



Stellungnahme Nr. 9 Februar 2022

zum Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs vom 11. Dezember 2013, 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. 20 Abs. 3 und Art. 25 des Grundgesetzes verstößt;
2. ob 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. ob § 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

- 2 BvL 15/14 -

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender

RA Dr. Christian-Dietrich Bracher

RA Prof. Dr. Dr. Karsten Fehn

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 (Berichterstatter)

RAin Dr. jur. Katharina Wild

RA Michael Then, Schatzmeister Bundesrechtsanwaltskammer

RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

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

A.

Sachverhalt und Problemstellung

Gegenstand des Verfahrens ist eine Vorlage des BFH nach Art. 100 Abs. 1 GG aus dem Jahr 2013. Der BFH nimmt an, dass § 50d Abs. 10 S. 1 EStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 gegen Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 und Art. 25 GG verstößt, weil hierdurch Vergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG (1997) – hier Zinsen für ein Gesellschafterdarlehen – für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausschließlich als Unternehmensgewinne gelten, obwohl das Besteuerungsrecht für die Vergütungen in einem solchen Abkommen völkerrechtlich dem anderen Vertragsstaat als dem Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers zugewiesen wird (hier nach Art. 11 Abs. 1 DBA Italien 1989) und Deutschland nach Auffassung des BFH lediglich ein Quellensteuerrecht zusteht (hier nach Art. 11 Abs. 2 dB(A) Italien 1989).

Entsprechendes gilt nach Auffassung des BFH in gleicher Weise für § 50d Abs. 10 S. 1 EStG 2009 i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes 2009.

Darüber hinaus nimmt der BFH an, dass § 52 Abs. 59a S. 8 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2009 (nunmehr § 52 Abs. 59a S. 11 EStG 2002 i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes) und § 52 Abs. 59a S. 10 EStG 2009 i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsgebot (Art. 20 Abs. 3 GG) verfassungswidrig sind.

1. Der BFH nimmt an, es handele sich bei § 50d Abs. 10 S. 1 EStG 2002 n.F./2009 a.F. und § 50d Abs. 10 EStG 2009 n.F. um ein treaty override. Völkerrechtlich hätten sich Deutschland und Italien im Doppelbesteuerungsabkommen von 1989 (DBA Italien 1989) für Zinsen auf die Freistellungsmethode und auf das Quellenprinzip verständigt. Zinsen könnten unter den im Ausgangsfall festgestellten Gegebenheiten im Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers besteuert werden. Das sei für die im Ausgangsverfahren streitgegenständliche Einkünfte des Beigeladenen, der als ein in Italien ansässiger Gesellschafter einer deutschen Personengesellschaft ein Darlehen gewährt habe, auf welches dieser von der Gesellschaft Zinsen erhalten habe, Italien. Die entsprechende Freistellung in Deutschland sei im DBA Italien 1989 vorbehaltlos und unbedingt vereinbart und ebenso vorbehaltlos und unbedingt kraft Zustimmung in nationales Recht überführt worden. Im Einklang damit fehle es insoweit an einer abkommenseigenen Rückfallklausel – einer sogenannten subject to tax Klausel – zugunsten des Herkunftsstaates der Zinsen.
2. Der deutsche Gesetzgeber sei ausweislich der Gesetzesmaterialien zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009 der Auffassung gewesen, eine Regelung zur steuerrechtlichen Zuordnung, wie sie in den streitgegenständlichen Vorschriften des EStG enthalten sei, stelle keine Überschreitung (treaty override) eines DBA dar. Es gehe lediglich um eine – der Auffassung des BFH widersprechende – innerstaatlich verbindliche Auslegung des DBA-Ausdrucks „Unternehmensgewinne“, den die DBA selbst nicht definierten.

3. Nach Auffassung des BFH widersetzt sich der Gesetzgeber mit diesem Verständnis dem DBA Italien 1989 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Völkerrechtliche Vereinbarungen und die darin enthaltenen Begriffe seien primär autonom nach Maßgabe völkerrechtlicher Grundsätze auszulegen. Zwar habe bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukomme, für die das Abkommen gilt. Dies gelte jedoch nur dann, wenn der Zusammenhang nichts Anderes erfordert. Ein solcher Zusammenhang sei vorliegend gegeben. Es bleibe beim Vorrang abkommensautonomer Auslegungsgrundsätze. Da der Gesetzgeber dies anders gesehen habe, handele es sich also nicht um ein „offenes“ sondern um ein sogenanntes verdecktes „treaty overriding“. Auch ein derartiges treaty overriding sei aber aufgrund seines Inhalts und seiner Wirkungsweise als solches zu qualifizieren.
4. Die in den fraglichen Bestimmungen des EStG getroffenen Regelungen wichen also von Art. 11 Abs. 1 DBA Italien 1989 ab. Sie stellten einen Bruch der Vereinbarung dar und verstießen somit gegen den Grundsatz des pacta sunt servanda, der gewohnheitsrechtlich zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts gehöre. Allerdings geht auch der BFH davon aus, dass dieser Grundsatz die einzelnen Normen völkerrechtlicher Verträge nicht ihrerseits in allgemeine Regeln des Völkerrechts mit Vorrang vor innerstaatlichem Recht umwandle. Doppelbesteuerungsabkommen würden in Deutschland nicht unmittelbar, sondern nach Maßgabe von Art. 59 Abs. 2 GG nur mittelbar in der Form des Zustimmungsgesetzes angewendet. Das Abkommen enthalte dadurch innerstaatlich den Rang eines einfachen Bundesgesetzes, welches in Folge der normhierarchischen Gleichrangigkeit mit Vorbehalten versehen aufgehoben oder geändert werden könne. Grundsätzlich gelte der Grundsatz lex posterior derogat legi priori. Art. 25 GG sei insoweit nicht angesprochen, weil Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts gehörten.
5. Der BFH betont, wegen dieser Ausgangslage entspreche es herkömmlicherweise der wohl überwiegenden Rechtsauffassung, dass der unilaterale „Bruch“ des völkervertragsrechtlich Vereinbarten – das sogenannte treaty overriding – aus rechtspolitischer Sicht zwar unerfreulich, verfassungsrechtlich aber nicht zu beanstanden sei.

Der BFH will hieran – wie bereits in seinem früheren Vorlagebeschluss vom 10. Januar 2021 – nicht mehr festhalten. Der Gesetzgeber werde von Verfassungs wegen (basierend auf dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG) in die Pflicht genommen, Völkervertragsrecht zu beachten. Die prinzipielle Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes sei vorrangig. Sie nehme dem Gesetzgeber die Verfügungsmacht über den Rechtsbestand. Sie wirke für den Gesetzgeber – unbeschadet dessen demokratisch-legitimierten Rechtssetzungsbefugnissen – als unmittelbar bindendes Gebot. Ausnahmen hiervon bedürften einer besonderen Rechtfertigung. Die Voraussetzungen hierfür seien eng. Rechtfertigungsgründe seien die Beachtung der Menschenwürde und die Beachtung der Grundrechte.

Hieraus folge: Ein Bruch des Völkervertragsrechts sei (nur) ausnahmsweise innerstaatlich bindend, sofern nur auf diese Weise ein Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung vermieden werde. Es komme für den Ausgleich der widerstreitenden Verfassungsprinzipien von Rechtsstaat und Demokratie darauf an, ob dem Gesetzgeber gegenüber dem Vertragsbruch ein gleich sicheres, aber milderer Mittel zu Gebote stehe.

Nach Auffassung des BFH ist eine Rechtfertigung für den Völkerrechtsverstoß im vorliegenden Fall nicht gegeben. Dem Gesetzgeber sei es im Kern um die Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Mitunternehmern gegangen. Auch wenn dieses Gesetzesziel im Hinblick auf den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG hinnehmbar erscheine, werde ausgeblendet, dass

sich eine derartige Gleichheit vor dem Hintergrund der abkommensrechtlich verbindlich eingegangenen Vereinbarungen nicht rechtfertigen lasse. Aus Verfassungssicht dürfe nicht außerachtgelassen werden, dass ausschließlich im Inland tätige Steuerpflichtige in einem anderen Regelungszusammenhang agierten.

6. Der BFH ist weiter der Auffassung, dass die Neuregelungen des EStG auch mit dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG unvereinbar seien, als sie nach § 52 Abs. 59a S. 8 EStG 2002 n.F. (nunmehr § 52 Abs. 59a S. 11 EStG 2009 n.F.) und nach § 52 Abs. 59a S. 10 EStG 2009 n.F. rückwirkend anzuwenden seien. Nach den fraglichen Bestimmungen seien diese in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommens- und Körperschaftssteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt sei. Bei diesen Regelungsanordnungen handle es sich – bezogen auf den Streitfall (Streitjahr 2000) – um sogenannte echte Rückwirkungen. Diese sind nach Auffassung des BFH unzulässig. Sie verletzen das in einem Rechtsstaat prinzipiell geschützte Vertrauen des Bürgers in die gesetzte Rechtsordnung und widersprechen damit dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG. Nach Auffassung des Gesetzgebers rechtfertige sich die Rückwirkung bezogen auf § 50d Abs. 10 S. 1 EStG 2002 n.F./2009 a.F. damit, dass diese der bisher praktizierten Besteuerung entspreche. Dies sei angesichts der diametral gegenläufigen, langjährigen Spruchpraxis des BFH nicht überzeugend. Diese Rechtsprechung sei geeignet gewesen, entsprechendes Vertrauen zu schaffen. In Folge dieser durchgängigen Rechtsprechung könne insbesondere nicht von einer unklaren Rechtslage gesprochen werden, die ungeeignet gewesen wäre, entsprechendes Vertrauen des Bürgers zu bilden. Gleiches gelte für § 52 Abs. 59a S. 10 i.V.m. § 50d Abs. 10 S. 1 EStG 2009 n.F.

B.

Verfassungsrechtliche Würdigung

Nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer bestehen Zweifel an der Zulässigkeit der Vorlage, sofern sie die Frage betrifft, ob § 50d Abs. 10 S. 1 des EStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 und § 50d Abs. 10 S. 1 des EStG 2009 i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes gegen Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 und Art. 25 des GG verstoßen, weil insoweit im Hinblick auf das DBA Italien 1989 ein treaty overriding vorliegt. Unterstellt man die Zulässigkeit der Vorlage, so ist diese nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer unbegründet.

Zuzustimmen ist nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer der weiteren Annahme des BFH, § 52 Abs. 59a S. 8 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2009 (nunmehr § 52 Abs. 29a S. 11 EStG 2002 i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes mit § 52 Abs. 59a S. 10 EStG 2009 i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes seien wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsgebot (Art. 20 Abs. 3 GG) verfassungswidrig. Insoweit ist die Vorlage zulässig und begründet.

I. Zulässigkeit der Vorlage betreffend die Verfassungswidrigkeit eines treaty override

1. Die Besonderheit des vorliegenden Falls liegt darin, dass der BFH die im Vordergrund der Vorlage stehende Frage, ob ein treaty override in Form des nachträglichen Überschreibens eines DBA durch ein späteres Gesetz den Vorrang der prinzipiellen Völkerrechtsfreundlichkeit des GG verletzt und damit auch gegen das Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG verstößt, bereits mit Beschluss vom 10. Januar 2012 dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt hatte. In seiner hier zu beurteilenden „aktuellen“ Vorlage (aus dem Jahr 2013) bezieht sich der BFH auf die Vorlage aus dem Jahr 2012. Er betont ausdrücklich, dass er mit der wiederholten Vorlage *„erneut und übereinstimmend mit*

seinem an das Bundesverfassungsgericht gerichteten Vorlagebeschluss vom 10. Januar 2012“ an seiner Rechtsauffassung zur Rechtsstaatswidrigkeit des treaty override festhalten wolle.

2. Über die Vorlage vom 10. Januar 2012 hat das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 15. Dezember 2015 (BVerwGE 141, 1 mit Sondervotum *König*) entschieden. Das Bundesverfassungsgericht hat die Frage, ob eine einkommensteuerrechtliche Bestimmung gegen das Grundgesetz verstößt, weil sie hinsichtlich der Besteuerung eine von den Regelungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abweichende Besteuerung erlaube, verneint. Dabei hat das Bundesverfassungsgericht folgende Leitsätze aufgestellt:
 - Aus Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG folgt, dass völkerrechtlichen Verträgen, soweit sie nicht in den Anwendungsbereich einer anderen, spezielleren Öffnungsklausel – insbesondere Art. 23 bis 25 GG – fallen, innerstaatlich der Rang eines einfachen (Bundes-)Gesetzes zukommt.
 - Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG schränkt die Geltung des lex-posterior-Grundsatzes für völkerrechtliche Verträge nicht ein. Spätere Gesetzgeber müssen – entsprechend dem durch die Wahl zum Ausdruck gebrachten Willen des Volkes – innerhalb der vom Grundgesetz vorgegebenen Grenzen Rechtssetzungsakte früherer Gesetzgeber revidieren können.
 - Die Verfassungswidrigkeit völkerrechtswidriger Gesetze lässt sich nicht unter Rückgriff auf den ungeschriebenen Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes begründen. Dieser Grundsatz hat zwar Verfassungsrang, beinhaltet jedoch keine verfassungsrechtliche Pflicht zur uneingeschränkten Befolgung aller völkerrechtlichen Normen.
 - Aus dem Rechtsstaatsprinzip kann ein (begrenzter) Vorrang des Völkervertragsrechts vor dem (einfachen) Gesetz oder eine Beschränkung des lex-posterior-Grundsatzes nicht abgeleitet werden.
3. Im Hinblick auf diesen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts bestehen Bedenken gegen die Zulässigkeit der Vorlage.
 - a) An die Begründung eines Vorlagebeschlusses werden regelmäßig besonders hohe Anforderungen gestellt, wenn das Bundesverfassungsgericht die zur Überprüfung vorgelegte Norm bereits für mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt hat. Die Zulässigkeit einer erneuten Vorlage setzt dann Darlegungen dazu voraus, dass sich tatsächliche oder rechtliche Veränderungen mit Bezug auf die Grundlage der früheren Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ergeben haben, die deren Überprüfung nahelegen.¹

Entsprechend strenge Anforderungen gelten, wenn von einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abgewichen werden soll.²

Im vorliegenden Fall handelt es sich zwar nicht um die erneute Vorlage einer Norm, die das Bundesverfassungsgericht bereits für mit dem Grundgesetz vereinbar erklärt hat. Allerdings steht die Auffassung, die der BFH in der hier zu beurteilenden Vorlage formuliert hat, die verfassungsrechtliche Bewertung eines treaty override (speziell eines DBA) in eindeutigem Gegensatz zur Rechtsauffassung, die das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom

¹ BVerfGE 105, 61, 70 f. und *Wieland*, in: Dreier, GG, 3. Aufl., Band III, Art. 100, rn. 16.

² BVerfGE 67, 179, 181 und 87, 341, 346; siehe auch *Sieckmann/Kessal-Wulf*, in: von Mangoldt/Klein/Stark, GG, 7. Aufl., Band III, Art. 100, Rn. 61.

15. Dezember 2015³ vertreten hat. Die erneute Vorlage betrifft exakt die gleiche verfassungsrechtliche Rechtsfrage, die Gegenstand der Entscheidung vom 15. Dezember 2015 war. Die verfassungsrechtlichen Erwägungen, die der BFH in seiner früheren Vorlage angestellt hat, sind identisch mit denjenigen, die auch zur Begründung der aktuellen Vorlage angeführt werden. Das Bundesverfassungsgericht hat die Erwägungen, die der BFH in seiner aktuellen Vorlage anstellt (anknüpfend an die Ausführungen in der früheren Vorlage) im Beschluss vom 15. Dezember 2015 behandelt und zurückgewiesen hat.

- b) Wie zuvor bereits ausgeführt wurde, gelten für eine Vorlage, die auf einer verfassungsrechtlichen Bewertung basiert, die von einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abweicht, verschärfte Begründungsanforderungen. Zu fordern ist regelmäßig das Aufzeigen neuer oder geänderter tatsächlicher und/oder rechtlicher Umstände bzw. Erwägungen, die eine erneute Vorlage rechtfertigen können.

Nun konnte der BFH in seinem hier zu beurteilenden Vorlagebeschluss aus dem Jahr 2013 keine Auseinandersetzung mit den rechtlichen Maßstäben führen, die das Bundesverfassungsgericht erst später – im Jahr 2015 in seinem Beschluss vom 15. Dezember 2015 – aufgestellt hat. Allerdings gilt, dass eine Vorlage gegenstandslos werden kann, wenn keine Entscheidung mehr über die Vorlage zu treffen ist. Dies kann etwa dadurch eintreten, dass das Bundesverfassungsgericht die zur Prüfung gestellten Vorschriften in einem parallelen Normenkontrollverfahren für gültig erklärt hat.⁴

In Konstellationen, in denen die Entscheidungserheblichkeit im Laufe des Normenkontrollverfahrens in Folge nachträglich eingetretener Umstände zweifelhaft wird, muss das vorlegende Gericht die entstandene Ungewissheit innerhalb angemessener Frist beseitigen.

- c) Vorliegend ist zwar die Vorlage mit Blick auf die zu beurteilenden Normen des EStG nicht gegenstandslos geworden, weil über diese Normen keine Entscheidung in einem parallelen Normenkontrollverfahren ergangen ist. Allerdings wurden die verfassungsrechtlichen Fragen, die sich im vorliegenden Vorlageverfahren mit Blick auf diese Normen stellen, im Beschluss vom 15. Dezember 2015 beantwortet. Der hier zu beurteilende Vorlagebeschluss des BFH enthält keine weitergehenden verfassungsrechtlichen Erwägungen und/oder Überlegungen, die im seinerzeitigen Beschluss vom 15. Dezember 2015 nicht bereits behandelt worden wären.
- d) Die Bundesrechtsanwaltskammer verkennt nicht, dass die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Dezember 2015 im Schrifttum überwiegend kritisch aufgenommen wurde.⁵

Das Schrifttum stimmt im Ergebnis dem Minderheitsvotum *König* zum Beschluss vom 15. Dezember 2015 zu.

Nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer wäre der BFH aber gehalten gewesen, nach Ergehen des Beschlusses vom 15. Dezember 2015 seinen Vorlagebeschluss zu überprüfen. Wenn und sofern der BFH der Auffassung gewesen wäre, dass erhebliche rechtliche Erwägungen im Anschluss an den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Dezember 2015 geltend gemacht worden wären (etwa in der Reaktion im Schrifttum auf

³ BVerfGE 141, 1 ff

⁴ BVerfGE 11, 64, 68; 26, 44, 56

⁵ Vgl. z.B. *Henrich*, NVwZ 2016, 668 ff.; *Payandeh*, NJW 2016, 1279 und *Fastenrath*, JZ 2016, 63.

diese Entscheidung), dann hätte der BFH unter Aufgreifen dieser Argumentation und in Auseinandersetzung mit dem Beschluss vom 15. Dezember 2015 darlegen müssen, warum er an seiner Rechtsauffassung, die er im Vorlagebeschluss aus dem Jahr 2013 formuliert hat, ungeachtet der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Dezember 2015 festhält.

Entsprechendes ist – soweit für die Bundesrechtsanwaltskammer ersichtlich – nicht geschehen. Dies dürfte zur Unzulässigkeit der Vorlage führen.

II. Unbegründetheit der Vorlage im Hinblick auf das treaty override (DBA-Italien 1989)

Nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer verdient die im Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Dezember 2015 vertretene Rechtsauffassung zur grundsätzlichen Zulässigkeit eines treaty override – auch unter Berücksichtigung der Kritik im Sondervotum *König* und den in der Literatur gegen diese Entscheidung erhobenen Bedenken – unverändert Zustimmung.

1. Die Frage, ob der Gesetzgeber von Verfassungen wegen an völkerrechtliche Verträge gebunden ist, beschäftigt die Staatsrechtslehre nahezu seit Inkrafttreten des Grundgesetzes.⁶

Wie der BFH in seinem Vorlagebeschluss selbst ausführt, geht die traditionelle und wohl überwiegende Auffassung von der grundsätzlichen Zulässigkeit eines treaty override aus – wobei mit Blick auf die „Görgülü“-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 2004 Dissens darüber besteht, ob das Bundesverfassungsgericht in dieser Entscheidung und im sogenannten „Alteigentümer“-Beschluss⁷ diese Auffassung modifiziert hat. Und zwar dahingehend, dass ein Abweichen von völkerrechtlichen Verträgen durch ein späteres Gesetz nur im Hinblick auf die Achtung der Würde des Menschen und die Beachtung der Grundrechte durch die deutsche öffentliche Hand zulässig wäre.

Mit seinem Beschluss vom 15. Dezember 2015 hat das Bundesverfassungsgericht die umstrittene Rechtsfrage entschieden. Es hat damit nicht nur ein steuerrechtliches treaty override, also die spätere „Überschreibung“ von Doppelbesteuerungsabkommen für verfassungsrechtlich zulässig erklärt, sondern auch die grundsätzliche Frage, ob völkerrechtliche Verträge innerstaatlich den Gesetzgeber binden, verneint.⁸

Im Hinblick auf das Vertrauen in die Kontinuität der verfassungsrechtlichen Judikatur erscheint es nicht angezeigt, aufgrund der aktuellen Vorlage des BFH eine Kehrtwende zu vollziehen und die bisherige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu dieser Frage aufzugeben. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass – soweit erkennbar – in der völkerrechtlichen und/oder verfassungsrechtlichen Diskussion seither keine substantiellen neuen Gesichtspunkte aufgezeigt worden wären, die eine Revision der im Beschluss vom 15. Dezember 2015 vertretenen Rechtsauffassung nahelegen würden.

⁶ So die Feststellung von *Payandeh*, NJW 2016, 1279 im Anschluss an den treaty override-Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Dezember 2015

⁷ BVerfGE 112, 1, 24 ff.

⁸ So auch *Payandeh*, NJW 2016, 1279

2. Die tragenden Gründe, die das Bundesverfassungsgericht im Beschluss vom 15. Dezember 2015 für die grundsätzliche verfassungsrechtliche Zulässigkeit eines treaty override angeführt hat, sind nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer unverändert zutreffend:

- a) Das Bundesverfassungsgericht betont, dass das Grundgesetz das Verhältnis von internationalem und nationalem Recht an verschiedenen Stellen – unterschiedlich – geregelt hat. Es verweist auf die Öffnungsklauseln in Art. 23 Abs. 1, Art. 24 Abs. 1 und Abs. 1a GG, die es dem Gesetzgeber ermöglichen, Hoheitsrechte auf die Europäische Union und andere zwischenstaatliche und grenznachbarschaftliche Einrichtungen zu übertragen und dem von diesen Organisationen gesetzten Recht einen Anwendungsvorrang vor dem innerstaatlichen Recht einzuräumen.⁹

In Art. 25 GG bestimme das GG, dass die allgemeinen Regeln des Völkerrechts Bestandteil des Bundesrechts sind und den Gesetzen vorgehen. Gemäß Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG bedürften völkerrechtliche Verträge, die die politischen Beziehungen des Bundes regeln oder sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen, der Zustimmung oder der Mitwirkung der jeweils für die Bundesgesetzgebung zuständigen Körperschaften in der Form des Bundesgesetzes.

Aus der Existenz der Öffnungsklauseln folgert das Bundesverfassungsgericht, dass das Grundgesetz nicht nur über die Wirksamkeit, sondern auch über den Rang von internationalem Recht innerhalb der nationalen Rechtsordnung entscheidet. Hingen aber Wirksamkeit und Anwendbarkeit von Völkerrecht innerhalb der deutschen Rechtsordnung von den Vorgaben des Grundgesetzes ab, so könnten sie durch die Verfassung auch begrenzt werden, mit der Folge, dass es zu einem Auseinanderfallen von innerstaatlich wirksamen Recht und völkerrechtlichen Verpflichtungen kommen könne.¹⁰

- b) Mit Blick auf Art. 25 S. 2 GG betont das Bundesverfassungsgericht, dass diese Bestimmung den allgemeinen Regeln des Völkerrechts einen Vorrang vor den Gesetzen einräumt. Zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts gehörten diejenigen Normen des Völkerrechts, die unabhängig von vertraglicher Zustimmung für alle oder doch die meisten Staaten gelten. Bestimmungen in völkerrechtlichen Verträgen nähmen daher grundsätzlich nicht an dem in Art. 25 S. 2 GG vorgesehenen Vorrang teil.¹¹
- c) Mit Blick auf den „Görgülü“-Beschluss¹² stellt das Bundesverfassungsgericht klar, es habe nicht entschieden, dass der Gesetzgeber nur zur Wahrung tragender Verfassungsgrundsätze von völkerrechtlichen Vereinbarungen abweichen dürfe. Der „Görgülü“-Beschluss verhalte sich zu den Folgen eines Verstoßes des Gesetzgebers gegen Völker(vertrags)recht nicht, sondern betreffe ausschließlich die Rechtsfolgen einer unzureichenden Beachtung von Völkerrecht durch die Fachgerichte.¹³
- d) Die Verfassungswidrigkeit völkerrechtswidriger Gesetze lasse sich auch nicht unter Rückgriff auf den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes begründen. Das Bundesverfassungsgericht räumt ein, dieser Grundsatz habe Verfassungsrang. Er beinhalte jedoch keine verfassungsrechtliche Pflicht zur uneingeschränkten Befolgung aller

⁹ BVerfGE 141, 1, 15 f.

¹⁰ BVerfGE 141, 1, 16

¹¹ BVerfGE 114, 1, 18, unter Verweis auf die bisherigen Rechtsprechung BVerfGE 6, 309, 363; 31, 145 (178); 117, 141 (149) und 118, 124 (134).

¹² BVerfGE 111, 307

¹³ BVerfGE 141, 1, 24

völkerrechtlichen Normen. Vielmehr diene er vor allem als Auslegungshilfe. Der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit könne insbesondere die differenzierten Regelungen des Grundgesetzes über den Rang der unterschiedlichen Quellen des Völkerrechts nicht verdrängen und ihre Systematik nicht unterlaufen.¹⁴

Das Gebot der völkerrechtsfreundlichen Auslegung gelte nicht absolut und ungeachtet der methodischen Grenzen der Gesetzesauslegung. Er entfalte Wirkung nur im Rahmen des demokratischen und rechtsstaatlichen System des Grundgesetzes. Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG könne daher nicht völkerrechtsfreundlich dahingehend ausgelegt werden, dass sich der Gesetzgeber nur in Ausnahmefällen, in denen allein auf diese Weise ein Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung abgewendet werden könne, über völkervertragliche Bindungen hinwegsetzen dürfte. Eine Auslegung von Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG, wonach völkerrechtliche Verträge zumindest im Regelfall einen Rang über den einfachen Gesetzen besäßen, sei methodisch nicht vertretbar.¹⁵

Mit Blick auf den seinerzeitigen konkreten Streitgegenstand (ein Doppelbesteuerungsabkommen, wie im Rahmen der aktuellen Vorlage) betont das Bundesverfassungsgericht, dass derartige Abkommen regelmäßig nicht gegen tragende Grundsätze der Verfassung verstoßen würden. Folge man der vom BFH vertretenen Auffassung, dann hätten diese – de facto – wie die allgemeinen Regeln des Völkerrechts einen Rang über den Gesetzen. Eine solche Gleichsetzung widerspräche jedoch der in Art. 25 und Art. 59 Abs. 2 GG getroffenen Unterscheidung.

- e) Das Bundesverfassungsgericht betont im Beschluss vom 15. Dezember 2015 weiter, dass die vom BFH in seiner Vorlage vertretene Auffassung dem Demokratieprinzip des Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2 GG und dem Grundsatz der parlamentarischen Diskontinuität widerspreche. Demokratie sei Herrschaft auf Zeit. Dies impliziere, dass spätere Gesetzgeber – entsprechend dem durch die Wahl zum Ausdruck gebrachten Willen des Volkes – innerhalb der vom Grundgesetz vorgegebenen Grenzen Rechtssetzungsakte früherer Gesetzgeber revidieren können müssten. Damit wäre es nicht vereinbar, wenn ein Parlament die Gesetzgeber späterer Legislaturperioden binden und in ihren Möglichkeiten beschränken könnte, gesetzgeberische Entscheidungen der Vergangenheit aufzuheben oder zu korrigieren. Das Zustimmungsgesetz gemäß Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG solle einem innerstaatlich anwendbaren völkerrechtlichen Vertrag ein hinreichendes demokratisches Legitimationsniveau vermitteln. Es soll die Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers stützen.¹⁶
- f) Letztlich ist das Bundesverfassungsgericht der Auffassung entgegengetreten, ein treaty override sei wegen eines Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip verfassungswidrig. Die Auslegung des grundgesetzlichen Rechtsstaatsgebotes müsse den Anforderungen einer systematischen Interpretation des Verfassungstextes genügen. Eine vermeintlich rechtsstaatliche Auslegung finde jedenfalls an ausdrücklichen Vorgaben des Grundgesetzes und am Demokratieprinzip ihre Grenzen. Aus dem Rechtsstaatsprinzip könne daher nicht ein insbesondere den Art. 25 S. 2, Art. 59 Abs. 2 GG widersprechender (begrenzter) Vorrang des Völkervertragsrechts vor dem einfachen Gesetz oder eine Einschränkung des lex-posterior-Grundsatzes abgeleitet werden.¹⁷

¹⁴ BVerfGE 141, 1, 26

¹⁵ BVerfGE 141, 30, 31

¹⁶ BVerfGE 141, 21 f.

¹⁷ BVerfGE 141, 1, 33

3. Die Einwände, die gegen diese Argumentation des Bundesverfassungsgerichts vorgetragen worden sind, rechtfertigen – bei unveränderter völkerrechtlicher und Verfassungsrechtslage – keine abweichende Bewertung.

- a) Im Sondervotum *König* wird vor allen Dingen kritisiert, die Entscheidung der Senatsmehrheit gebe dem Demokratieprinzip – unter Hintanstellung des Rechtsstaatsprinzips in seiner Auslegung nach dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit – uneingeschränkt den Vorrang. Demgegenüber sei eine Auflösung des Spannungsverhältnisses zwischen Rechtsstaats- und Demokratieprinzip in einer Weise geboten, die beiden Prinzipien möglichst weitreichende Wirkung belasse. Komme den Kriterien, die für eine einseitige Abkehr von dem konkret in Rede stehenden völkerrechtlichen Vertrag sprächen, kein Gewicht zu, welches die Gesichtspunkte überwiege, die gegen eine Abkommensüberschreitung sprächen, so müsse dem im Lichte der Völkerrechtsfreundlichkeit ausgelegten Rechtsstaatsprinzip der Vorrang vor dem Demokratieprinzip zukommen. Eine solche Abwägung müsse in jedem Einzelfall getroffen werden, um Rechtsstaats- und Demokratieprinzip zu einem angemessenen Ausgleich zu bringen.¹⁸
- b) Diese Auffassung basiert auf der Prämisse, dass im vorliegenden Fall ein Spannungsverhältnis zwischen Rechtsstaats- und Demokratieprinzip vorliegt, welches entsprechend dem Grundsatz der praktischen Konkordanz zur Lösung von Grundrechtskollisionen aufzulösen sei.

Die Senatsmehrheit hat aber im Beschluss vom 15. Dezember 2015 zurecht betont, eine (vermeintlich) rechtsstaatliche Auslegung des Grundgesetzes finde jedenfalls an anderen Vorgaben des Grundgesetzes ihre Grenze. Sie dürfe der geschriebenen Verfassung nicht widersprechen. Das Rechtsstaatsprinzip sei daher auch kein Einfallstor für eine den differenzierten Regelungen des Grundgesetzes zur Bindungswirkung völkerrechtlicher Regelungen widersprechenden schematischen „Vollstreckung“ von Völkerrecht.¹⁹

Plastisch hat die Senatsmehrheit formuliert, die vom BFH reklamierte Auslegung des Art. 59 Abs. 2 GG führe zu einer „*Einebnung*“ der im Grundgesetz vorgegebenen Unterschiede in der Bindungswirkung der verschiedenen Quellen des Völkerrechts.²⁰

- c) Im Schrifttum, welches sich mit dem Beschluss vom 15. Dezember 2015 auseinandergesetzt hat, wurde dem Bundesverfassungsgericht darin zugestimmt, dass konkrete Regelungen und Wertentscheidungen des Grundgesetzes nicht durch die Berufung auf allgemeine Verfassungsprinzipien wie das Rechtsstaatsprinzip oder den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit unterlaufen werden dürften.²¹

Allerdings wurde die Prämisse des Senats, dass Art. 59 Abs. 2 GG in der Zusammenschau mit Art. 25 GG den einfach-gesetzlichen Rang völkerrechtlicher Verträge anordne und damit einer „*Rangaufwertung*“ entgegenstehe, in Zweifel gezogen. Art. 59 Abs. 2 GG betreffe primär die Verteilung der Organkompetenz im Bereich der auswärtigen Gewalt. Zu innerstaatlichen Wirkungen oder gar zur Rangfrage treffe die Norm keine Aussage, was insbesondere durch den systematischen Abgleich mit Art. 25 GG bekräftigt werde.²²

¹⁸ BVerfGE 141, 1, 48

¹⁹ BVerfGE 141, 1, 33 f.

²⁰ BVerfGE 141, 1, 31.

²¹ So *Payandeh*, NJW 2016, 1279, 1280

²² *Payandeh*, NJW 2016, 1979, 1280

An diesem Einwand ist zutreffend, dass Wortlaut und systematische Stellung des Art. 59 Abs. 2 GG primär die Verteilung der Organkompetenz im Bereich der auswärtigen Gewalt im Blick haben. Aus dem Blick gerät dabei aber, dass das Bundesverfassungsgericht seine Schlussfolgerung maßgeblich auch aus dem Wortlaut des Art. 25 GG ableitet. Nach dieser verfassungsrechtlichen Norm haben eben – nur – die allgemeinen Regeln des Völkerrechts Vorrang vor den Gesetzen, nicht aber das Völkerrecht insgesamt, also auch nicht das Völkervertragsrecht. Der Wortlaut des Art. 25 GG legt die Schlussfolgerung nahe, dass der deutsche Verfassungsgeber ungeachtet der grundsätzlichen Anerkennung der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes einen Gesetzesvorrang nur für die allgemeinen Regeln des Völkerrechts einräumen wollte. Diese – differenzierte – verfassungsrechtliche Regelung würde – folge man der Rechtsauffassung des BFH – unterlaufen. Die Stichhaltigkeit dieser Argumentation wird durch den – zutreffenden – Verweis auf Wortlaut und systematische Stellung des Art. 59 Abs. 2 GG nicht erschüttert.

- d) Auch der Einwand, dem Völkerrecht sei eine wertungsmäßige Unterscheidung von ungeschriebenem Völkerrecht und völkerrechtlichen Verträgen nicht zu entnehmen, überzeugt nicht. Diese Aussage mag völkerrechtlich zutreffend sein. Aus ihr folgt aber nicht, dass es dem Verfassungsgeber verwehrt ist, im Hinblick auf die innerstaatliche Bindung von Völkerrecht zwischen ungeschriebenem Recht einerseits und völkerrechtlichen Verträgen andererseits zu differenzieren.
- e) Im Schrifttum ist weiter geltend gemacht worden, die Voraussetzungen für die Anwendung des vom Bundesverfassungsgericht angenommenen lex-posterior-Grundsatzes seien nicht gegeben. Er setze neben der Kollision ranggleicher Normen eine Ermächtigung des Gesetzgebers zur Rechtsänderung, die ihrerseits aus seiner Ermächtigung zur Rechtssetzung folge, voraus. Da es dem Gesetzgeber an der Ermächtigung fehle, eine völkerrechtliche Verbindlichkeit zu begründen, könne diese auch nicht durch ihr widersprechende, nachträgliche Bundesgesetze revidiert werden. Vielmehr sei der Gesetzgeber durch seine Zustimmung zu dem völkerrechtlichen Vertrag selbst an das Völkerrecht gebunden.²³

Auch dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. In der Tat hat der nationale Gesetzgeber weder die Kompetenz, eine völkerrechtliche Verbindlichkeit zu begründen, noch eine solche zu beenden. Derartiges geschieht aber auch nicht durch ein treaty overriding. Ein – innerstaatlich wirksamer – Rechtsakt, mit dem (innerstaatlich) die Erfüllung einer völkerrechtlichen Vertragspflicht beendet bzw. unmöglich gemacht wird, lässt die völkerrechtliche Bindung des Staates unberührt. Wie das Bundesverfassungsgericht im Beschluss vom 15. Dezember 2015 zutreffend festgestellt hat, betreffen innerstaatliche Regelungen andere Rechtsverhältnisse als die völkerrechtlichen Vorschriften, zu denen sie (gegebenenfalls) im Widerspruch stehen.²⁴

Entgegen der vorstehend widergegebenen Kritik ist der lex-posterior-Grundsatz also durchaus anwendbar. Durch das spätere „Überschreiben“ des Transformationsgesetzes i.S.d. Art. 59 Abs. 2 GG wird – auf der Ebene ranggleicher Normen – der innerstaatliche Rechtsanwendungsbefehl ungeachtet der korrespondierenden völkerrechtlichen Verpflichtung aufgehoben bzw. beendet.

- f) Gegen die Annahme des Bundesverfassungsgerichts, die Zulässigkeit des treaty override folge auch aus dem Demokratieprinzip, ist eingewandt worden, die völkerrechtliche Selbstbindung des Gesetzgebers ohne Änderungsmöglichkeit hinsichtlich des Zustimmungsgesetzes

²³ Henrich, NVwZ 2016, 668, 669

²⁴ BVerfGE 141, 1, 25

widerspreche nicht dem Demokratieprinzip. Die Befugnis des Gesetzgebers, auf nationaler Ebene völkerrechtswidrige Entscheidungen zu treffen, werde nicht verletzt. Das Parlament habe verfassungsrechtliche Möglichkeiten, auf die zuständige Exekutive einzuwirken, um eine Lösung der völkerrechtlichen Verbindlichkeit (z.B. durch Vertragskündigung) zu bewirken.²⁵

Diese Hinweise auf die Möglichkeiten des Gesetzgebers, auch ohne Aufhebung des innerstaatlichen Rechtsanwendungsbefehls durch Einwirkungen auf die Exekutive die Bindungswirkung eines völkerrechtlichen Abkommens (hier ein DBA) zu beenden (nämlich indem die Exekutive zur Neuverhandlung oder Kündigung eines Abkommens veranlasst werden), ist nicht geeignet, die vom Bundesverfassungsgericht angestellte Erwägung, das Demokratieprinzip und der hieraus folgende lex-posterior-Grundsatz unterliege keiner Einschränkung, wenn man dem Gesetzgeber die Möglichkeit eines treaty override abspreche. Im Ergebnis mag der von den Kritikern aufgezeigte „Umweg“ die Bindung an ein DBA zu beenden, geeignet sein, einer „Machtlosigkeit“ des Gesetzgebers zu begegnen. Er ändert aber nichts daran, dass die Verneinung der Befugnis des Gesetzgebers, im Rahmen einer späteren Entscheidung ein Gesetz (auch ein Transformationsgesetz i.S.d. Art. 59 Abs. 2 GG) zu korrigieren, das von einer früheren (anderen) Mehrheit beschlossen worden war, eine substantielle Einschränkung des Demokratieprinzips darstellt. Wenn die innerstaatliche Geltung von Regelungen in einem völkerrechtlichen Vertrag durch den nationalen Anwendungsbefehl des Gesetzgebers gemäß Art. 59 GG erfolgt, dann streitet das Demokratieprinzip sehr wohl – wie das Bundesverfassungsgericht zurecht betont hat – für die grundsätzliche Möglichkeit des Gesetzgebers, diesen Anwendungsbefehl auch durch einen späteren Gesetzgebungsakt wieder aufzuheben.

- g) Auch ein weiterer Einwand gegen die Berufung des Bundesverfassungsgerichts auf das Demokratieprinzip vermag im Ergebnis nicht zu überzeugen: So ist geltend gemacht worden,²⁶ der Gesetzesbeschluss zur Umsetzung des völkerrechtlichen Vertrages werde der „*Institution Bundestag*“ zugerechnet. Die gesetzgebenden Körperschaften in ihrer wechselnden personellen Zusammensetzung repräsentierten immer das gleiche Volk, das das Legitimationssubjekt für die eingegangene Bindung sei. Warum der wechselnden, sich in Wahlen ausdrückende Wille des Volkes Einfluss auf die vertragliche Erfüllungspflicht haben solle, erschließe sich nicht. Das Bundesverfassungsgericht könne sich nicht auf den Grundsatz demokratischer Selbstbestimmung berufen.

Auch dem ist zu widersprechen. Zunächst gilt auch hier, dass ein Wechsel der Mehrheit (als Ergebnis von Wahlen) keinen Einfluss auf die völkervertragliche Erfüllungspflicht hat. Insoweit bleibt die (völkerrechtliche) „*vertragliche Erfüllungspflicht*“ unberührt. Wenn aber die *innerstaatliche Bindung* das Ergebnis eines parlamentarischen Gesetzes ist, das von der zum Zeitpunkt der Beschlussfassung existierenden Mehrheit angeordnet wird, dann gehört es zum Kern des Demokratieprinzips, dass eine spätere Mehrheit (nach Wahlen) die Möglichkeit hat, die Entscheidung des früheren Gesetzgebers zu korrigieren. Der Umstand, dass frühere und spätere parlamentarische Mehrheit immer das gleiche Volk darstellen bzw. sich auf das gleiche Legitimationssubjekt beziehen, ändert hieran nichts.

²⁵ Henrich, NVwZ 2016, 668, 669; ebenso Fastenrath, JZ 2016, 639, der annimmt, das vom Bundesverfassungsgericht gezeichnete Bild eines „*einflusslosen Gesetzgebers*“ sei nicht plausibel.

²⁶ Fastenrath, JZ 2016, 639

4. Im Ergebnis gilt daher: Man mag die Entscheidung, die das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 15. Dezember 2015 getroffen hat, verfassungspolitisch bedauern und annehmen, das Bundesverfassungsgericht habe das in der „Görgülü“-Entscheidung angelegte völkerrechtsfreundliche Potenzial nicht weiter entfaltet.²⁷

Verfassungsrechtlich gibt es aber – wie dargelegt – keinen Grund für eine Revision dieser Rechtsprechung. Dabei ist zu betonen, dass der Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes mit dieser Entscheidung in keiner Weise in Zweifel gezogen wird. Dies gilt insbesondere für die vom Bundesverfassungsgericht angenommene Berücksichtigung der Auslegung der EMRK durch den Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte und die hieraus vom Bundesverfassungsgericht gezogene Schlussfolgerung, die Grundrechte des Grundgesetzes möglichst im Einklang mit diesem Verständnis Gewährleistungen der EMRK auszulegen. Ein treaty override wird – ungeachtet der grundsätzlichen Zulässigkeit – eine Ausnahmekonstellation sein.

III. Verfassungswidrige Rückwirkung von § 50d Abs. 10 EStG 2002 n.F./2009 a.F.

Nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer ist die Vorlagefrage Ziff. 3c des BFH in Übereinstimmung mit dessen Rechtsauffassung zu bejahen. Die rückwirkende Anwendung von § 50d Abs. 10 S. 1 EStG 2002 n.F./2009 a.F. und § 50d Abs. 10 S. 1 EStG 2009 n.F. verstößt gegen das in Art. 20 Abs. 3 GG gründende Rückwirkungsverbot.

1. Zustimmung verdient die Auffassung des BFH, dass § 52 Abs. 59a S. 8 EStG 2002 n.F./2009 a.F., die die Anwendung des § 50d Abs. 10 EStG 2002 n.F./2009 a.F. in allen Fällen anordnet, in denen die Einkommen- und Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, eine echte Rückwirkung darstellt. Die genannten Bestimmungen ordnen die Geltung des § 50 d Abs. 10 EStG 2002 n.F./2009 a.F. für einen Veranlagungszeitraum (hier das Streitjahr 2000) an, der im Zeitpunkt der Verkündung der fraglichen Regelungen bereits abgeschlossen war. Es liegt also eine „echte“ Rückwirkung bzw. eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen vor.²⁸

Über diese Auffassung besteht – soweit ersichtlich – im steuerrechtlichen Schrifttum auch Konsens.²⁹

2. Gesetze mit echter Rückwirkung sind grundsätzlich unzulässig. Dies gilt nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts speziell auch für steuerbegründende und steuererhöhende Normen, wenn sie für Veranlagungszeiträume gelten sollen, die im Zeitpunkt ihrer Verkündung bereits abgeschlossen sind.³⁰

Das Rückwirkungsverbot gilt jedoch nicht uneingeschränkt. Das Rückwirkungsverbot gründet im Rechtsstaatsprinzip, zu dessen wesentlichen Elementen die Rechtssicherheit gehört, die dem Bürger Vertrauensschutz vermitteln soll. Entsprechend dieser Schutzfunktion des Rückwirkungsverbotes kann eine echte Rückwirkung im Einzelfall zulässig sein, wenn das

²⁷ Vgl. *Payandeh*, NJW 2016, 1279, 1282.

²⁸ BVerfGE 97, 67, 78 und 105, 17, 40

²⁹ Vgl. *Frotscher*, Anmerkung zum Urteil des FG München vom 30.07.2009, IStR 2009, 866, 867; *Hils*, DStR 2009, 888, 89 und *Schmidt*, DStR 2010, 2426, 2438, jeweils m.w.N.

³⁰ BVerfGE 105, 17, 40.

Vertrauen des Bürgers in den Fortbestand der Rechtslage nicht schutzwürdig war, insbesondere dann, wenn dieser mit einer Neuregelung rechnen musste.³¹

3. Im vorliegenden Fall hat der Gesetzgeber ausweislich der Begründung des Finanzausschusses die Rückwirkung damit gerechtfertigt, dass die neue Regelung der bisher praktizierten Besteuerung entspreche. Der BFH weist in seinem Vorlagebeschluss demgegenüber darauf hin, dass die langjährige Spruchpraxis des BFH zur Besteuerung von Vergütungen, die ein Gesellschafter als Zinsen für ein der Gesellschaft geleistetes Darlehen erhalte, nicht der Behandlung dieser Einkünfte in § 50d Abs. 10 S. 1 EStG 2002 n.F./2009 a.F. entspreche. Im Hinblick auf diese langjährige – gefestigte – Rechtsprechung könne nicht von einer unklaren Rechtslage gesprochen werden, die der Bildung eines entsprechenden Vertrauens des Bürgers in den Fortbestand dieser Rechtslage entgegengestanden hätte.
4. Diese Bewertung verdient nach Auffassung der Bundesrechtsanwaltskammer Zustimmung. Es kann dahingestellt bleiben, ob eine einzelne höchstrichterliche Entscheidung, die im Widerspruch zur Besteuerungspraxis der Finanzbehörden steht, geeignet ist, ein ausreichendes schutzwürdiges Vertrauen des Bürgers in den Fortbestand in die Rechtslage (wie sie in dem entsprechenden Judikat angenommen wurde) zu begründen. Zweifel mögen insbesondere dann angezeigt sein, wenn die Finanzverwaltung bzw. der Gesetzgeber zeitnah nach Erlass eines entsprechenden Urteils ihre Absicht bekunden, die bisher praktizierte Besteuerungspraxis durch eine Rechtsänderung, die die höchstrichterliche Rechtsprechung korrigiert, zu ändern.

Derartiges ist vorliegend aber nicht der Fall. Im vorliegenden Fall geht es um den Veranlagungszeitraum im Streitjahr 2000. Zum Zeitpunkt, zu dem die rückwirkende Geltung von § 50d Abs. 10 S. 1 EStG 2002 n.F./2009 a.F. und § 50d Abs. 10 S. 1 EStG 2009 n.F. angeordnet wurden, gab es aber – wie der BFH betont – eine feststehende höchstrichterliche Rechtsprechung, die die Zuordnung der hier zu beurteilenden Zinsen für ein Gesellschafterdarlehen in einer Weise vornahm, die der Gesetzgeber nachträglich (und keinesfalls umgehend) korrigiert hat.

In Übereinstimmung mit der wohl ganz überwiegenden Auffassung im steuerrechtlichen Schrifttum ist daher vom Vorliegen einer unzulässigen Rückwirkung auszugehen.³²

³¹ BVerfGE 103, 392, 404; 123, 111, 130 f. und 126, 369, 393 f

³² *Hils*, DStR 2009, 888,891 und *Schmidt*, DStR 2010, 2426, 2438 m.w.N.