrechtlichen Prüfung unter anderem problematisch sein, dass zwar ein Besteuerungsrecht Deutschlands ungeachtet der Bestimmungen des DBA begründet wird, die Regelung aber gleichzeitig keine Vorgehensweise anordnet, wie dieses zu beseitigen ist. Lediglich das BMF-Schreiben vom 26.9.2014 (zur Anwendung von DBA auf PersG) ordnet an, dass die dadurch entstehende Doppelbesteuerung durch ein Verständigungsverfahren beseitigt werden kann.

Die weitere Entwicklung bleibt damit spannend.

**Haben Sie Fragen?** Kontaktieren Sie gerne: Dr. Oliver Trautmann oder Nikolay Herber

**Practice Group:** [Steuerrecht & Private Clients](#)

[www.noerr.com](http://www.noerr.com) [twitter.com/NoerrLLP](https://twitter.com/NoerrLLP) [xing.com/companies/NoerrLLP](https://xing.com/companies/NoerrLLP)