

Einkommensteuer

Tatbestands- und Verfassungsmäßigkeit von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 und der dazu ergangenen Übergangsvorschrift in § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013: Treaty override; Rückwirkungsverbot

EStG 2002 § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2; EStG 2002 § 50d Abs. 9 S. 3; EStG 2002 § 50d Abs. 8; EStG 2009 § 50d Abs. 9 S. 3; EStG 2009 § 52 Abs. 59a S. 9; EStG 2009 § 50d Abs. 8; EStG 2002 § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1; DBA IRL 1962 Art. 12 Abs. 3; DBA IRL 1962 Art. 22 Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa S. 1; DBA IRL 1962 Art. 28 S. 1; DBA IRL 1962 Art. 28 S. 2; AO § 2 Abs. 1; DBA IRL 2011 Art. 14 Abs. 3; DBA IRL 2011 Art. 23 Abs. 2 Buchst. a S. 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

1. Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit (hier: des Flugzeugführers einer irischen Fluggesellschaft) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (hier: DBA-Irland 1962) von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird nach § 50d Abs. 8 Satz 1 1. Alternative EStG 2002 (i.d.F. des StÄndG 2003) die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat. Ist der geforderte Nachweis erbracht, ist die Freistellung zu gewähren. Für ihre Versagung nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 (i.d.F. des JStG 2007) bestand dann regelmäßig kein Raum; § 50d Abs. 8 EStG 2002 (i.d.F. des StÄndG 2003) stand zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 (i.d.F. des JStG 2007) vielmehr unbeschadet der Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2002 (i.d.F. des JStG 2007) im Verhältnis der Spezialität (Bestätigung des Senatsurteils vom 11. Januar 2012 I R 27/11, BFHE 236, 327). Infolge der Regelungsänderung des § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009 durch das AmtshilfeRLUMsG vom 26. Juni 2013 sind § 50d Abs. 8 EStG 2002 (i.d.F. des StÄndG 2003) und § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 (i.d.F. des JStG 2007) --nach § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009 i.d.F. des AmtshilfeRLUMsG vom 26. Juni 2013 rückwirkend auf alle Fälle, in denen die Einkommen- und Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist-- allerdings prinzipiell nebeneinander anwendbar.

2. Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt,

a) ob § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002 i.d.F. des JStG 2007 gegen Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 und Art. 25 GG verstößt, weil hierdurch die abkommensrechtliche Freistellung von Einkünften (hier: aus nichtselbständiger Arbeit für Dienstleistungen eines unbeschränkt steuerpflichtigen Flugzeugführers einer in Irland ansässigen Fluggesellschaft) ungeachtet eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (hier: des DBA-Irland 1962) nicht gewährt wird, wenn die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist;

b) ob § 52 Abs. 59a Satz 9 i.V.m. § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009 i.d.F. des AmtshilfeRLUMsG vom 26. Juni 2013 wegen Verstoßes gegen das Rückwirkungsverbot (Art. 20 Abs. 3 GG) verfassungswidrig ist.

an die irischen Finanzbehörden abgeführten Steuern wurden auf Antrag des Klägers in voller Höhe an ihn erstattet.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unterwarf den Bruttoarbeitslohn der deutschen Besteuerung. Die Einkünfte seien wegen § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes 2002 (EStG 2002) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) --EStG 2002/2007-- (bzw. des Einkommensteuergesetzes i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 8. Oktober 2009, BGBl I 2009, 3366, BStBl I 2009, 1346 --EStG 2009--) --EStG 2002/2007/2009-- nicht gemäß Art. XII Abs. 3 i.V.m. Art. XXII Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer vom 17. Oktober 1962 (BGBl II 1964, 267, BStBl I 1964, 321) --DBA-Irland 1962-- von der Bemessungsgrundlage für die Steuer in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) auszunehmen.

Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (FG) gab ihr unter Hinweis auf das in einer Parallelsache ergangene Senatsurteil vom 11. Januar 2012 I R 27/11 (BFHE 236, 327) durch Urteil vom 1. Juli 2013 3 K 18/13 statt. Der Senat hat die Revision auf Beschwerde des FA durch Beschluss vom 17. Dezember 2013 I B 117/13 in Anbetracht der zwischenzeitlich rückwirkend geänderten Gesetzeslage in § 50d Abs. 9 Satz 3 und § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009 nach Maßgabe des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26. Juni 2013 (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz --AmtshilfeRLUmsG--, BGBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 790) --EStG 2009/2013-- zugelassen.

Das FA stützt die Revision auf Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

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. 9 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG 2002/2007/2009 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 wird der Kläger in seinem 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. Der Senat ist überdies davon überzeugt, dass die rückwirkende Geltung der Vorschrift des § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/2013, wie sie in § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 angeordnet wird, dem verfassungsrechtlich gewährten Vertrauensschutzgebot und damit dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG nicht standhält.

I. Anwendung von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 im Streitfall

1. Der Kläger hatte in den Streitjahren seinen Wohnsitz in Deutschland. Er unterfällt deswegen gemäß § 1 Abs. 1 EStG 2002/2009 hier mit seinem Welteinkommen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Dieser Pflicht ist auch der Arbeitslohn (§ 19 EStG 2002) unterworfen, den er als Flugzeugführer für die irische Fluggesellschaft in den Streitjahren vereinnahmt hat.

2. Das Besteuerungsrecht für diesen Arbeitslohn ist in Deutschland allerdings nach Art. XII Abs. 3 i.V.m. Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 DBA-Irland 1962 von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer auszunehmen, weil es sich hierbei um Einkünfte aus Quellen innerhalb Irlands handelt, die in Übereinstimmung mit dem Abkommen in Irland besteuert werden können: Dass es sich um Einkünfte aus Quellen innerhalb Irlands handelt, ergibt sich aus Art. XXII Abs. 3 DBA-Irland 1962; Dienstleistungen, die eine natürliche Person ganz oder überwiegend an Bord von Luftfahrzeugen erbringt, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person betreibt, gelten danach als in diesem Vertragsstaat erbracht. Und die Vergütungen für solche Dienstleistungen können nach Art. XII Abs. 3 DBA-Irland 1962 in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der

tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet, im Streitfall also in Irland. In Deutschland verbleibt nach Art. XXII Abs. 2 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 2 DBA-Irland 1962 lediglich die Möglichkeit, die Einkünfte gemäß § 32b EStG 2002/2007/2009 dem Progressionsvorbehalt zu unterwerfen.

3. Jedoch wird die Freistellung jener Einkünfte nach Maßgabe des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nach § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, wenn die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht --soweit hier von Relevanz-- aufgrund ihres Wohnsitzes oder ständigen Aufenthalts unbeschränkt steuerpflichtig ist. Mit dieser Formulierung will das Gesetz erreichen, dass das Besteuerungsrecht an Deutschland zurückfällt, falls der andere Vertragsstaat als Quellenstaat von dem ihm abkommensrechtlich zugestandenem Besteuerungsrecht an bestimmten Einkünften im Rahmen der dortigen beschränkten Steuerpflicht rechtlich keinen Gebrauch macht.

Eine derartige Situation ist im Streitfall nach den tatrichterlichen und den Senat bindenden (vgl. § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) Feststellungen des FG zu der irischen Rechtslage gegeben: Irland gebührt nach Art. XII Abs. 3 DBA-Irland 1962 das Besteuerungsrecht für die in Rede stehenden Vergütungen des Klägers. Irland verzichtet nach seinem Steuerrecht aber auf die Einkommensbesteuerung. Zwar ist der leistende Arbeitgeber --hier die Fluggesellschaft-- verpflichtet, die auf den Arbeitslohn entfallende Steuer als Quellensteuer einzubehalten und an die Finanzbehörden abzuführen. Dem beschränkt Steuerpflichtigen steht indes ein Erstattungsrecht zu. Von diesem Recht hat im Streitfall der Kläger auch Gebrauch gemacht. Dass die Geltendmachung des Erstattungsanspruchs antragsgebunden ist, muss an der Regelungslage ebenso wenig ändern wie der Umstand, dass die Quellensteuerabzugspflicht temporär oder --bei unterbleibendem Erstattungsantrag-- final eine doppelte Besteuerung eines und desselben Sachverhalts in Irland und in Deutschland zur Folge haben kann. Es verbleibt ungeachtet dessen und ungeachtet des notwendigen Erstattungsantrags dabei, dass die Einkünfte nach materiellem Recht in Irland abstrakt nicht beschränkt steuerpflichtig sind und der dort einbehaltenen Quellensteuer (Lohnsteuer) sonach auch keine abgeltende Wirkung zukommt. Der Tatbestand des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 ist damit als solcher erfüllt.

4. Die Anwendbarkeit von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 wird indessen ihrerseits durch Abs. 8 der Vorschrift ausgeschlossen.

a) Diese Vorschrift ordnet in einer mit Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 vergleichbaren Weise den Rückfall des Besteuerungsrechts an Deutschland unbeschadet einer völkerrechtlich vereinbarten Freistellung von Einkünften an, dies aber --erstens-- nur für Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit und --zweitens--, soweit der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass der andere Vertragsstaat, dem nach dem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. Im Streitfall steht nach den beschriebenen tatrichterlichen Feststellungen fest, dass Irland die in Rede stehenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Fluggpersonals nicht in seinen Katalog beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte aufgenommen und insofern auf den ihm eingeräumten Besteuerungszugriff nach seinem innerstaatlichen Recht verzichtet hat; der (vorübergehende) Lohnsteuereinbehalt widerspricht dem (auch hier) nicht. Das erhellt zugleich, dass der Kläger den erforderlichen Nachweis über den irischen Besteuerungsverzicht erbracht hat: Was ohnehin feststeht, muss nicht gesondert nachgewiesen werden.

b) Es verbleibt deswegen bei der Einkommensfreistellung. § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 ändert daran unilateral nichts. Dass die tatbestandlichen Voraussetzungen (auch) der letzteren Vorschrift erfüllt sind, ist unbeachtlich. Denn § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2002/2007/2009 ordnet ausdrücklich an, dass (u.a.) "Absatz 8 ... unberührt (bleibt)". Das Gesetz akzeptiert insofern mit § 50d Abs. 8 EStG 2002 i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 15. Dezember 2003 (Steueränderungsgesetz 2003 --StÄndG 2003--, BGBl I 2003, 2645, BStBl I 2003, 710) --EStG 2002/2004/2009-- den --einseitigen-- Besteuerungsverzicht des anderen Staates (zu den Verzichtsmotiven s. Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, DBA, MA Art. 15 Rz 181) als Ausübung der zwischenstaatlich vereinbarten Besteuerungszuordnung. Es ist nichts (auch nicht aus der amtlichen Gesetzesbegründung, vgl. BTDrucks 16/2712, S. 61 f.) dafür ersichtlich, dass diese Akzeptanz durch Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 im Verhältnis zu der Regelung in Abs. 8 der Vorschrift für die Situation der (nicht im Ausland erfassten) beschränkten Steuerpflicht wieder zurückgenommen

werden soll. Vielmehr hat umgekehrt § 50d Abs. 8 EStG 2002/2004/2009 als die speziellere Vorschrift sowohl inhaltlich als auch in seiner gesetzessystematischen Stellung gegenüber Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 Vorrang und steht demzufolge seinerseits auch nicht unter einem entsprechenden, gegenläufigen Anwendungsvorbehalt zugunsten von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009. Bestätigt wird das dadurch, dass der Vorbehalt in Abs. 9 Satz 3 zum "Unberührtbleiben" von § 50d Abs. 8 EStG 2002/2004/2009 sich auf beide dort rückfallauslösenden Tatbestandsalternativen --nicht nachgewiesener Besteuerungsverzicht einerseits oder nicht nachgewiesene Steuerzahlung andererseits-- erstreckt und damit allgemein und unbedingt wirkt, anders als insoweit der nur eingeschränkte Vorrang einschlägiger DBA-Rückfallklauseln, der in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2002/2007/2009 zwar ebenfalls angeordnet wird, das aber nur für den Fall, dass die jeweilige DBA-Rückfallklausel die Freistellung von Einkünften in einem "weiter gehenden Umfang" (als § 50d Abs. 9 EStG 2002/2007/2009) einschränkt (vgl. demgegenüber allerdings die Denkschriften zu dem neu verhandelten DBA-Großbritannien sowie dem ebenfalls neu verhandelten DBA-Irland 1962, jeweils vom 30. März 2011, BTDrucks 17/2254, S. 38, und 17/6258, S. 36, wo auch insoweit ein Spezialitätenvorrang gegenüber Abs. 9 angenommen wird). Das alles ergibt sich bereits aus dem Senatsurteil in BFHE 236, 327, an dem festzuhalten ist und auf dessen Begründung im Übrigen, um Wiederholungen zu vermeiden, deshalb verwiesen wird.

Im Ergebnis ist der Senat in jenem Urteil in BFHE 236, 327 damit der im Schrifttum bis dahin nahezu einhellig vertretenen Auffassung gefolgt (z.B. Urbahns, Unternehmensteuern und Bilanzen --StuB-- 2011, 420; M. Klein/Hagena in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 50d EStG Rz 110, 124; Boochs in Lademann, EStG, § 50d Rz 411; Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/ Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50d EStG Rz 142; Frotscher, EStG, § 50d Rz 190; anders Grotherr in Gosch/Kroppen/ Grotherr, DBA, Art. 23A, Art. 23B Rz 75/9). Auch das nachfolgend begleitende Schrifttum hat sich dem ganz überwiegend angeschlossen (vgl. z.B. Kempermann, Finanz-Rundschau --FR-- 2012, 467; J. Becker, Betriebs-Berater --BB-- 2014, 744; Gosch in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 50d Rz 41g; Hilbert, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2012, 405; Möhrle/Groschke, IStR 2012, 610; Stöbener/Gach, IStR 2013, 19; C. Pohl, Internationale Wirtschaftsbriefe --IWB-- 2012, 656; Urbahns, StuB 2012, 438; anders z.B. Mitschke, FR 2012, 467, sowie --aber aus Wettbewerbsgründen gegenüber deutschen Fluggesellschaften-- Sedemund/Hegner, IStR 2012, 315; Sedemund, IStR 2012, 613).

5. Auch die Vorinstanz ist dem Senatsurteil in BFHE 236, 327 gefolgt. Sie hat aber die zwischenzeitliche Rechtsentwicklung ignoriert, obschon diese zu einem anderen Ergebnis führt. Denn in Reaktion auf die Entscheidung des Senats in BFHE 236, 327 hat der Gesetzgeber des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes (vom 26. Juni 2013) das Verhältnis zwischen § 50d Abs. 8 EStG 2002/2004/2009 einerseits und § 50d Abs. 9 EStG 2002/2007/2009 andererseits neu justiert. Nunmehr bleiben nach § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/2013 "Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie Absatz 8 und § 20 Absatz 2 des Außensteuergesetzes (...)" unberührt, soweit sie jeweils die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken". Mit anderen Worten: Die bis dato nur auf Abkommensbestimmungen gemünzte Verhältnisregelung ("welche die Freistellung von Einkünften in einem weiter gehenden Umfang einschränkt") wird jetzt auf alle drei Regelungen, also neben den einschlägigen Abkommensbestimmungen gleichermaßen auf § 50d Abs. 8 EStG 2002/2004 sowie auf § 20 Abs. 2 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz --AStG--), bezogen. Nur soweit das nicht der Fall ist und der jeweils spezifische Freistellungsumfang mit jenem von § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG 2002/2007/2009 parallel läuft, treten sowohl § 50d Abs. 8 EStG 2002/2004 als auch § 20 Abs. 2 AStG hinter § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG 2002/2007/2009 zurück. Damit wird zwar nicht gänzlich zweifelsfrei (s. zutreffend Zuber/ Ditsch in Littmann/Bitz/Pust, Die Einkommensteuer, § 50d EStG Rz 172; Zech/Reinhold, IWB 2014, 384), aber doch hinreichend klar, dass beide Vorschriften --§ 50d Abs. 8 EStG 2002/2004 und § 50d Abs. 9 EStG 2002/2007/2009 im Rahmen ihrer allerdings voneinander abweichenden tatbestandlichen Erfordernisse (s. dazu Senatsbeschluss vom 19. Dezember 2013 I B 109/13, BFHE 244, 40; Zech/Reinhold, IWB 2014, 384; J. Becker, BB 2014, 744; Gosch, BFH/PR 2014, 173; Kempermann, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2014, 125; Hahn-Joecks in Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, § 50d Rz K 14, auch Rz K 7; einschränkend FG Berlin-Brandenburg, Zwischenurteil vom 29. April 2014 3 K 3227/13, IStR 2014, 529, mit zustimmender Anmerkung Weinschütz; Wiesemann, Entstehung und Vermeidung systembedingter doppelter Nicht- und Minderbesteuerung in Outbound-Konstellationen, 2014, S. 448 ff.)-- nebeneinander anwendbar sein sollen. Dass jene Vorschriften als solche ihren jeweiligen materiellen Regelungsbereichen nach gegenüber § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG 2002/2007/2009 spezieller sein mögen, ändert daran nichts (im Ergebnis ebenso z.B. FG Köln, Beschluss vom 18. Oktober 2013 1 V 1635/13, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 204; FG Berlin-Brandenburg, Zwischenurteil in IStR 2014, 529; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50d Rz 41g; Zuber/Ditsch in Littmann/Bitz/Pust, ebenda; wohl auch Hahn-Joecks in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 50d Rz K

19; anders Hagena/Klein, ISR 2013, 267, 273; Hasbargen/ Kemper/Franke, BB 2014, 407; Zech/Reinhold, IWB 2014, 384; Salzmann, IWB 2013, 405).

6. Auf der Grundlage der vorstehenden Regelungslage hätte die Revision Erfolg. Der erkennende Senat müsste, die Verfassungsmäßigkeit des § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG 2002/2007/2009 sowie des § 52 Abs. 59a Satz 9 i.V.m. § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/ 2013 unterstellt, das angefochtene Urteil aufheben und die Klage abweisen.

II. Verfassungsrechtliche Beurteilung

Der Senat ist jedoch der Überzeugung, dass § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 gegen Völkervertragsrecht verstößt, dass für diesen Verstoß keine tragfähigen Gründe bestehen und dass der Kläger infolgedessen in seinem subjektiven Grundrecht auf die Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung verletzt ist (nachfolgend unter II. 1. bis 3.). Er ist überdies davon überzeugt, dass die Vorschrift dem Gleichheitsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG widerspricht. Er ist gleichermaßen davon überzeugt, dass die in § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 angeordnete rückwirkende Anordnung der neugefassten Verhältnisbestimmung in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/2013 verfassungswidrig ist, weil sie das Vertrauen des Klägers in die vormals gesetzte Regelungslage verletzt (nachfolgend unter II. 4.).

1. Die in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 getroffene Regelung weicht von Art. XII Abs. 3 DBA-Irland 1962 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 über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (BGBl II 1985, 927) --WÜRV--, in innerstaatliches Recht transformiert seit Inkrafttreten des Zustimmungsgesetzes vom 3. August 1985, BGBl II 1985, 926, am 20. August 1987, BGBl II 1987, 757, kodifiziert ist. Allerdings verwandelt dieser Grundsatz 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-Irland 1962 in Deutschland nicht unmittelbar, sondern nach Maßgabe von Art. 59 Abs. 2 GG nur mittelbar in der Form des Zustimmungsgesetzes vom 25. März 1964 (BGBl II 1964, 266, BStBl I 1964, 321) 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 Rauschnig in Dolzer/Vogel/Großhof, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, 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 Vorbehalts 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. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 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. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/ 2009 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.

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, IStR 2007, 431; Musil, Recht der

internationalen Wirtschaft --RIW-- 2006, 287; derselbe, FR 2012, 149, 151; derselbe IStR 2014, 192; Stein, IStR 2006, 505; Hahn, IStR 2011, 863; Frotscher, Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 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, a.a.O., § 1 Rz A 516a; Lehner, FR 2011, 1087; derselbe, IStR 2011, 733; derselbe, IStR 2014, 189; derselbe in Isensee/Kirchhof [Hrsg.], Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band XI Internationale Bezüge, 3. Aufl., 2013, § 251 Rz 56 ff.; Bernhardt in Isensee/Kirchhof, a.a.O., Band VII Normativität und Schutz der Verfassung, Internationale Beziehungen, 1. Aufl., 1992, § 174, S. 571; Hofmann, Deutsches Verwaltungsblatt 2013, 215; Rojahn in v. Münch/ Kunig, GGK, Band I, 6. Aufl., 2012, Art. 24 Rz 5; Heger, Steuer und Wirtschaft International --SWI-- 2011, 95; Karla, Steueranwaltsmagazin --SAM-- 2011, 181; Mitschke, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 2221; Wichmann, FR 2011, 1082; Thiemann, Juristenzeitung --JZ-- 2012, 908; Lampert, Doppelbesteuerungsrecht und Lastengleichheit, 2010, passim; derselbe, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht --NVwZ-- 2013, 195; Wiesemann, a.a.O., S. 345 ff.; Frau/Trinks, Die öffentliche Verwaltung 2013, 228; C. Pohl, ISR 2014, 158; Schwenke, FR 2012, 443; derselbe in Baumhoff/Schönfeld [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen - Nationale und internationale Entwicklungen, Forum der Internationalen Besteuerung, Band 41, 2012, S. 23 f.; Ismer/Baur, IStR 2014, 421; Rehr, Zur Verfassungswidrigkeit des Treaty Override, derzeit noch unveröffentlichte Bachelorarbeit der Bucerius Law School, April 2014). Dem hat sich der erkennende Senat in seiner früheren 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).

3. Der Senat möchte an dieser Spruchpraxis --erneut und übereinstimmend mit seinen bereits an das BVerfG gerichteten Vorlagebeschlüssen vom 10. Januar 2012 I R 66/09 (BFHE 236, 304), dort betreffend die Regelung in § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG 2002 i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2003, sowie vom 11. Dezember 2013 I R 4/13 (BFHE 244, 1), dort betreffend die Regelungen in § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74), bzw. i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 8. Oktober 2009 und in § 50d Abs. 10 Satz 1 EStG 2009 i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes-- nicht festhalten. Er ist vielmehr der Überzeugung, dass die bislang vertretene Einschätzung den verfassungsrechtlichen Vorgaben und Anforderungen nicht gerecht wird.

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 JZ 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; derselbe, IStR 2014, 192; 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, a.a.O., § 50d Rz 25; Frotscher, StbJb 2009/2010, S. 151; derselbe in Spindler/Tipke/Rödter, a.a.O., S. 687; derselbe, IStR 2009, 593, sowie IStR 2009, 866; Salzmann, IWB 2014, 226; Schaumburg, IStR, 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; Wiesemann, a.a.O., S. 345 ff.; Wassermeyer/Schönfeld in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 20 AStG Rz 41 ff.; Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, S. 34 ff., 87 ff. und passim; M. Lang in Lehner, Reden zum Andenken an Klaus Vogel, 2010, S. 59 ff.; Rauschnig in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, a.a.O., Art. 59 Rz 137 ff., 143; Vöney in Isensee/Kirchhof, a.a.O., Band XI, § 236 Rz 33; F. Becker, NVwZ 2005, 289; Oellerich in Beermann/Gosch, AO § 2 Rz 86 ff.; Hahn-Joecks in Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, a.a.O., Rz A 35 ff.), 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".

Das BVerfG bestätigt in diesen Entscheidungen die aus dem Rechtsstaatsprinzip abzuleitende Verpflichtung aller staatlichen Organe zur Beachtung der Konvention zum Schutze der

Menschenrechte und Grundfreiheiten (BGBl II 2010, 1198), die kraft Zustimmung gemäß Art. 59 Abs. 2 GG --nicht anders als ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (hier das DBA-Irland 1962)-- 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 Verfassungs 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 Verfassungs 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. und 2.) 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" (so Rust, a.a.O., S. 108 ff.). Ein Bruch des Völkervertragsrechts ist ausnahmsweise innerstaatlich bindend, "sofern nur auf diese Weise ein Verstoß gegen tragende Grundsätze der Verfassung abzuwenden ist". 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, ebenda; 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.; Oellerich in Beermann/Gosch, AO § 2 Rz 89 f.; Rauschnig in Bonner Kommentar zum Grundgesetz, a.a.O., Art. 59 Rz 137 ff., 143; Zech/Reinhold, IWB 2014, 384; s.a. Hahn-Joecks in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., Rz A 35 ff.).

b) Der Senat macht sich diese Überlegungen zu eigen. Er erkennt in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 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.

aa) Bei § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 handelt es sich um ein Treaty override: Völkerrechtlich haben Deutschland und Irland sich für Vergütungen, die an das Flugpersonal für die an Bord der Luftfahrzeuge erbrachten Dienstleistungen gezahlt werden, auf die Freistellungsmethode und auf das Quellenprinzip verständigt, und die Vergütungen können danach unter den im Streitfall festgestellten Gegebenheiten in jenem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens befindet, das die Luftfahrzeuge betreibt. Das ist hier für den Kläger Irland. Die beschriebene Freistellung ist in Deutschland vorbehaltlos und unbedingt vereinbart und ebenso vorbehaltlos und unbedingt kraft Zustimmung in nationales Recht überführt worden. In Einklang damit fehlt es insoweit an einer abkommenseigenen Rückfallklausel --einer sog. subject to tax-Klausel-- zugunsten des Ansässigkeitsstaats des Arbeitnehmers.

bb) Eine Rechtfertigung für den Völkerrechtsverstoß erkennt der vorlegende Senat nicht.

aaa) Ausweislich der amtlichen Gesetzesmaterialien (BTDrucks 16/2712, S. 61 f.) ging es dem Gesetzgeber bei der Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007 im Kern um die Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Steuerpflichtigen. Andernfalls gelange man "zu einer dem Sinn und Zweck der Freistellungsmethode widersprechenden Nichtbesteuerung (...), wenn das DBA dem anderen Vertragsstaat das Besteuerungsrecht zuweist, dieser Staat sich jedoch an der

Besteuerung der Einkünfte gehindert sieht, weil sein innerstaatliches Recht die Besteuerung" --so nach Maßgabe von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009-- "nicht erfasst". Vor diesem Hintergrund sei es nicht nur gerechtfertigt, sondern auch geboten, die Freistellung der Einkünfte auszuschließen.

Dieses Gesetzesziel mag vor dem Hintergrund des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG hinnehmbar erscheinen. Es blendet indessen aus, dass sich eine derartige Gleichheit vor dem Hintergrund der abkommensrechtlich verbindlich eingegangenen Vereinbarungen nicht rechtfertigen lässt. Aus Verfassungssicht 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 Einkünfte vereinnahmt, die aus dem jeweils anderen Vertragsstaat stammen, kann 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 für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 1990, 359; vom 9. Februar 2010 2 BvR 1178/07, IStR 2010, 327; s. vor diesem Hintergrund zur gleichheitsrechtlichen Unvereinbarkeit der Methode der Freistellung und der Methode der Anrechnung als beiderseitige Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch den Antrag des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Oktober 2013 A 2013/0010 an den österreichischen Verfassungsgerichtshof, abrufbar unter www.vwgh.gv.at/rechtsprechung/2010150039.pdf?458h7x). 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.). Der Gesetzgeber mag grundsätzlich gleichwohl legitimiert sein, eine ggf. weiter gehende Gleichbehandlung anzustreben und dafür andere Vergleichsgruppen als maßgebend zu bestimmen (so zutreffend insbesondere Wiesemann, a.a.O., S. 362 ff.). Doch ist seine diesbezügliche Befugnis eingeschränkt, wenn er sich anderweitig völkerrechtlich gebunden hat. Die Gleichbehandlung lässt sich in Anbetracht dessen in verfassungskonformer Weise immer nur im Rahmen einer möglichen --völkerrechtlich-autonomen-- Abkommensauslegung erreichen. Sie kann jedoch nicht darüber hinausgehen und verbietet sich, wenn der Abkommenstext und die Abkommenssystematik eine solche Auslegung ausschließen (teilweise weiter gehend Lampert, a.a.O., passim, bezogen auf konkrete Qualifikationsdivergenzen S. 279 ff.; u.U. auch Lang in Achatz [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft --DStJG--, Bd. 36 [2013], S. 7), und das ist die Situation im Streitfall.

bbb) Im Übrigen ist ohnehin zu bezweifeln, dass den Gesetzgeber solche Gleichheitsüberlegungen prägend geleitet haben. Denn er gibt in diesem Zusammenhang seine wahren Beweggründe für die Abkommensüberschreitung zu erkennen (BTDrucks 16/2712, S. 61): Geboten sei diese nämlich, um andernfalls drohende Steuerausfälle zu verhindern, überdies und "vor allem, weil die Freistellungsmethode durch entsprechende Gestaltungen gezielt eingesetzt wird, um 'doppelte' Nichtbesteuerungen zu erreichen". Letzteres ist für die hier zu beurteilende Situation des bei der irischen Fluggesellschaft angestellten Klägers von vornherein ausgeschlossen. Und weshalb dieser trotz der bilateral vereinbarten Freistellung und der (wohl bewussten) Entscheidung des irischen Gesetzgebers, auf das ihm zugewiesene (Quellen-)Besteuerungsrecht (partiell) zu verzichten, in Deutschland befürchtete Steuerausfälle ausgleichen sollte, lässt sich nicht belastbar begründen. Hätten den vertragsbeteiligten Staaten solche Fiskalzwecke vor Augen gestanden, hätten sie sich entweder auf eine Anrechnungsmethode verständigen oder auf den Abschluss eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Gänze verzichten müssen. Das erhellt augenfällig, dass es Deutschland letzten Endes darum geht, dem anderen Vertragsstaat zugewiesenes Besteuerungssubstrat in vertragswidriger Weise zu okkupieren. Und dass die Anrechnungsmethode der Freistellungsmethode als solche gleichwertig ist, taugt in diesem Zusammenhang ebenso wenig als tragfähiges Gegenargument, wie die Erkenntnis, dass Deutschland sich "mit der grundsätzlichen Vereinbarung der Freistellungsmethode seiner eigenen Steuersouveränität in Bezug auf internationale Sachverhalte (nicht) vollständig begeben" hätte (so aber Wiesemann, a.a.O., S. 444 ff.). Beide Argumente sind eo ipso richtig, beide Argumente überzeugen in der Debatte über die verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Treaty override im Allgemeinen und der entsprechenden

Beurteilung von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 im Besonderen aber nur dann, wenn man der völkerrechtlichen Verständigung die hier zugrunde gelegte Verbindlichkeit abspricht.

ccc) Schließlich ist nicht erkennbar, dass Deutschland gezwungen gewesen wäre, mittels der in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 getroffenen Neuregelung beschleunigt --und deswegen unilateral und ohne beschwerliche Nach- oder Neuverhandlungen mit dem anderen Vertragsstaat-- auf einen besonderen Missstand oder einen in besonderer Weise zutage tretenden Steuerausfall bei der Besteuerung von Arbeitslöhnen in grenzüberschreitenden Zusammenhängen zu reagieren. Abgesehen davon, dass --wie vorstehend unter bbb) aufgezeigt-- der hier zu beurteilenden Sachverhaltskonstellation keine irgendwie geartete Gestaltungsrelevanz und Reaktionsdringlichkeit zukam, hätte dem Gesetzgeber jedenfalls für das DBA-Irland 1962 (wie in Übereinstimmung mit Art. 31 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development [OECD] auch nach den meisten anderen deutscherseits geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung) aber auch zweifelsfrei ein anderweitiges, milderes Mittel der Reaktion zur Verfügung gestanden: Es war nach Art. XXVIII Satz 1 und 2 DBA-Irland 1962 bis einschließlich 30. Juni jedes Kalenderjahres zum Ende eines Kalenderjahres einseitig kündbar. Deutschland wäre also sehr wohl in der Lage gewesen, auch kurzfristig handeln zu können. Dass eine derartige Kündigung für den Steuerpflichtigen in der "Saldobetrachtung" immer auch mit steuerlichen Nachteilen verbunden sein kann, steht auf einem anderen Blatt und stellt kein taugliches Gegenargument dar (ebenso Vöneky in Isensee/Kirchhof, a.a.O., Band XI, § 236 Rz 33; anders Wiesemann, a.a.O., S. 364; Cloer/Trinks, IWB 2012, 402, 405; Ismer/Baur, IStR 2014, 421, 424; skeptisch auch Lang, DStJG, Bd. 36 [2013], S. 7, 12 f., dort auch zu den möglichen Konsequenzen einer etwaigen Verfassungsakzeptanz des Treaty overriding).

Deutschland hätte dann auch versuchen können, in bilateralen Verhandlungen sein Interesse an einer "kupierten" Freistellung und an einer Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung so durchzusetzen, wie das beispielsweise in der (ministeriellen) "Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen" vom 17. April 2013, Stand: 22. August 2013 (abgedruckt in IStR, Beihefter 10/2013 unter II. und berichtigt in IStR 2014, 440), dort in Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b, niedergelegt und wie das konkret bezogen auf Irland auch umgesetzt worden ist: Deutschland und Irland haben zwischenzeitlich das Abkommen neu verhandelt. Zwar enthält das neu vereinbarte und am 28. November 2012 in Kraft getretene (BGBl II 2013, 332, BStBl I 2013, 487) Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30. März 2011 (BGBl II 2011, 1043, BStBl I 2013, 472) --DBA-Irland 2011-- eine entsprechende Rückfallklausel. Nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Irland 2011 hängt die Freistellung der Einkünfte, die in Irland besteuert werden können, davon ab, dass sie in Irland auch tatsächlich besteuert werden. In Einklang damit hat Irland seit dem Veranlagungszeitraum 2011 sein nationales Recht geändert; seitdem wird in Irland beschränkt steuerpflichtiges Flugpersonal, das bei irischen Fluggesellschaften angestellt ist, mit seinen dafür empfangenen Vergütungen dort tatsächlich besteuert (s. im Einzelnen Zech/Reinhold, IWB 2014, 384; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 5. Dezember 2012, BStBl I 2012, 1248).

Gerade an der Abkommenslage mit Irland wird exemplarisch, dass es andere Möglichkeiten als den Vertragsbruch gibt, eine unerwünschte doppelte Nichtbesteuerung trotz vereinbarter Freistellungsmethode zu vermeiden. Des einseitigen Vorgehens über ein Treaty override bedarf es dafür nicht.

ddd) Schließlich trifft es auch nicht zu, wie aber zuweilen kritisch bemerkt wird, dass "das Zusammenspiel von autonomer Auslegung, vermeintlicher Verfassungsfestigkeit und Verneinung völkerrechtlicher Flexibilitätsmechanismen (...) dazu führen (würde), dass die Judikative weitgehend unabänderlich zur Inhaltsbestimmung von DBA ermächtigt würde" (so aber Ismer/ Baur, IStR 2014, 421, 427). Exekutive und Legislative sind darin frei, völkerrechtlich verbindlich zu verhandeln und das Vereinbarte umzusetzen. Sie sind wie aufgezeigt, auch darin frei, das zwischenstaatlich Vereinbarte abzuwandeln und sich durch eine spätere zwischenstaatliche "Übung" für die Zukunft auf eine bestimmte Handhabung einzelner Bestimmungen zu verständigen. Die Gerichte hätten eine solche Handhabung durchaus zu berücksichtigen (vgl. Art. 31 Abs. 3 WÜRV; s. dazu z.B. Senatsurteil vom 2. September 2009 I R 90/08, BFHE 226, 267, BStBl II 2010, 394, m.w.N.). Vorbehaltlich einer Rechtfertigung im Einzelfall ist der Gesetzgeber zur Überzeugung des Senats aber aus den beschriebenen Gründen nicht darin frei, das völkerrechtlich Vereinbarte einseitig zu konterkarieren. Dass es Sache der Judikative ist, Gesetze auszulegen, ist davon unabhängig (s. dazu zuletzt bezogen

auf die Frage danach, ob einer Vorschrift konstitutiver oder lediglich deklaratorischer Charakter zukommt, BVerfG-Beschluss vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08, BGBl I 2014, 255).

c) Im Ergebnis überwiegt demnach das rechtsstaatliche Interesse an der Einhaltung der völkerrechtlichen Verpflichtungen (s. ebenso Vorlagebeschlüsse des Senats in BFHE 236, 304, sowie in BFHE 244, 1, jeweils m.w.N.). § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 steht zur Überzeugung des Senats 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. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 im Besonderen nicht vor. Der Senat erkennt in Anbetracht dessen keine andere Möglichkeit, dem klägerischen Begehren abzuwehren. Insbesondere erscheint ihm als nicht gangbar, die ihrem Wortlaut nach insoweit unmissverständliche Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 vermittels eines völkerrechtsfreundlichen und damit zugleich verfassungskonformen Normenverständnisses im Sinne dieses Begehrens auszulegen. Das gilt auch für die vom FG Hamburg (im Urteil vom 21. August 2013 1 K 87/12, EFG 2013, 1932) befürwortete methodische Überlegung, dass das später ergangene unilaterale "Treaty override" einer vorangegangenen Abkommensregelung über die Freistellung bestimmter Einkünfte im Hinblick auf den Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes und die lex-posterior-Regel durch Regelungen eines später erlassenen Abkommens verdrängt werde. Unabhängig davon, ob man sich dem anschließen könnte (der Senat hat das gegen das FG-Urteil angestrebte Revisionsverfahren allerdings durch Beschluss vom 31. März 2014 I R 64/13 gemäß § 74 Abs. 1 FGO ausgesetzt), scheiden solche Überlegungen für den Streitfall bezogen auf das bereits im Jahre 1963 in Kraft getretene DBA-Irland 1962 von vornherein aus.

d) Verstößt § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 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 dem Kläger, wiederum aus der allgemeinen Handlungsfreiheit des Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG ein subjektives Recht auf Beachtung jener Ordnung erwächst (s. bereits Senatsbeschlüsse in BFHE 236, 304, sowie in BFHE 244, 1, jeweils m.w.N.; s. auch Gosch, IStR 2008, 413; anders z.B. Wiesemann, a.a.O., S. 364 f.).

4. Der Senat ist schließlich der Überzeugung, dass die Neuregelung in § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/2013 insoweit nicht dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG standhält, als sie nach § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 in allen Fällen anzuwenden ist, in denen die Einkommen- oder Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist. Es handelt sich bei der Regelungsanordnung bezogen auf den Streitfall (Streitjahre 2007 bis 2010) um sog. echte Rückwirkungen. Diese Rückwirkungen sind nicht zulässig; sie verletzen in verfassungsrechtlich nicht hinnehmbarer Weise das in einem Rechtsstaat prinzipiell geschützte Vertrauen des Bürgers in die gesetzte Rechtsordnung und widersprechen damit dem Rechtsstaatsgebot des Art. 20 Abs. 3 GG (ebenso z.B. FG Köln, Beschluss in EFG 2014, 204; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50d Rz 41g; Hahn-Joecks in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 50d Rz K 5, K 21; Hasbargen/Kemper/Franke, BB 2014, 407, 409; Wiesemann, a.a.O., S. 409 ff.; anders z.B. FG Berlin-Brandenburg, Zwischenurteil in IStR 2014, 529, mit zustimmender Anmerkung Weinschütz).

a) Das Rechtsstaatsprinzip und die Grundrechte begrenzen die Befugnis des Gesetzgebers, Rechtsänderungen vorzunehmen, die an Sachverhalte der Vergangenheit anknüpfen. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung ist eine Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen (vgl. BVerfG-Urteil vom 5. Februar 2004 2 BvR 2029/01, BVerfGE 109, 133, 180; BVerfG-Beschluss in BGBl I 2014, 255). Dabei findet das Rückwirkungsverbot seinen Grund im Vertrauensschutz (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15. Oktober 1996 1 BvL 44/92, 1 BvL 48/92, BVerfGE 95, 64, 86 f.). Das grundsätzliche Verbot der echten Rückwirkung greift daher aber auch nur dann ein, wenn eine gesetzliche Regelung dazu geeignet war, Vertrauen auf ihren Fortbestand in vergangenen Zeiträumen zu erwecken (vgl. BVerfG-Entscheidungen vom 27. Juni 1961 1 BvL 26/58, BVerfGE 13, 39, 45 f.; vom 23. März 1971 2 BvL 2/66, 2 BvR 168/66, 2 BvR 196/66, 2 BvR 197/66, 2 BvR 210/66, 2 BvR 472/66, BVerfGE 30, 367, 389). Entscheidend ist, ob die bisherige Regelung bei objektiver Betrachtung geeignet war, ein Vertrauen der betroffenen Personengruppe auf ihren Fortbestand zu begründen (vgl. BVerfG-Entscheidung vom 20. Oktober 1971 1 BvR 757/66, BVerfGE 32, 111, 123). Die Fundierung im Vertrauensschutz zeichnet zugleich die Grenze des Rückwirkungsverbotes vor (vgl. BVerfG-Entscheidung in BVerfGE 32, 111, 123; BVerfG-Beschluss vom 25. Mai 1993 1 BvR 1509/91,

1 BvR 1648/91, BVerfGE 88, 384, 404; BVerfG-Urteil vom 23. November 1999 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239, 266; BVerfG-Beschluss in BGBl I 2014, 255). Dieses greift ausnahmsweise dann nicht ein, wenn sich kein schutzwürdiges Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts für vergangene Zeiträume bilden konnte (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 88, 384, 404; in BVerfGE 95, 64, 86 f.; BVerfG-Urteil in BVerfGE 101, 239, 263), etwa wenn die Betroffenen mit einer Änderung einer unklaren und verworrenen Rechtslage rechnen mussten, oder wenn das bisherige Recht derart systemwidrig und unbillig war, dass ernsthafte Zweifel an seiner Verfassungsmäßigkeit bestanden (vgl. BVerfG-Entscheidung in BVerfGE 30, 367, 388; vgl. auch BVerfG-Beschlüsse in BGBl I 2014, 255, und vom 21. Juli 2010 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05). Davon abzugrenzen sind aber schlicht auslegungsbedürftige Gesetze. Nicht jede Auslegungsbedürftigkeit und -problematik ist geeignet, die Entstehung schutzwürdigen Vertrauens zu verhindern oder solches Vertrauen zu zerstören. Vielmehr müssen qualifizierende Umstände hinzutreten. Solche Umstände liegen etwa dann vor, wenn auch unter Berücksichtigung von Wortlaut, Systematik und Normzweck völlig unverständlich ist, welche Bedeutung die fragliche Norm haben soll (BVerfG-Beschluss in BGBl I 2014, 255).

b) Von Letzterem kann unter den Gegebenheiten des Streitfalls keine Rede sein. § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2002/2007/2009 mag auslegungsbedürftig gewesen sein. Die Vorschrift war aber weder "völlig unverständlich" noch "systemwidrig und verworren". Soweit die Frage des Verhältnisses von § 50d Abs. 8 EStG 2002/2004 zu § 50d Abs. 9 EStG 2002/2007/2009 vormals überhaupt diskutiert wurde, entsprach das Meinungsbild einhellig dem Senatsurteil in BFHE 236, 327. Eine "Verworrenheit" lässt sich auch nicht daraus ableiten, dass die Vorinstanz zu jenem Urteil, das FG Bremen in dessen Urteil vom 10. Februar 2011 1 K 20/10 (3) (EFG 2011, 988), entgegen dem beschließenden Senat die zugrunde liegende Klage abgewiesen hat. Denn die Rechtsfrage nach besagtem Normenverhältnis wurde vom FG Bremen ebenso wie von den Beteiligten seinerzeit mit keinem Wort erwähnt und vermutlich beiderseits --und übereinstimmend mit der Verwaltungspraxis (s. dazu BMF-Schreiben vom 12. November 2008, BStBl I 2008, 988; Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 8. Juni 2011, DStR 2011, 1714, beide zum in Deutschland ansässigen Flugpersonal irischer Fluggesellschaften)-- als solche überhaupt nicht erkannt. Schon von daher will es nicht einleuchten, wenn das FG Berlin-Brandenburg in seinem zwischenzeitlich vorliegenden Zwischenurteil in IStR 2014, 529 wegen einer angeblichen Divergenz in dieser Frage zwischen dem FG Bremen und dem beschließenden Senat eine "Verworrenheit" der Rechtslage im beschriebenen Sinn annehmen will (wie hier auch Wiesemann, a.a.O., S. 409 ff., 412). Ebenso wenig war die frühere Regelungslage in einer Weise "grob unbillig", dass sie einen Vertrauensschutz ausgeschlossen hätte (so aber erneut FG Berlin-Brandenburg, Urteil in IStR 2014, 529). Es mag sein, dass sie im Einzelfall eine sog. Keimbesteuerung zur Folge hatte. Ursächlich dafür ist aber die Freistellungsmethode, auf die sich Deutschland und Irland abkommensrechtlich eingelassen haben. Alles was dazu zu sagen ist, ergibt sich vorstehend unter B.II.3. der Entscheidungsgründe. Das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die gesetzte Rechtslage ist in Anbetracht dessen nicht weniger schutzwürdig, weil eine etwaige, durch die Freistellungsmethode ausgelöste "Keimbesteuerung" --wie das FG Berlin-Brandenburg (ebenda) meint-- "von weiten Kreisen der Bevölkerung als grob unbillig empfunden" wird.

c) Nach den Gesetzesmaterialien (BRDrucks 632/1/12) hat allerdings auch der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags in seinen Empfehlungen an den Bundesrat zu der --ursprünglich im Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 geplanten und dann nachfolgend im Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz verwirklichten-- Vorschrift des § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 einen Vertrauensschutz ausgeschlossen: "Die Verwaltungsauffassung war im BMF-Schreiben vom 12. November 2008 (BStBl I 2008, 988) klar zum Ausdruck gekommen. Auch in Bezug auf das (...) gegenteilige BFH-Urteil konnte kein schutzwürdiges Vertrauen entstehen. Es handelt sich insoweit nicht um gefestigte, langjährige Rechtsprechung." Das kann nicht überzeugen. Zwar hatte der Senat in der Tat erstmals durch sein Urteil in BFHE 236, 327 Gelegenheit, über die betreffende Frage zu entscheiden. Dennoch war dieses Urteil geeignet, die bereits zuvor bestehenden Auslegungszweifel aufzulösen. Denn auch dann, wenn die betroffene Auslegungsfrage noch nicht höchstrichterlich geklärt ist, ist es weiterhin Aufgabe der Fachgerichte, den Inhalt der alten Rechtslage durch Auslegung zu klären (vgl. BVerfG-Beschluss in BGBl I 2014, 255). Die im Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz gefundene Neuregelung war in Anbetracht dessen nicht klarstellend, sondern konstitutiv rückwirkend. Sie war geeignet, die Regelungslage für die Vergangenheit in vertrauenszerstörender Weise zu verändern.

d) Schließlich ist die Übergangs- und Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 59a Satz 9 EStG 2009/2013 einer etwaigen verfassungskonformen Auslegung nicht zugänglich; die Regelung ist nach ihrem Wortlaut vielmehr eindeutig.

III. Entscheidung des Senats

In Anbetracht der hiernach vom Senat angenommenen Verfassungswidrigkeit von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002/2007/2009 einerseits und § 52 Abs. 59a Satz 9 i.V.m. § 50d Abs. 9 Satz 3 EStG 2009/2013 andererseits war das Revisionsverfahren gemäß Art. 100 Abs. 1 GG auszusetzen und ist die Entscheidung des

BVerfG über die im Leitsatz formulierten Fragen zur Verfassungsmäßigkeit der genannten Vorschriften einzuholen.

Parallelfundstelle(n):

BB 2014, 2581

DStR 2014, 2065