

Vorlagebeschluss vom 10. Januar 2012, I R 66/09

Verfassungswidrigkeit eines sog. Treaty override (§ 50d Abs. 8 EStG 2002/2004)? - Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland in der Form eines Zustimmungsgesetzes

BFH I. Senat

EStG § 50d Abs 8 S 1, EStG § 19, DBA TUR Art 15 Abs 1, DBA TUR Art 23 Abs 1 Buchst a S 1, DBA TUR Art 26, DBA TUR Art 30 Abs 2, AO § 2 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GG Art 25, GG Art 59 Abs 2, GG Art 100 Abs 1, BVerfGG § 80, DBAG TUR

vorgehend FG Neustadt (Weinstraße), 29. Juni 2009, Az: 6 K 1415/09

Leitsätze

Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003 insoweit gegen Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 und Art. 25 sowie Art. 3 Abs. 1 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 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 DBA-Türkei 1985 i.V.m. dem dazu ergangenen Zustimmungsgesetz vom 27. November 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.

Tatbestand

A. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind im Streitjahr 2004 zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Der Kläger erzielte im Streitjahr als Techniker --und wohl auch als Gesellschafter-Geschäftsführer-- Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bei einer im Inland ansässigen GmbH. Sein Bruttoarbeitslohn betrug insgesamt 133.276 €. Laut Arbeitgeberbescheinigung sind darin Einkünfte für in der Republik Türkei (Türkei) erbrachte Tätigkeiten in Höhe von 93.441 € enthalten. In ihrer Einkommensteuererklärung beantragten die Kläger, den für die Zeit vom 8. März bis 31. Dezember des Streitjahres auf die Türkei entfallenden Anteil des Arbeitslohns nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Türkei zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 16. April 1985 (BGBl II 1989, 867) --DBA-Türkei 1985-- (i.V.m. dem dazu ergangenen Zustimmungsgesetz vom 27. November 1989, BGBl II 1989, 866) steuerfrei zu belassen und nur den Differenzbetrag der Einkommensteuer zu unterwerfen.

- 2 Da der Kläger keinen Nachweis über die Steuerfreiheit oder Steuerentrichtung für den auf die Tätigkeit in der Türkei entfallenden Arbeitslohn erbrachte, behandelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den gesamten im Streitjahr erzielten Bruttoarbeitslohn unter Hinweis auf § 50d Abs. 8 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG 2002) i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003) vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645) --EStG 2002 n.F.-- als steuerpflichtig.
- 3 Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos; das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz wies sie mit Urteil vom 30. Juni 2009 6 K 1415/09 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1649) als unbegründet ab.
- 4 Ihre Revision stützen die Kläger auf Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragen, das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2004 dahingehend zu ändern, dass der auf die Tätigkeit in der Türkei entfallende Arbeitslohn des Klägers in Höhe von 93.441 € steuerfrei belassen wird.
- 5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. Die Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ist gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht geboten, weil zur Überzeugung des Senats die Regelung des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. gegen bindendes Völkervertragsrecht als materielle Gestaltungsschranke verstößt und damit der in Art. 25 GG niedergelegten Wertentscheidung des Grundgesetzes zum Vorrang der allgemeinen Regeln des Völkerrechts zuwiderläuft, ohne dass dafür ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund vorliegt. Dadurch werden die Kläger in ihrem durch Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG gewährleisteten subjektiven Grundrecht auf Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung und damit auch des sog. Gesetzesvorbehalts verletzt. Des Weiteren erkennt der Senat aus zweierlei Gründen einen Verstoß gegen das Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG: Zum einen deswegen, weil unbeschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Ausland (hier in der Türkei) unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob sie die in § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. geforderten Nachweise erbringen; für eine derart unterschiedliche Behandlung besteht infolge des zwischen der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) und der Türkei geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kein rechtfertigender Grund. Und zum anderen deswegen, weil Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gegenüber Steuerpflichtigen mit anderen Einkünften --ebenfalls ohne rechtfertigenden Grund-- steuerlich benachteiligt werden.

7 I. Anwendung von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. im Streitfall

- 8 1. Die Kläger hatten im Streitjahr einen Wohnsitz im Inland. Sie waren hier infolgedessen mit ihrem Welteinkommen unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG 2002).
- 9 2. Das deutsche Besteuerungsrecht wurde jedoch im Hinblick auf die Einkünfte, welche der Kläger aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG 2002) erzielt hat, insoweit ausgeschlossen, als die Arbeit in der Türkei ausgeübt worden ist. Denn nach Art. 15 Abs. 1 DBA-Türkei 1985 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden. Es handelt sich hierbei um Einkünfte aus Quellen innerhalb der Türkei, welche nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-Türkei 1985 bei in Deutschland ansässigen Personen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden; Deutschland kann solche Einkünfte lediglich bei der Festsetzung des Steuersatzes für die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte berücksichtigen (vgl. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 2002).
- 10 Der im Streitfall in Rede stehende Arbeitslohn wurde für entsprechende nichtselbständige Arbeit geleistet, die der Kläger in der Türkei ausgeübt hat. Das Besteuerungsrecht an dem Lohn gebührt deswegen der Türkei.
- 11 3. Allerdings bestimmt § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F., dass die Freistellung für Einkünfte der genannten Art, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, ungeachtet des Abkommens nur gewährt wird, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Derartige Nachweise haben die Kläger nach den tatrichterlichen Feststellungen, die den Senat binden (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung), nicht erbracht. Es ist nicht vorgebracht worden, dass es dem Kläger unmöglich oder für ihn unzumutbar gewesen wäre, dem Nachweiserfordernis nachzukommen. Dafür ist auch sonst nichts ersichtlich, zumal in Art. 25 Abs. 5 DBA-Türkei 1985 (i.V.m. Nrn. 1 bis 3 des dazu ergangenen Notenwechsels) für Staatsangehörige eines der beiden Vertragsstaaten, die im anderen Vertragsstaat eine unselbständige Arbeit ausüben, in besonderer Weise eine wechselseitige Hilfestellung bei der Regelung ihrer Steuerangelegenheiten vorgesehen ist. Das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn fällt infolgedessen nach Maßgabe von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. an Deutschland zurück.

12 II. Verfassungsrechtliche Beurteilung

- 13 Auf der Grundlage der vorstehenden Regelungslage müsste der erkennende Senat, die Verfassungsmäßigkeit des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. unterstellt, die Revision zurückweisen. Der Senat ist jedoch der Überzeugung, dass die Vorschrift gegen Völkervertragsrecht verstößt, dass für diesen Verstoß keine tragfähigen Gründe bestehen und dass die Kläger infolgedessen in ihrem subjektiven Grundrecht auf die Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung

verletzt sind. Er ist überdies davon überzeugt, dass die Vorschrift dem Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG widerspricht.

- 14** 1. Die in § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. getroffene Regelung weicht von Art. 15 Abs. 1 DBA-Türkei 1985 und der darin völkerrechtlich zwischen beiden Staaten vereinbarten Verteilung und Zuordnung des Besteuerungsrechts ab. Sie bricht damit diese Vereinbarung und verstößt gegen den Grundsatz des *pacta sunt servanda*, der gewohnheitsrechtlich zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts gehört und der insoweit in Art. 26 und Art. 27 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (BGBl II 1985, 927) kodifiziert ist. Allerdings verwandelt der Grundsatz "*pacta sunt servanda*" die einzelnen Normen völkerrechtlicher Verträge nicht ihrerseits ebenfalls in allgemeine Regeln des Völkerrechts mit Vorrang vor innerstaatlichem Recht (vgl. BVerfG-Entscheidung vom 9. Juni 1971 2 BvR 225/69, BVerfGE 31, 145 "Milchpulver", unter Hinweis auf BVerfG-Urteil vom 26. März 1957 2 BvG 1/55, BVerfGE 6, 309 (363) "Reichskonkordat"). Vielmehr werden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und damit hier auch das DBA-Türkei 1985 in Deutschland nicht unmittelbar, sondern nach Maßgabe von Art. 59 Abs. 2 GG nur mittelbar in der Form des Zustimmungsgesetzes vom 27. November 1989 (BGBl II 1989, 866) angewendet. Das (förmliche) Zustimmungsgesetz --sei es als sog. Transformationsakt, sei es als sog. Vollzugsbefehl ("Rechtsanwendungsbefehl", so BVerfG, z.B. Beschluss vom 14. Oktober 2004 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 "Görgülü"; Urteile vom 3. Juli 2007 2 BvE 2/07, BVerfGE 118, 244 "ISAF-Mandat"; vom 4. Mai 2011 2 BvR 2333/08, 2 BvR 2365/09, 2 BvR 571/10, 2 BvR 740/10, 2 BvR 1152/10, BVerfGE 128, 326 "Sicherungsverwahrung I und II"; vgl. umfassend und zum Diskussionsstand Rauschning in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Stand Dezember 2009, Art. 59 Rz 137 ff., 144 f., m.w.N.)-- ist ein einseitiger Akt des deutschen Gesetzgebers. Das Abkommen erhält dadurch innerstaatlich den Rang eines einfachen Bundesgesetzes, das infolge der normhierarchischen Gleichrangigkeit mit Vorbehalten versehen, aufgehoben oder geändert werden kann. Ob durch einen Vorbehalt bzw. durch die Aufhebung oder Änderung Völkerrecht verletzt würde, ist eine andere Frage, die die formale Wirksamkeit des Vorbehaltes bzw. der Aufhebung oder Änderung nicht berührt. Aus § 2 (nunmehr § 2 Abs. 1) der Abgabenordnung ergibt sich nichts anderes, weil die Vorschrift nicht den Fall betrifft, dass der Gesetzgeber --wie in § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. geschehen-- ausdrücklich eine vom Zustimmungsgesetz abweichende Regelung trifft; es gilt dann vielmehr der Grundsatz des *lex posterior derogat legi priori*. Art. 25 GG ist insoweit nicht angesprochen, weil Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts gehören und auch nicht unter Art. 79 Abs. 1 GG fallen, weshalb die Einfügung des § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. kein den Art. 25 GG im Einzelfall mit der qualifizierten Mehrheit des Art. 79 Abs. 2 GG änderndes Gesetz voraussetzt. Schließlich gilt im Bereich des Art. 59 Abs. 2 GG kein "Alles-oder-nichts-Prinzip". Der innerstaatliche Gesetzgeber ist im Prinzip frei darin, im Zustimmungsgesetz Vorbehalte gegenüber der Anwendung bestimmter Abkommensvorschriften zu verankern.
- 15** 2. Wegen dieser Ausgangslage entspricht es herkömmlicherweise bis heute der wohl überwiegenden Rechtsauffassung im Schrifttum, dass der unilaterale "Bruch" des völkervertragsrechtlich Vereinbarten --das sog. *Treaty overriding*-- zwar aus rechtspolitischer Sicht unerfreulich, dass darin aber kein verfassungsrelevanter Vorgang zu sehen ist (so z.B. Bron, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2007, 431; Musil, Recht der Internationalen Wirtschaft --RIW-- 2006, 287; derselbe, Finanz-Rundschau --FR-- 2012, 149, 151; Stein, IStR 2006, 505; Hahn, IStR 2011, 863; Frotscher, Steuerberater-Jahrbuch --StJB-- 2009/2010, S. 151; derselbe in Spindler/Tipke/Rödter [Hrsg.], Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 687; derselbe, IStR 2009, 866; Jansen/Weidmann, IStR 2010, 596; Brombach-Krüger, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2008, 324; Lehner/Waldhoff in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 1 Rz A 516a; Heger, Steuer und Wirtschaft International --SWI-- 2011, 95; Karla, Steueranwaltsmagazin --SAM-- 2011, 181; Mitschke, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 2221; Wichmann, FR 2011, 1082). Dem hat sich der erkennende Senat in seiner bisherigen Spruchpraxis angeschlossen (vgl. z.B. Urteil vom 13. Juli 1994 I R 120/93, BFHE 175, 351, BStBl II 1995, 129, dort m.w.N. zur älteren Literatur; Beschluss vom 17. Mai 1995 I B 183/94, BFHE 178, 59, BStBl II 1995, 781).
- 16** 3. Der Senat möchte an dieser Spruchpraxis nicht festhalten. Er ist zu der Überzeugung gelangt, dass die bislang vertretene Einschätzung den verfassungsrechtlichen Vorgaben und Anforderungen nicht gerecht wird.
- 17** a) Grund dafür gibt ihm die ursprünglich vor allem von Vogel angefachte (z.B. in Cagianut/Vallender [Hrsg.], Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift für Ernst Höhn, 1995, S. 461 ff.; in Juristen-Zeitung 1997, 161; in Blankenagel/Pernice/Schulze-Fielitz [Hrsg.], Verfassung im Diskurs der Welt, Festschrift für Peter Häberle, 2004, S. 481 ff.; in IStR 2005, 29, und in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Einl. Rz 193 ff., 205) und in den letzten Jahren wieder aufgeflammete intensive Diskussion (z.B. Rust/Reimer, IStR 2005, 843; Jankowiak, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, S. 219 ff. und passim; Bron, IStR 2007, 431; Musil, RIW 2006, 287; derselbe, FR 2012, 149, 151; Stein, IStR 2006, 505; Hahn, IStR 2011, 863; Kempf/Bandl,

Der Betrieb --DB-- 2007, 1377; Rust, Die Hinzurechnungsbesteuerung, 2007, S. 108 ff.; Gosch, IStR 2008, 413; derselbe in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 50d Rz 25; Frotscher, StJB 2009/2010, S. 151; derselbe in Festschrift Schaumburg, a.a.O., S. 687; derselbe, IStR 2009, 593 sowie 866; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 3.24 ff.; Jansen/ Weidmann, IStR 2010, 596; Brombach-Krüger, Ubg 2008, 324; Heger, SWI 2011, 95; Karla, SAM 2011, 181; Mitschke, DStR 2011, 2221; Wichmann, FR 2011, 1082; Lehner, FR 2011, 1087; derselbe, IStR 2011, 733; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 2 AO Rz 5a; Wassermeyer/ Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 20 AStG Rz 41 ff.; Lüdicke [Hrsg.], Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, S. 34 ff., 87 ff. und passim; M. Lang in Lehner [Hrsg.], Reden zum Andenken an Klaus Vogel, 2010, S. 59; Rauschnig in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, a.a.O., Art. 59 Rz 137 ff., 143), welche ihrerseits an die zwischenzeitliche Entwicklung der Rechtsprechung des BVerfG anknüpft. Diese Rechtsprechung wird markiert durch die Beschlüsse in BVerfGE 111, 307 (319) --den sog. Görgülü-Beschluss-- sowie vom 26. Oktober 2004 2 BvR 955/00, 2 BvR 1038/01 (BVerfGE 112, 1) --den sog. Alteigentümer-Beschluss-- sowie --nachfolgend darauf aufbauend-- das Urteil in BVerfGE 128, 326 in Sachen "Sicherungsverwahrung I und II".

- 18** Das BVerfG bestätigt in diesen Entscheidungen die aus dem Rechtsstaatsprinzip abzuleitende Verpflichtung aller staatlichen Organe zur Beachtung der Europäischen Menschenrechts-Konvention, die kraft Zustimmung gemäß Art. 59 Abs. 2 GG --nicht anders als ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (hier das DBA-Türkei 1985)-- in den Rang eines innerstaatlichen Bundesgesetzes überführt worden ist (vgl. z.B. BVerfG, Beschluss in BVerfGE 111, 307, 316 f.; Urteil in BVerfGE 128, 326). Es äußert sich dahin, "dass der Gesetzgeber von Verfassungen wegen gehalten ist, Völkervertragsrecht zu beachten, wenn nicht ausnahmsweise die Voraussetzungen vorliegen, von denen das BVerfG die Zulässigkeit der Abweichung vom Völkervertragsrecht abhängig macht". Darauf aufbauend ergibt sich aus Sicht des BVerfG in dem sog. Alteigentümer-Beschluss die Verpflichtung aller Staatsorgane, "die die Bundesrepublik Deutschland bindenden Völkerrechtsnormen zu befolgen und Verletzungen nach Möglichkeit zu unterlassen". Aus diesen Erkenntnissen ist --aus Sicht des erkennenden Senats zu Recht-- der Umkehrschluss gezogen worden: Der Gesetzgeber wird von Verfassungen wegen (und damit basierend auf dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG) in die Pflicht genommen, Völkervertragsrecht zu beachten. Die prinzipielle Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes ist vorrangig. Sie nimmt dem Gesetzgeber --in Abkehr von der bisherigen (und früher auch vom BVerfG vertretenen, s. sub B.II.1.) Sichtweise-- "die Verfügungsmacht über den Rechtsbestand" (so --mit allerdings noch anderem Ergebnis-- BVerfG-Urteil in BVerfGE 6, 309 (363)) und wirkt für den Gesetzgeber unbeschadet dessen demokratisch-legitimierten Rechtssetzungsbefugnissen als unmittelbar bindendes Gebot wie als materiell-rechtliche "Sperr". Ausnahmen bedürfen einer besonderen Rechtfertigung. Die Voraussetzungen dafür sind eng; im sog. Alteigentümer-Beschluss wird dies präzisiert: Rechtfertigungsgründe sind die Beachtung der Menschenwürde, die Beachtung der Grundrechte. Das BVerfG verschiebt damit nicht die Rangfolge zwischen Zustimmungs- und speziellem Steuergesetz; es formt und bestimmt jedoch die inhaltlichen, die materiellen Maßstäbe für das, was an Spezielle(re)m zulässig ist und weist methodisch den Weg zu einer Erforderlichkeitsprüfung. Als "in diesem Sinne rechtsstaatlich kann Art. 59 Abs. 2 GG daher nur dergestalt gedeutet werden, dass der Gesetzgeber" mit der Umsetzung "über seine Gesetzgebungskompetenzen verfügt und dadurch seine ungebundene Normsetzungsautorität in dem Maße, das der völkerrechtliche Vertrag vorgibt, einbüßt". Ein Bruch des Völkervertragsrechts ist ausnahmsweise innerstaatlich bindend, "sofern nur auf diese Weise ein Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung abzuwenden ist".
- 19** Damit weist das BVerfG den methodischen Weg zur Anwendung des Erforderlichkeitsgrundsatzes auch für ein Treaty override: Es kommt für den Ausgleich der widerstreitenden Verfassungsprinzipien von Rechtsstaat und Demokratie darauf an, ob dem Gesetzgeber gegenüber dem Vertragsbruch ein gleich sicheres, aber milderes Mittel zu Gebote steht (so Rust, a.a.O., S. 108 ff.; im Ergebnis ebenso z.B. Rust/Reimer, IStR 2005, 843; Jankowiak, a.a.O., S. 219 ff. und passim; Gosch, IStR 2008, 413; derselbe in Kirchhof, a.a.O., § 50d Rz 25; Schaumburg, a.a.O., Rz 3.24 ff.; Kempf/Bandl, DB 2007, 1377; Wassermeyer/Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/ Schönfeld, a.a.O., § 20 AStG Rz 41 ff.; Rauschnig in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, a.a.O., Art. 59 Rz 137 ff., 143).
- 20** b) Der Senat macht sich diese Überlegungen zu eigen. Er erkennt in § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. einen Völkerrechtsverstoß, der sich nicht nur im Sinne einer möglichen völkerrechtsfreundlichen Normauslegung auswirkt, sondern der in dem prinzipiellen Vorrang des Abkommens begründet ist und der aus verfassungsrechtlicher Sicht die Nichtigkeit der "abkommensüberschreibenden" unilateralen Vorschrift nach sich zieht.
- 21** aa) Bei § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. handelt es sich um ein Treaty override: Völkerrechtlich haben Deutschland und die Türkei sich für Arbeitseinkünfte auf das Quellenprinzip und auf die Freistellungsmethode verständigt, und Arbeitseinkünfte können unter den im Streitfall festgestellten Gegebenheiten im Tätigkeitsstaat besteuert werden.

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

- 22** Deutschland hat sich damit aufgrund eines völkerrechtlichen Vertrages seines Besteuerungsrechts begeben, und es nimmt als Ansässigkeitsstaat insofern auch in Kauf, dass "seine" Bürger, wenn sie als Arbeitnehmer in dem anderen Vertragsstaat tätig sind, anders, ggf. auch günstiger, besteuert werden als ein Steuerpflichtiger, der einer vergleichbaren Arbeit im Inland nachgeht. Die Gleichbehandlung mit Jenem wird suspendiert. Die Steuerfreistellung sichert die Vermeidung der doppelten Besteuerung auf Basis der "Virtualität", nicht der konkreten Besteuerungslage. Die Abwehr der "virtuellen" Doppelbesteuerung repräsentiert gerade das tragende Prinzip der Freistellung. Dementsprechend erfordert die in Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. 15 Abs. 1 DBA-Türkei 1985 zwischenstaatlich verabredete Freistellung von Arbeitslohn für eine Tätigkeit, die eine in Deutschland ansässige Person in der Türkei leistet, keine Ausnahme für den Fall, dass die Türkei auf das ihr zustehende Besteuerungsrecht nicht nachweislich verzichtet hat, oder für den Fall, dass die Ertragsteuer, die auf den Arbeitslohn entfällt, in der Türkei nicht nachweislich entrichtet worden ist.
- 23** Das Prinzip der nur virtuellen Doppelbesteuerung baut dem Gedanken nach allerdings darauf auf, dass der andere Vertragsstaat sein ihm zustehendes Besteuerungsrecht überhaupt kennt und von der Möglichkeit der konkreten Besteuerung weiß. Um das zu erreichen oder immerhin dazu beizutragen, sieht Art. 26 DBA-Türkei 1985 den Informationsaustausch zwischen den Vertragsstaaten vor: Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens und des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern erforderlich sind. Indem es die Freistellung von Nachweisen über die Besteuerung in der Türkei abhängig macht und solche dem Steuerpflichtigen auferlegt, setzt Deutschland sich über dieses "stimmige" Konzept in Gestalt des § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. einseitig hinweg.
- 24** bb) Eine Rechtfertigung für den Völkerrechtsverstoß erkennt der vorlegende Senat nicht.
- 25** aaa) Zwar liegt es auf der Hand, dass die abkommensrechtlich vereinbarte "virtuelle" Freistellung der Auslandseinkünfte steuerliche Vorteile mit sich bringen kann, wenn diese Einkünfte im Ausland --aus welchen Gründen auch immer-- unbesteuert bleiben. Das Treaty override bewirkt, dass dem Steuerpflichtigen dieser Vorteil wieder genommen wird. Zugleich wird er damit im Ergebnis mit anderen Steuerpflichtigen gleichbehandelt, welche entsprechende Arbeitseinkünfte im Inland beziehen, mit diesen Einkünften im Rahmen ihres sog. Welteinkommens aber besteuert werden. § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. orientiert sich so gesehen an dem in Art. 3 Abs. 1 GG wurzelnden Leistungsfähigkeitsprinzip, verhindert eine sog. Keimmalbesteuerung und stellt eine gleichheitsgerechte Besteuerung (wieder) her (s. denn auch Frotscher in Festschrift Schaumburg, a.a.O., S. 687 ff., 707). Im Ergebnis ähnlich argumentiert auch der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (jetzt Gerichtshof der Europäischen Union) --EuGH--, wenn er (in seinem Urteil vom 6. Dezember 2007 C-298/05, Slg. 2007, I-10451 "Columbus Container Services") die durch ein Treaty override (dort: § 20 Abs. 2 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen --Außensteuergesetz--) herbeigeführte Gleichbehandlung von sog. Inbound- und Outbound-Engagements unbeschränkt Steuerpflichtiger hervorhebt und das Treaty override gerade deswegen gemessen an den unionsrechtlichen Grundfreiheiten als nicht diskriminierend ansieht (Tz. 38 ff. des Urteils). Diese Einschätzung beruht allerdings nicht auf der verfassungs-, sondern auf der unionsrechtlichen Sicht, welche einem nur eingeschränkten Prüfungsmaßstab unterliegt; der EuGH darf nämlich das Verhältnis zwischen einer nationalen Maßnahme und einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht prüfen, da diese Frage nicht zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts gehört, vielmehr allein dem innerstaatlichen Recht überantwortet ist (Tz. 46 f. des Urteils). Die abkommensrechtliche Freistellung wird sonach ausgeblendet und nicht in die Vergleichsbetrachtung einbezogen.
- 26** Aus Verfassungssicht verhält es sich jedoch anders. Hier darf nicht außer Acht gelassen werden, dass ausschließlich im Inland tätige Steuerpflichtige in einem anderen Regelungszusammenhang agieren. Gleiches gilt für Steuerpflichtige, welche zwar im Ausland agieren, jedoch in einem Staat, mit dem Deutschland sich abkommensrechtlich auf die sog. Anrechnungsmethode verständigt hat. Solchen Steuerpflichtigen steht keine Steuerfreistellung zu. Richtigerweise muss deswegen auch die maßgebende Vergleichsgruppe eine andere sein: Derjenige Steuerpflichtige, der unter den Voraussetzungen der abkommensrechtlich vereinbarten Freistellungsmethode auf Basis der sog. virtuellen Doppelbesteuerung im Ausland (hier in der Türkei) arbeitet, muss --und das nur-- mit ebensolchen Personen verglichen werden. Mit Steuerpflichtigen, die ausschließlich über entsprechende Inlandsbeziehungen verfügen oder die mit ihren Auslandseinkünften unter Anrechnung einer

ausländischen Steuer im Inland besteuert werden, sind Steuerpflichtige mit einschlägigen, freigestellten Auslandseinkünften so gesehen bereits im Ausgangspunkt ebenso wenig vergleichbar, wie dies beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige sind (vgl. BVerfG, Beschluss vom 12. Oktober 1976 1 BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1, BStBl II 1977, 190; s. auch Beschlüsse vom 24. Februar 1989 1 BvR 519/87, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1990, 359; vom 9. Februar 2010 2 BvR 1178/07, IStR 2010, 327). Es ist hier wie dort allein sachgerecht, die inländische (Gesamt-)Leistungsfähigkeit von der ausländischen (Teil-)Leistungsfähigkeit zu trennen und beide Leistungsfähigkeiten im jeweiligen Kontext einerseits mit dem Welteinkommensprinzip, andererseits mit dem Territorialitätsprinzip und als deren Konkretisierung und Ausformung zu erkennen (zutreffend Jankowiak, a.a.O., S. 100 ff., m.w.N.). Dass vor diesem Hintergrund dann der eine der solcherart identifizierten Steuerpflichtigen mit Auslandseinkünften aus nichtselbständiger Arbeit den von § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. eingeforderten Nachweis erbringt, der andere aber nicht, kann daran nichts ändern. Insbesondere erzwingt dieser Umstand der Nachweiserbringung vor dem Hintergrund des vertraglich Vereinbarten nicht eine Ungleichbehandlung jener Personen. Sichtbar wird das nicht zuletzt, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis über den Besteuerungsverzicht des anderen Staates erbringt oder wenn ihm der Besteuerungsnachweis gelingt, er in dem anderen Vertragsstaat jedoch mit seinen dortigen Einkünften einer niedrigen Steuerlast ("Dumpingsteuer") von 5 v.H. oder auch nur 1 v.H. unterworfen wird. Auch dann scheidet er insoweit aus der deutschen Besteuerung aus; das Gesetz verlangt keineswegs einen Besteuerungszwang des anderen Staates oder einen einheitlichen Steuersatz auf Basis des deutschen Steuertarifs. Die drohende "Keinmalsteuer" in Gestalt eines Besteuerungsvoll- oder -teilverzichts wird also nicht nur aus Sicht des Abkommensrechts und des bilateralen Abkommens, sondern auch aus Sicht des unilateralen Treaty override durchaus hingenommen.

27 bbb) Allerdings geht es dem Gesetzgeber ausweislich der parlamentarischen Bekundungen auch nicht --jedenfalls nicht in erster Linie-- darum, die "Keinmalsteuer" zu verhindern. Vielmehr scheint im Vordergrund die (ggf. mangelnde) Steuerehrlichkeit des betreffenden Steuerpflichtigen zu stehen. So heißt es in der einschlägigen Passage der Bundestags-Drucksache zum Steueränderungsgesetz 2003 (BTDrucks 15/1562, S. 39 f.; ebenso BRDrucks 630/03, S. 66) zu § 50d EStG 2002 n.F.: "Damit 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" und: "Dadurch wird sichergestellt, dass das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats geschützt ist und die Gefahr einer sonst eintretenden Doppelbesteuerung [sic!] vermieden wird." Letzten Endes macht Deutschland sich eine gewisse "Fürsorge" um das Besteuerungsaufkommen des anderen Vertragsstaates zur Aufgabe. Diese altruistisch anmutende Regelungsintention wird dann jedoch nicht stringent und folgerichtig umgesetzt. Denn wenn Deutschland sich zum "Steuervollstrecker" des anderen Staates machen wollte, dann wäre das nur glaubhaft, wenn die Steuer dann auch tatsächlich --sei es konkret, sei es im Rahmen eines zwischenstaatlichen Fiskalausgleichs-- an diesen Staat weitergereicht würde. Das ist indessen nicht der Fall. Stattdessen profitiert Deutschland als Ansässigkeitsstaat von dem (unterstellten) Fehlverhalten des Steuerpflichtigen im Quellenstaat, was annehmen lässt, dass der deutsche Gesetzgeber bei Schaffung des § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. eher von fiskalischen Überlegungen geleitet gewesen sein dürfte (Jankowiak, a.a.O., S. 93 ff., 97 f., 100 ff., 105 f., 226; s. auch Senatsurteil vom 31. Juli 1974 I R 27/73, BFHE 113, 437, BStBl II 1975, 61). Ohnehin ist in der qua Besteuerungsrückfall zu ahndenden "Steuerunehrlichkeit" des betreffenden Steuerpflichtigen auch kein rechtfertigender Grund für die Durchbrechung der Freistellungsmethode erkennbar; Art. 26 DBA-Türkei 1985 sichert in hinreichendem Maße, dass der andere Vertragsstaat die notwendigen Informationen erhält, um seinen Besteuerungsanspruch auch durchsetzen zu können. Und schließlich sind solche Überlegungen von vornherein samt und sonders nicht einschlägig, wenn der andere Vertragsstaat, also der Quellenstaat, im Sinne der zweiten tatbestandlichen Nachweisalternative des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. auf die Wahrnehmung des ihm abkommensrechtlich zugewiesenen Besteuerungsrechts verzichtet; es ist ebenso wenig wie bei steuerlichem Fehlverhalten des Steuerpflichtigen nachzuvollziehen, weshalb Deutschland unbeschadet der vereinbarten Steuerfreistellung von einer derartigen "Steuerwohlthat" des anderen Staates --aus welchen Gründen auch immer diese erfolgt-- irgendeinen fiskalischen Vorteil ziehen sollte. Die verabredete Freistellung zur Vermeidung einer "virtuellen" Doppelbesteuerung ist unabhängig davon, ob der Besteuerungsverzicht im anderen Vertragsstaat "freiwillig" auf Basis einer bewussten Entscheidung oder aber "unfreiwillig" wegen mangelnder Informationen beim Steuervollzug erfolgt.

28 ccc) Unabhängig davon teilt der Senat nicht die gelegentlich vertretene Rechtsauffassung, die andernfalls drohende sog. Keinmalbesteuerung rechtfertige per se die Durchbrechung des abkommensrechtlich Vereinbarten (so aber z.B. Mitschke, DStR 2011, 2221). Die Vermeidung der Keinmalsteuer ist nicht das primäre Ziel von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, sie kann immer nur ein damit verbundener, allenfalls erwünschter

Nebenzweck sein (s. jetzt auch die von der EU-Kommission eingeleitete öffentliche Konsultation zur doppelten Nichtbesteuerung von grenzüberschreitend tätigen Unternehmen, abrufbar unter: www.ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/index_de.htm). Verständigen sich zwei Vertragsstaaten auf die sog. Freistellungsmethode, dann geschieht das stets und vorbehaltlich besonderer, im Abkommen vereinbarter sog. Rückfallklauseln vor dem Hintergrund einer "Kann-Besteuerung" in dem anderen Vertragsstaat. Maßstab des Vereinbarten ist bei der Freistellungsmethode immer die Gefahr der virtuellen, nicht indessen der tatsächlichen Doppelbesteuerung. Gerade darin liegen im Ergebnis die Vorteile dieser Methode: Die Vertragsstaaten sollen nicht auf die Regelungslage und Besteuerungspraxis des anderen Staates oder deren Kenntnis angewiesen sein (vgl. z.B. Jankowiak, a.a.O., S. 74 ff.; Lüdicke, a.a.O., S. 87 ff., 93 f.; Wassermeyer/Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 20 AStG Rz 41 ff.; Lehner, IStR 2011, 733, 735 f., jeweils m.w.N.; s. auch Senatsurteil vom 24. August 2011 I R 46/10, BFHE 234, 339, unter II.3. der Entscheidungsgründe). Ist die mögliche "Keinmalbesteuerung" damit aber für die Freistellungsmethode in gewisser Weise kennzeichnend, wäre es systemfremd, aus ihr --von einer hier nicht in Rede stehenden Vermeidung von Missbräuchen einmal abgesehen-- einen Rechtfertigungsgrund für den unilateral angeordneten Besteuerungsrückfall abzuleiten.

- 29** ddd) Schließlich ist auch nicht erkennbar, dass Deutschland gezwungen gewesen wäre, mittels der in § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. getroffenen Neuregelung in beschleunigter Weise auf einen besonderen Missstand oder einen in besonderer Weise kurzfristig zutage tretenden Steuerausfall bei Einkünften aus im Ausland geleisteter nichtselbständiger Arbeit zu reagieren. Selbst wenn es sich aber 2003 --bei Neuschaffung der Regelung-- so verhalten hätte, hätte dem Gesetzgeber jedenfalls für das hier in Rede stehende DBA-Türkei 1985 --wie in Übereinstimmung mit Art. 31 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development auch nach den meisten anderen deutscherseits geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung-- zweifelsfrei ein anderweitiges, milderes Mittel der Reaktion zur Verfügung gestanden: Es war nach dessen Art. 30 Abs. 2 im Jahre 2004 während der ersten sechs Monate des Kalenderjahres einseitig kündbar; das Abkommen war danach nicht mehr anwendbar auf die Steuern für die Steuerjahre, die am 1. Januar des Jahres beginnen, das auf das Jahr folgt, in dem die Kündigung ausgesprochen wird (Art. 30 Abs. 2 Satz 2 Buchst. b DBA-Türkei 1985). Der Gesetzgeber war also sehr wohl in der Lage, schnell handeln zu können, und im Ergebnis überwiegt demnach das rechtsstaatliche Interesse an der Einhaltung der völkerrechtlichen Verpflichtungen (s. auch Rust, a.a.O., S. 108 ff.). Beredter Beleg dafür, dass dieser Weg über die Vertragskündigung gangbar ist, ist nicht zuletzt das DBA-Türkei 1985 selbst. Denn in ebendieser Weise hat Deutschland in der Folgezeit von seinem Kündigungsrecht gegenüber der Türkei auch tatsächlich Gebrauch gemacht; das DBA-Türkei 1985 wurde am 21. Juli 2009 von deutscher Seite --soweit ersichtlich ohne formale Änderung oder Aufhebung des seinerzeitigen Zustimmungsgesetzes vom 27. November 1989 (BGBl II 1989, 866)-- mit Wirkung vom 1. Januar 2011 gekündigt. In dem daraufhin neuverhandelten Abkommen vom 19. September 2011 sind sodann --bei prinzipieller Beibehaltung der Freistellungsmethode (Art. 22 Abs. 2 Buchst. a)-- in Art. 22 Abs. 2 Buchst. b, c und e auch entsprechende Rückfallklauseln vereinbart worden; die streitgegenständliche Situation wird dadurch indessen nach wie vor nicht erfasst.
- 30** c) Nach der Rechtsauffassung des Senats steht § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. nach allem nicht mit der verfassungsmäßigen Ordnung in Einklang. Die zitierte, vom BVerfG (im Beschluss in BVerfGE 111, 307, 319) dem Gesetzgeber zugestandene Ausnahme, "Völkervertragsrecht (...) nicht (zu beachten), sofern nur auf diese Weise ein Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung abzuwenden ist", liegt bei der Abgrenzung der Tatbestände im Steuerrecht im Allgemeinen (s. auch z.B. BVerfG, Beschluss vom 14. Mai 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 272: "keinen zwingenden Grund des gemeinen Wohls") und bei der hier in Rede stehenden Vorschrift des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. im Besonderen nicht vor. Der Senat erkennt in Anbetracht dessen keine andere Möglichkeit, dem klägerischen Begehren abzuweichen. Insbesondere erscheint ihm als nicht gangbar, die ihrem Wortlaut nach zugleich klare wie weitgefasste Regelung des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. vermittels eines völkerrechtsfreundlichen und damit zugleich verfassungskonformen Normenverständnisses im Sinne dieses Begehrens auszulegen.
- 31** 4. Der Senat ist gleichermaßen der Überzeugung, dass § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. nicht dem Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG standhält. Das ist zum einen darin begründet, dass der Steuerpflichtige mit nichtselbständigen Einkünften, der den von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. geforderten Nachweis erbringt, anders behandelt wird, als derjenige Steuerpflichtige mit entsprechenden Einkünften, dem dieser Nachweis nicht gelingt. Dafür besteht vor dem Hintergrund der völkervertraglich vereinbarten Freistellung auf Basis der virtuellen doppelten Besteuerung aus den (sub B.II.3.b bb aaa) beschriebenen Erwägungen kein sachlicher Grund. Zum anderen wurzelt der Verstoß gegen das Gleichheitsgebot darin, dass das angeordnete Nachweiserfordernis, um in den Vorteil der

abkommensrechtlichen Freistellung zu gelangen, hiernach allein Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. von § 19 EStG 2002 trifft, Steuerpflichtige mit anderen Einkünften hingegen nicht, obschon das DBA-Türkei 1985 auch für solche Einkünfte die Freistellungsmethode vorsieht, so für Betriebsstätteinkünfte (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA-Türkei 1985), für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 Abs. 1 DBA-Türkei 1985) oder aus selbständiger Tätigkeit (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 DBA-Türkei 1985). Solche Einkünfte sind aber nicht minder geeignet, sog. weiße Einkünfte, also eine "Keinmalbesteuerung", nach sich zu ziehen, falls ein in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger seine Einkünfte im anderen Vertragsstaat nicht pflichtgemäß erklärt oder darauf entfallende Steuer nicht an die Finanzbehörden abführt. Dass der andere Vertragsstaat in der Lage wäre, derartige Einkünfte innerhalb seines Staatsgebiets leichter aufzuspüren, ist weder belegt noch ersichtlich. Auch für die Besteuerungszuordnung bei selbständiger Arbeit genügt nach Art. 14 Abs. 1 DBA-Türkei 1985 die bloße Tätigkeit im anderen Vertragsstaat, auch für die unternehmerische Tätigkeit mittels einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat ist angesichts der "Flüchtigkeit" und der oftmals nur unzulänglichen "Verwurzelung" einer solchen Betriebsstätte ein Besteuerungszugriff keineswegs verlässlich gesichert. In beiden Situationen ermöglicht Art. 26 DBA-Türkei 1985 gleichermaßen den zwischenstaatlichen Informationsaustausch. Und dafür, dass Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit generell steuerunredlicher wären oder dass hier in besonderem Maße die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung bestünde, ist nichts dargetan oder erkennbar. Die Ungleichbehandlung ist deswegen nicht durch einen sachlichen Unterscheidungsgrund gerechtfertigt (ebenso Hofmann/Otto, FR 2004, 826; Holthaus, IStR 2004, 16; Jankowiak, a.a.O., S. 226 f.; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50d Rz 35 ff.; Schaumburg, a.a.O., Rz 16.85 f.).

- 32** 5. Verstößt § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. damit aber in gleichheitswidriger Weise gegen vorrangiges Völkervertragsrecht, so löst dies zugleich einen Verstoß gegen die verfassungsmäßige Ordnung aus, die in Art. 20 Abs. 3 GG Handlungsmaßstab und Bindung für die Gesetzgebung ist und woraus dem betroffenen Steuerpflichtigen, hier den Klägern, wiederum aus der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG ein subjektives Recht auf Beachtung jener Ordnung erwächst.
- 33** Die gegenläufige Argumentation, wie diese vor allem von Frotscher (Festschrift Schaumburg, a.a.O., S. 687 ff., 698 ff., 705 ff., sowie IStR 2009, 593, 598) vertreten wird, überzeugt nicht. Frotscher ist der Auffassung, der vom Senat angenommene Verfassungsverstoß lasse sich im Rahmen einer Normenkontrolle nicht überprüfen, es mangle an dem daraus erwachsenden subjektiven Recht des betroffenen Steuerpflichtigen. Namentlich für § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. räume die Verfassung dem Steuerpflichtigen "unter keinem denkbaren Gesichtspunkt ein subjektiv öffentliches Recht (ein) entgegen den bestehenden gesetzlichen Regeln im Quellenstaat oder den Zuteilungsnormen des DBA nicht besteuert zu werden", er habe folglich "wiederum unter keinem denkbaren Gesichtspunkt ein aus den Grundrechten fließendes subjektives öffentliches Recht darauf, dass die Doppelbesteuerung gerade durch Freistellung, und nicht durch Anrechnung beseitigt wird". Das ist aus mancherlei Gründen unzutreffend: Zum einen schon deswegen, weil der Tatbestand des § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. eben nicht nur "eine vom Quellenstaat nicht gewollte Nichtbesteuerung" erfasst, sondern ebenfalls eine "gewollte" Nichtbesteuerung. Zum andern deswegen, weil Deutschland sich, wie beschrieben, mit der Türkei als Vertragsstaat auf die Freistellungsmethode zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung vertraglich eingelassen hat; dass dies gleichermaßen und ohne Verfassungsverstoß auch mittels Anrechnung hätte geschehen können, ist angesichts dessen ohne Belang. Zum weiteren ist die Annahme, dass § 50d Abs. 8 EStG 2002 n.F. kein subjektiv öffentliches Abwehrrecht eröffne, infolge des konstatierten, gleich mehrfachen Gleichheitsverstoßes in casu nicht richtig. Und schließlich folgt der Senat auch der von Frotscher eingenommenen Grundannahme nicht. Auch wenn das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als transformiertes oder vollzogenes "einfaches" Gesetz nicht zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts gehört und deswegen nicht unmittelbar oder über Art. 2 Abs. 1 GG als verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab wirken kann, so verhält es sich doch anders bei dem zugrundeliegenden völkervertraglichen Grundsatz des pacta sunt servanda. Der Verstoß dagegen und gegen den allgemeinen Vorrang des Völkervertragsrechts als materielle Begrenzungen grundrechtlicher Gewährleistung stellt aber einen Verstoß gegen die verfassungsmäßige Ordnung dar, welcher für die inhaltliche Reichweite des Grundrechtsschutzes aus Art. 2 Abs. 1 GG maßgebend ist. Über einen derartigen Verstoß ist deswegen im Rahmen der Normenkontrolle vom BVerfG zu befinden (z.B. Di Fabio in Maunz/Dürig/Herzog, Grundgesetz, Art. 2 Abs. 1 Rz 43; D. Lorenz in Bonner Kommentar, a.a.O., Art. 2 Abs. 1 Rz 124 f., jeweils m.w.N.).
- 34** III. Entscheidung des Senats
- 35** Infolge der hiernach vom Senat angenommenen Verfassungswidrigkeit von § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. war das Revisionsverfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 GG auszusetzen und ist die Entscheidung des BVerfG über die im Tenor formulierte Frage zur Verfassungsmäßigkeit des § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 n.F. einzuholen.

