

Konzerngesellschaft zu ermöglichen und insoweit die weitere Beteiligungskette der Konzernobergesellschaft zu stärken. Damit handelt es sich bei der Übernahme der Beratungsaufwendungen um eine typische Gesellschafterleistung. Im Ergebnis kommt mangels einer tatbestandlich erforderlichen „Geschäftsbeziehung“ eine Einkünftekorrektur gem. § 1 AStG im abgewandelten Sachverhalt nicht in Betracht.

Dieses Ergebnis lässt sich auch aus den Verlautbarungen der Finanzverwaltung zur Abgrenzung von verrechenbaren Dienstleistungen und nicht-verrechenbaren Gesellschaftertätigkeiten in grenzüberschreitenden Sachverhalten ableiten<sup>46</sup>. Danach können z. B. Leistungsentgelte dann nicht verrechnet werden, wenn diese Tätigkeiten sich auf die Konzernführung und solche Führungsaufgaben nachgeordneter Unternehmen beziehen, welche die Konzernspitze an sich gezogen hat, um ihre eigenen Führungsmaßnahmen (d. h. Planung, unternehmerische Entscheidung und Koordinierung) besser vorzubereiten, durchzusetzen und zu kontrollieren. Die Übernahme von Akquisitionsaufwendungen bezieht sich damit auf die Gesamtkoordinations- und -kontrollfunktionen im Konzern, welche insoweit dem betriebswirtschaftlichen Interesse der die Beteiligung erwerbenden Konzerngesellschaft übergeordnet sind<sup>47</sup>. Die Parallelbetrachtung zur Verrechenbarkeit von konzerninternen Leistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen ist daher geeignet, den gesellschaftsrechtlichen Charakter der Beziehung zwischen der M-AG (als Konzernobergesellschaft) und der Holding-GmbH zu unterstreichen.

Im Übrigen sollte eine Anwendung des § 1 AStG in EU-Fällen ohnehin ausscheiden. Denn nach Auffassung der Rspr.<sup>48</sup> sowie der Literatur<sup>49</sup> ist die Vorschrift des § 1 Abs. 1 AStG nicht mit der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit des EU-Vertrags vereinbar. Zahlreiche jüngere FG-Entscheidungen stützen diese Auffassung<sup>50</sup>. Nichts anderes ergibt sich im Hinblick auf den vorliegenden Sachverhalt auch aus der EuGH-Entscheidung in der Rs. SGI<sup>51</sup>.

## V. Zusammenfassung

Akquisitionsaufwendungen sind als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren, wenn sie in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Beteiligungserwerb stehen. Dabei müssen die Akquisitionsaufwendungen objektiv betrachtet dem Zweck des Beteiligungserwerbs dienen. Im Hinblick auf die Zweckbestimmung stellt die Rspr. darauf ab, ob der Erwerber eine grundsätzliche

Erwerbsentscheidung gefasst hat. Das Vorliegen einer grundsätzlich gefassten Erwerbsentscheidung setzt voraus, dass der Erwerber die konkrete Absicht hat, die Beteiligung zu erwerben. Die bloße Absicht, zukünftig eine Kapitalbeteiligung zu erwerben, reicht indessen für die Annahme einer grundsätzlich gefassten Erwerbsentscheidung nicht aus. Darauf basierend sind sämtliche nach der grundsätzlich gefassten Erwerbsentscheidung zum Zwecke des Beteiligungserwerbs angefallenen Aufwendungen als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren. Aufwendungen, die zeitlich vor der Erwerbsentscheidung anfallen, sind als Betriebsausgaben steuerlich abziehbar. Dementsprechend sind Aufwendungen für die Identifikation des Zielunternehmens, für den LOI und für die Durchführung einer Due Diligence als Betriebsausgaben abziehbar.

Werden von der Konzernobergesellschaft Akquisitionsaufwendungen für einen Beteiligungserwerb durch eine nachgeordnete Konzerngesellschaft getragen, kommt eine Aktivierung dieser Aufwendungen als Anschaffungsnebenkosten mangels eines unmittelbaren Zusammenhangs mit dem Beteiligungserwerb nicht in Betracht. Die Übernahme von Akquisitionsaufwendungen durch die Konzernobergesellschaft führt auch nicht zu einer verdeckten Einlage auf Ebene der nachgeordneten Konzerngesellschaft. Denn es fehlt an einem einlagefähigen Wirtschaftsgut. Ferner steht auch § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG der Abzugsfähigkeit der Akquisitionsaufwendungen nicht entgegen. Schließlich scheidet für den Fall, dass die nachgeordnete Konzerngesellschaft im Ausland ansässig ist, auch eine Einkünftekorrektur gem. § 1 AStG aus, weil durch die Übernahme von Akquisitionsaufwendungen die Konzernobergesellschaft keine Geschäftsbeziehung zur ausländischen Konzerngesellschaft begründet.

46 Vgl. BMF-Schreiben vom 23. 2. 1983, BStBl. I 1983 S. 218 = DB 1983 Beil. 4, unter 6.3.2.

47 So auch Vertreter der Finanzverwaltung, siehe *Schlagheck*, StBp 2000 S. 83.

48 Vgl. BFH-Beschluss vom 21. 6. 2001 – I B 141/00, DB 2001 S. 1648 = BFH/NV 2001 S. 1169.

49 Vgl. nur *Wassermeyer*, IStR 2001 S. 113 und S. 633; *Scheuerte*, IStR 2002 S. 798; *Ditz*, IStR 2009 S. 120 f. m. w. N.

50 Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 19. 2. 2008 – 17 K 894/05 E, IStR 2008 S. 449 sowie FG Münster, Urteil vom 22. 2. 2008 – 9 K 509/07 K, F, EFG 2008 S. 923.

51 Vgl. EuGH-Urteil vom 21. 1. 2010 – Rs. C-311/08, DB0346291 = IStR 2010 S. 144 und dazu *Englisch*, IStR 2010 S. 139; *Thömmes*, IWB 210 S. 107; *Scheipers/Linn*, IStR 2010 S. 469; a. A. *Becker/Sydow*, IStR 2010 S. 195; *Nauermann/Sydow/Becker*, IStR 2009 S. 665.

RA/FAStR Dr. Hanspeter Daragan, Bremen

# Treaty override und Rechtsstaatsprinzip

► DB0462352

## I. Einleitung

Der BFH muss sich in zwei Revisionsverfahren<sup>1</sup> mit dem Thema treaty override<sup>2</sup> befassen. Auch wenn er dessen Zulässigkeit in älteren Entscheidungen<sup>3</sup> bejaht hat, darf man auf das Ergebnis gespannt sein. Denn in einem AdV-Verfahren<sup>4</sup> hat er die Frage aufgeworfen, ob abkommensrechtlich und verfassungs-

rechtlich durchschlagende Gründe ersichtlich sein müssen, die eine Durchbrechung der in einem DBA völkerrechtlich verbindlich getroffenen Vereinbarungen erzwingen und (ausnahmsweise) rechtfertigen können. Das gibt Veranlassung, im Folgenden

**Dr. Hanspeter Daragan** ist Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht in eigener Kanzlei in Bremen. Daneben ist er Dozent an der Bundesfinanzakademie.

1 *Hahn*, JStR 2011 S. 863; *Mitschke*, DStR 2011 S. 2221; FG Düsseldorf vom 7. 12. 2010 – 13 K 1214/06 E, EFG 2011 S. 878, m. Anm. *Trossen* – Rev. beim BFH unter I R 5/11; FG Bremen vom 10. 2. 2011 – 1 K 20/10 (3), DStRE 2011 S. 679 – Rev. beim BFH unter I R 27/11.

2 Dazu *Gosch*, IStR 2008 S. 414; *Frotscher*, in: FS Schaumburg, S. 687.

3 BFH vom 13. 7. 1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995 S. 129 = DB 1994 S. 2531; vom 21. 5. 1997 – I R 79/96, BStBl. II 1998 S. 113.

4 Vom 19. 5. 2010 – I B 191/09, DB 2010 S. 1321.

erneut<sup>5</sup> der Frage nachzugehen, ob das Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes und des Unionsrechts einem treaty override entgegenstehen.

## II. Völkerrecht und deutsches Recht

Die Frage, ob ein treaty override durch ein einfaches Bundesgesetz erfolgen kann, harrt immer noch einer abschließenden Antwort. Dem steht nur scheinbar die *communis opinio* entgegen, ein DBA habe den Rang eines einfachen Bundesgesetzes, sodass es nach dem Grundsatz „Lex posterior derogat legi priori“ durch ein späteres einfaches Bundesgesetz eingeschränkt werden könne. Sicherlich, sie hat eine lange Tradition, die bis in die Weimarer Reichsverfassung zurückreicht. Aber wenn man sie genauer betrachtet, zeigt sich, dass sie dem Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes und auch dem Rechtsstaatsprinzip des Unionsrechts widerspricht.

Nach deutscher Auffassung bilden das Völkerrecht und das nationale Recht zwei getrennte Rechtskreise. Deshalb sind die völkerrechtlichen Bindungen Deutschlands innerstaatlich nur beachtlich, wenn und soweit das deutsche Recht dies anordnet<sup>6</sup>. Solche Anordnungen finden sich in Art. 25 GG für die allgemeinen Regeln des Völkerrechts und in Art. 59 Abs. 2 GG für die besonderen Regeln des Völkerrechts aus völkerrechtlichen Verträgen, zu denen die DBA gehören<sup>7</sup>. Welche Wirkung diese Anordnungen haben, ob sie das Völkerrecht in Bundesrecht umwandeln oder ob sie es nur für anwendbar erklären, darüber sind sich die Anhänger der Transformationstheorie und der Vollzugstheorie immer noch uneins<sup>8</sup>. Da es in diesem Zusammenhang auf die unterschiedlichen Standpunkte nicht ankommt, wird theorieneutral von einer Übernahme<sup>9</sup> des Völkerrechts gesprochen.

### 1. Die allgemeinen Regeln des Völkerrechts

Nach Art. 25 Satz 1 GG sind die allgemeinen Regeln des Völkerrechts Bestandteil des Bundesrechts. Sie gehen nach Art. 25 Satz 2 GG den Gesetzen vor. Auch schon nach Art. 4 WRV waren die allgemeinen Regeln des Völkerrechts bindende Bestandteile des Reichsrechts – allerdings mit dem Unterschied, dass es sich um „anerkannte“, d. h. vom Reich anerkannte, Regeln des Völkerrechts handeln musste<sup>10</sup>.

Gleich dem Wortlaut von Art. 4 WRV lässt der Wortlaut von Art. 25 Satz 2 GG Spielraum für die Bestimmung des Rangs dieser Regeln. Das Meinungsspektrum reicht von einem Überverfassungsrang bis hin zum Rang einfachen Reichs- oder Bundesrechts<sup>11</sup>. Aber in der Praxis hat sich die Auffassung durchgesetzt, dass die allgemeinen Regeln des Völkerrechts einen *Zwischenrang* haben: Sie stehen zwischen dem Verfassungsrecht und dem einfachen Bundesrecht, sie sind dem Verfassungsrecht nachrangig und dem einfachen Bundesrecht vorrangig<sup>12</sup>.

Das Verbot internationaler Doppelbesteuerung gehört nicht zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts<sup>13</sup>. Es muss daher von Fall zu Fall in einem DBA vereinbart werden. Dadurch entsteht allerdings besonderes Völkerrecht, für das Art. 25 Satz 1 GG nicht gilt<sup>14</sup>.

### 2. Die besonderen Regeln des Völkerrechts

Die besonderen Regeln des Völkerrechts entstehen unter anderem aus den völkerrechtlichen Verträgen. Wenn sich ein solcher Vertrag auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung bezieht, bedarf er nach Art. 59 Abs. 2 GG der Zustimmung der für die Bundesgesetzgebung zuständigen Körperschaften in der Form

eines Bundesgesetzes<sup>15</sup>. Zu diesen Verträgen gehören die DBA (vgl. Art. 105 Abs. 1 und 2 GG).

Das Vertragsgesetz<sup>16</sup> nach Art. 59 Abs. 2 GG hat eine Doppelwirkung<sup>17</sup>. Zum einen ermächtigt es den Bundespräsidenten, den völkerrechtlichen Vertrag i. d. F. abzuschließen, die dem Gesetz in einem Anhang beigegeben ist. Zum anderen verschafft es dem Vertrag innerstaatliche Geltung, sobald er wirksam geworden ist – genauer gesagt, den Rechten und Pflichten, die Deutschland daraus erwachsen. Denn die Rechte und Pflichten des anderen Vertragsstaats können nicht Gegenstand der deutschen Geltungsanordnung sein; sie sind nur Gegenstand der Zustimmung, da sie sich immer auf den ganzen Vertrag beziehen muss und nicht nur auf die Teile, die Deutschland betreffen.

Der Rang des übernommenen Völkervertragsrechts ist in Art. 59 Abs. 2 GG nicht ausdrücklich bestimmt<sup>18</sup>. Er wird aber einhellig aus dem Rang des Vertragsgesetzes abgeleitet. Da es ein einfaches Bundesgesetz sei, habe auch das Völkervertragsrecht den Rang einfachen Bundesrechts. Denn, so die Begründung, ein Bundesgesetz könne nur den Rang vermitteln, den es selbst habe<sup>19</sup>. Aber das ist ein Trugschluss.

Ein Gesetz kann durchaus Rechtswirkungen auf einer ranghöheren Ebene haben, sofern das höherrangige Recht das vorsieht. Auf diesem Prinzip beruhen Art. 23 und 24 GG. Es geht dort um die Übertragung von Hoheitsrechten auf die EU oder auf zwischenstaatliche Einrichtungen. Sie erfolgt durch einfaches Bundesgesetz (Art. 23 Abs. 1 Satz 2, 24 Abs. 1 GG), aber mit verfassungsrechtlicher Wirkung. Deshalb würde ein späteres einfaches Bundesgesetz, das die Übertragung aufhebt, gegen Art. 23 oder Art. 24 GG verstoßen und wäre verfassungswidrig<sup>20</sup>. Und in gleicher Weise entscheidet über die Zulässigkeit eines treaty override nicht das Vertrags-, sondern das Grundgesetz.

## III. Das Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes

Das Rechtsstaatsprinzip ist ein allgemeiner Rechtsgrundsatz. Daraus ergeben sich als Subprinzipien ein allgemeines Willkürverbot, das Differenzierungen ohne sachlichen Grund verbie-

5 Daragan, IStR 1998 S. 225. Ferner Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Einl. Rdn. 205; Rust/Reimer, IStR 2005 S. 843.

6 BVerfG vom 22. 10. 1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73 S. 339 (375) = DB 1987 S. 272; vom 14. 10. 2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111 S. 307 (318 f.).

7 Für die DBA besteht außerdem eine einfachrechtliche Geltungsanordnung in § 2 Abs. 1 AO.

8 Nachweise bei Jarass, in: Jarass/Pieroth, GG, 11. Aufl., Art. 59 GG Rdn. 17.

9 Jarass, a.a.O. (Fn. 8), Art. 25 GG Rdn. 1a, 15.

10 Anschütz, Die Verfassung d. Deutschen Reichs, 11. Aufl., Art. 4 WRV Anm. 1.

11 Geiger, Grundgesetz und Völkerrecht, 5. Aufl., § 35 V 2, S. 151. Zu Art. 4 WRV vgl. Kalberlah, Die Rechtsnatur der „allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechts“ gem. Artikel 4 der Weimarer Reichsverfassung, Diss., S. 90.

12 BVerfG vom 29. 5. 1974 – 2 BvL 52/71, BVerfGE 37 S. 271 (279) = DB 1974 S. 1663; vom 14. 10. 2004, a.a.O. (Fn. 6), BVerfGE 111 S. 307. Für Verfassungsrang Wassermeyer/Schönfeld, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 20 ASTG Rdn. 48.

13 BFH vom 14. 2. 1975 – VI R 210/72, BStBl. II 1975 S. 497 = DB 1975 S. 1299; Vogel, a.a.O. (Fn. 5), Einl. Rdn. 14.

14 Jarass, a.a.O. (Fn. 8), Art. 25 GG Rdn. 6; König, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, Art. 25 Rdn. 18 f.; Bron, IStR 2007 S. 431; Kempf/Bandl, DB 2007 S. 1377; Frotscher, a.a.O. (Fn. 2), S. 696.

15 Nach Art. 45 Abs. 3 WRV, der Vorgängervorschrift, wurde die Zustimmung des Reichstags verlangt, ohne deren Rechtscharakter zu benennen. In der Praxis erfolgte die Zustimmung durch Reichsgesetz (Anschütz, a.a.O. [Fn. 10], Art. 45 WRV Anm. 8).

16 Es wird auch Zustimmungsgesetz genannt.

17 Geiger, a.a.O. (Fn. 11), § 36 Abs. 2 Satz 1, S. 155.

18 Vogel, a.a.O. (Fn. 5), Einl. Rdn. 59. Ebenso Becker, NVwZ 2005 S. 289 (291).

19 Kempen, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl., Art. 59 Rdn. 92; Steinberger, in: HStR Bd. VII, § 173 Rdn. 53.

20 Rojahn, in: v. Münch/Kunig, GG, 5. Aufl., Art. 24 GG Rdn. 35.

tet<sup>21</sup>, und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wonach eine staatliche Maßnahme erforderlich und im engeren Sinne verhältnismäßig gleich angemessen sein muss<sup>22</sup>. Sie gelten nicht nur über Art. 20 Abs. 3 GG für das einfache Bundesrecht, sondern auch auf der Ebene des Grundgesetzes selbst. Das folgt aus Art. 79 Abs. 3 GG, der auf einer überverfassungsrechtlichen Metaebene dem Rechtsstaatsprinzip einen gegenüber dem sonstigen Verfassungsrecht höheren Rang zuerkennt<sup>23</sup>.

Deshalb stellt sich die Frage, ob der Zwischenrang, den die allgemeinen Regeln des Völkerrechts genießen, in folgerichtiger Fortführung dieser Entscheidung des Verfassungsgesetzgebers auch den besonderen Regeln des Völkerrechts zukommen muss.

Einer Gleichbehandlung steht nicht entgegen, dass die allgemeinen Regeln des Völkerrechts nach Art. 25 Satz 1 GG ohne Weiteres in das Bundesrecht übernommen werden, und die besonderen Regeln des Völkerrechts in einem völkerrechtlichen Vertrag nur dann im Bundesrecht gelten, wenn das durch ein Bundesgesetz angeordnet wird (Art. 59 Abs. 2 GG). Entscheidend ist nicht die Art und Weise der Übernahme, sondern die materielle Qualität des übernommenen Völkerrechts. Insoweit besteht jedoch kein Unterschied zwischen den allgemeinen und den besonderen Regeln des Völkerrechts. Beide unterscheiden sich zwar im Geltungsumfang, sind aber ansonsten gleichwertig. Die allgemeinen Regeln sind kein besseres, die besonderen Regeln kein geringeres Völkerrecht.

Wegen der rechtlichen Gleichwertigkeit der völkerrechtlichen Regeln gibt es keinen sachlichen Grund, hinsichtlich ihrer Geltung im deutschen Recht zu differenzieren. Deshalb verlangt das überverfassungsrechtliche rechtsstaatliche Gebot der folgerichtigen Fortführung einer einmal getroffenen verfassungsgesetzgeberischen Entscheidung, die übernommenen allgemeinen und besonderen Regeln des Völkerrechts gleich zu behandeln. Beiden kommt daher ein Zwischenrang zu<sup>24</sup>.

Methodisch lässt sich das Ergebnis darstellen, indem Art. 25 Satz 2 GG analog auf die nach Art. 59 Abs. 2 GG übernommenen besonderen Regeln des Völkerrechts angewendet wird. Für diese Analogie spricht auch der Grundsatz „*pacta sunt servanda*“<sup>25</sup>, der als allgemeine Regel des Völkerrechts Bestandteil des Bundesrechts ist und einen Zwischenrang genießt. Er verwandelt zwar die einzelnen Normen völkerrechtlicher Verträge nicht in allgemeine Regeln des Völkerrechts mit Vorrang vor dem innerstaatlichen Recht<sup>26</sup>. Aber er verlangt auch innerstaatlich, dass Deutschland seine Vertragspflichten aus einem DBA erfüllt, was nur möglich ist, wenn das DBA innerstaatlich so gilt, wie es völkerrechtlich vereinbart worden ist.

#### IV. Das Rechtsstaatsprinzip des Unionsrechts

Die Gleichbehandlung der allgemeinen und der besonderen Regeln übernommenen Völkerrechts wird auch durch das Unionsrecht gefordert.

Die allgemeinen Regeln des Völkerrechts binden auch ohne eine ausdrückliche Übernahmeanordnung die Union und ihre Organe und mit Vorrang vor dem Sekundärrecht<sup>27</sup>. Nach Art. 216 Abs. 2 AEUV<sup>28</sup> binden auch die von der Union abgeschlossenen völkerrechtlichen Übereinkünfte, worunter alle Völkerrechtsverträge zu verstehen sind<sup>29</sup>, und die ein integraler<sup>30</sup> Bestandteil des Unionsrechts sind<sup>31</sup>. Diese Bindung wirkt sich auch auf die Gesetzgebung der Union nach Art. 288 AEUV aus. Ein Gesetzgebungsakt, der gegen einen Vertrag verstößt, ist nichtig, sofern er sich nicht aufrechterhalten lässt, weil er in Übereinstimmung mit dem Vertrag ausgelegt werden kann<sup>32</sup>.

Wie schon zuvor Art. 288 Abs. 2 EWG und Art. 300 Abs. 7 EG gibt auch Art. 216 Abs. 2 AEUV den Rang des bindenden Völkerrechts nicht ausdrücklich an. Aber er ist geklärt. Nach st. Rspr. des EuGH hat es einen *Zwischenrang*<sup>33</sup>: Gleich den allgemeinen Regeln des Völkerrechts gehen auch die Regeln in den Völkerrechtsverträgen dem primären Unionsrecht im Rang nach und dem sekundären Unionsrecht im Rang vor<sup>34</sup>. Der EuGH hat den Zwischenrang, der den allgemeinen und der besonderen Regeln des Völkerrechts im Unionsrecht zukommt, nie näher begründet, sondern als offensichtlich vorausgesetzt. Das ist auch richtig. Den Rang des Primärrechts können sie nicht haben, und die im Primärrecht vorgesehene Bindung an die Verträge bestünde nicht, wenn sich die Organe der Union über einen Vertrag hinwegsetzen könnten, indem sie abweichendes Sekundärrecht setzen.

Nun gilt Art. 216 Abs. 2 AEUV für die deutschen DBA nicht unmittelbar. Die Frage eines Anwendungsvorrangs des Unionsrechts kann sich somit nur indirekt stellen, und zwar über Art. 2 Satz 1 EUV. Danach gründet sich die Union auf Werte, zu denen die Rechtsstaatlichkeit gehört. Sie bestimmen über Art. 4 Abs. 3 EUV das Recht der Mitgliedstaaten<sup>35</sup>.

Der Begriff der Rechtsstaatlichkeit passt an sich nicht genau, da die Union kein Staat ist. Worum es geht, ist dennoch klar. Gemeint ist die Bindung der Organe der Union an das Recht der Union. Es geht um die Herrschaft des Rechts (*rule of law*)<sup>36</sup>. Wie im deutschen Recht sind ein allgemeines Willkürverbot<sup>37</sup> und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit<sup>38</sup> Grundelemente des unionsrechtlichen Rechtsstaatsprinzips. Auch sie verlangen eine Gleichbehandlung der allgemeinen und der besonderen Regeln des Völkerrechts. Denn eine Unterscheidung wäre mangels

21 Sommermann, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl., Art. 20 Rdn. 305.

22 Jarass, a.a.O. (Fn. 8), Art. 20 GG Rdn. 31c und 80 ff. – m. umf. N. zur Rspr. des BVerfG.

23 Hain, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, 6. Aufl., Art. 79 GG Rdn. 31, 109; Jarass, a.a.O. (Fn. 8), Art. 79 Rdn. 6, m. w. N.

24 A. A. BVerfG vom 14. 10. 2004, a.a.O. (Fn. 6), BVerfGE 111 S. 307 (329) zur EMRK.

25 Nach Wassermeyer/Schönfeld (a.a.O. [Fn. 12]), § 20 AStG Rdn. 48, m. w. N.) steht der Grundsatz einem treaty override entgegen.

26 BVerfG vom 9. 6. 1971 – 2 BvR 225/69, BVerfGE 31 S. 145 (178) = DB 1971 S. 1651.

27 Zu ihrer Verbindlichkeit vgl. EuGH vom 24. 11. 1992 – Rs. C-286/90, *Poulsen und Diva Navigation*, EuGHE 1992 S. I-6019, Rdn. 9; vom 16. 6. 1998 – Rs. C-162/96, *Racke*, EuGHE 1998 S. I-3688, Rdn. 48.

28 Ob Art. 216 Abs. 2 AEUV die gleiche Übernahmefunktion wie Art. 59 Abs. 2 GG hat, ist umstritten. Zum Meinungsstand vgl. Kirsten Schmalenbach, in: Calliess/Ruffert, EUV AEUV, 4. Aufl., Art. 216 AEUV Rdn. 31.

29 Kirsten Schmalenbach, a.a.O. (Fn. 28), Art. 216 AEUV Rdn. 25.

30 Die zunächst verwendete Terminologie, es handle sich um einen „integrierenden“ Bestandteil, beruht auf einem Übersetzungsfehler. Vgl. nunmehr EuGH vom 10. 1. 2006 – Rs. C-344/04, *IATA u. a.*, EuGHE 2006 I-403, Rdn. 36; vom 8. 3. 2007 – Rs. C-447/05 und Rs. C-448/05, *Thomson Multimedia und Verstel France*, EuGHE 2007 S. I-2049, Rdn. 30.

31 EuGH vom 30. 4. 1974 – Rs. C-181/73, *Haegemann*, EuGHE 1974 S. 449, Rdn. 2/6; vom 30. 9. 1987 – Rs. C-12/86, *Demirel*, EuGHE 1987 S. 3719, Rdn. 7.

32 EuGH vom 24. 6. 1993 – Rs. C-90/92, *Dr. Tretter*, EuGHE 1993 S. I-3569, Rdn. 11; vom 10. 9. 1996 – Rs. C-61/94, *Kommission/Deutschland*, EuGHE 1996 S. I-3989, Rdn. 52.

33 So Generalanwältin Kokott in Rdn. 27 ihrer Schlussanträge vom 6. 10. 2005 – Rs. C-311/04, *Algemene Scheeps Agentur Dordrecht BV*.

34 EuGH vom 10. 1. 2006, a.a.O. (Fn. 30), EuGHE 2006 S. I-403, Rdn. 35; vom 12. 1. 2006 – Rs. C-311/04, *Algemene Scheeps Agentur Dordrecht BV*, EuGHE 2006 S. I-609, Rdn. 25.

35 Dazu Ritter, NJW 2010 S. 1110.

36 Allgemeine Meinung, vgl. Calliess, in: Calliess/Ruffert, EUV AEUV, 4. Aufl., Art. 2 EUV Rdn. 25; Geiger, in: Geiger/Kotzur, EUV, AEUV, 5. Aufl., Art. 2 EUV Rdn. 3.

37 EuGH vom 25. 10. 1978 – Rs. C-125/77, *Koninklijke Scholten-Honing*, EuGHE 1978 S. 1991, Rdn. 23 ff.

38 Allgemeine Meinung, vgl. Calliess, a.a.O. (Fn. 36), Art. 2 EUV Rdn. 26; Geiger, a.a.O. (Fn. 36), Art. 2 EUV Rdn. 3.

eines sachlichen Grundes unverhältnismäßig und willkürlich. Deshalb gebietet es das Deutschland bindende unionsrechtliche Rechtsstaatsprinzip, dass Deutschland seine völkerrechtlichen Verträge ebenso achtet wie die Union die ihren.

### V. Ausnahmsloser Zwischenrang

Alle deutschen DBA haben einen strikten und ausnahmslosen Zwischenrang, auch die DBA mit Drittstaaten. Er gilt absolut und verdrängt jedes entgegenstehende einfache Bundesrecht. Deshalb besteht entgegen den Erwägungen des BFH<sup>39</sup> kein Raum für Bereichsausnahmen, in dem nach dem Grund und der Berechtigung eines treaty override gefragt wird: ob es der Verhinderung einer Nichtbesteuerung dienen soll oder der Verhinderung eines Missbrauchs oder der Verhinderung wessen auch immer. Diese Gesichtspunkte können nur bei der Anwendung der einzelnen DBA berücksichtigt werden.

### VI. Zusammenfassung

Die allgemeinen Regeln des Völkerrechts haben nach Art. 25 Satz 2 GG einen Zwischenrang unter dem Verfassungsrecht

und über dem einfachen Bundesrecht. Das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG, das nach Art. 79 Abs. 3 GG auch den Verfassungsgesetzgeber bindet, verlangt es, diesen Zwischenrang auch den nach Art. 59 Abs. 2 GG in das deutsche Recht übernommenen DBA zukommen zu lassen und Art. 25 Satz 2 GG auf sie analog anzuwenden.

Dieses Ergebnis wird auch vom Rechtsstaatsprinzip des Unionsrechts gefordert, das nach Art. 2 Abs. 1 EUV einer der grundlegenden Werte ist, auf die sich die Union gründet, und das nach Art. 4 Abs. 3 EUV auch die Mitgliedstaaten bindet.

Der Zwischenrang kommt allen deutschen DBA zu, auch den DBA mit Drittstaaten, und gilt ausnahmslos. Deshalb ist jedes Steuergesetz, das ein treaty override – aus welchem Grund auch immer – anordnet, verfassungswidrig und unionsrechtswidrig.

39 Vom 19. 5. 2010, a.a.O. (Fn. 4). Ebenso *Gosch*, IStR 2008 S. 414; *Trossen*, Anm. zu FG Düsseldorf vom 7. 12. 2010, a.a.O. (Fn. 1); *Mitschke*, DStR 2011 S. 2221.

## Verwaltungsanweisungen

### Einkommensteuer

#### Anwendung der Öffnungsklausel

OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 8. 8. 2011 – S 2255 A – 37 – St 218 ▶ **DB0459636**

Für die Anwendung der Öffnungsklausel nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG ist erforderlich, dass der Stpfl.

- bis zum 31. 12. 2004
- über einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren
- Beiträge oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung

gezahlt hat. Weist der Stpfl. diese Voraussetzungen nach, wird die Rente, soweit sie auf Beiträgen oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung beruht, mit dem günstigeren Ertragsanteil besteuert.

#### I. Beiträge bis zum 31. 12. 2004

Es wird teilweise die Ansicht vertreten, entgegen dem Gesetzeswortlaut seien auch Beiträge an berufsständische Versorgungswerke, die nach dem 31. 12. 2004 entrichtet werden, in die Ermittlung der erhöhten Beitragsleistungen einzubeziehen. Diese Auffassung wird von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nicht geteilt (vgl. Rdn. 179, 186 des BMF-Schreibens vom 13. 9. 2010, DB0364355, Anhang Ia II EStH 2010). Der Gesetzeswortlaut und die mit der Öffnungsklausel verfolgte gesetzliche Intention sind insoweit eindeutig.

Die Öffnungsklausel wurde eingeführt, um eine Zweifachbesteuerung auch in außergewöhnlichen Fällen auszuschließen. Eine derartige Zweifachbesteuerung tritt durch den mit dem AltEinkG verbesserten Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen ab dem Jahr 2005 nicht mehr auf. Für die Anwendung der Öffnungsklausel ist somit ausschließlich auf Vz. vor dem 1. 1. 2005 abzustellen.

Die Verwaltungsmeinung wurde durch die BFH-Urteile vom 19. 1. 2010 – X R 53/08, BStBl. II 2011 S. 567 = DB0349079 und vom 4. 2. 2010 – X R 58/08, BStBl. II 2011 S. 579 = DB0350296 bestätigt. Die gegen das BFH-Urteil vom 19. 1. 2010 – X R 53/08 (a.a.O.) eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde durch Beschluss vom 8. 4. 2011 – 2 BvR 844/10 wegen mangelnder Erschöpfung des Rechtswegs als unzulässig nicht zur Entscheidung angenommen.

#### II. Zehn-Jahres-Grenze

Es ist nicht erforderlich, dass die Beiträge oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung in einem zusammenhängenden Zeitraum von zehn Jahren gezahlt werden. Die erhöhten Beiträge müssen über einen Zeitraum von insgesamt zehn Jahren vor dem 1. 1. 2005 geleistet worden sein. Dabei ist auf das einzelne Kalenderjahr abzustellen (Rdn. 179 des o. g. BMF-Schreibens).

Weiterhin ist nicht erforderlich, dass die erhöhten Beiträge an einen Versorgungsträger gezahlt wurden, sondern die erforderlichen zehn Jahre können auch durch Einzahlungen an mehrere Versorgungsträger erreicht werden. Für die Frage, ob in einem Jahr Beiträge oberhalb des Höchstbeitrags geleistet wurden, sind sämtliche Beiträge an die gesetzliche Rentenversicherung, an landwirtschaftliche Alterskassen und an berufsständische Versorgungseinrichtungen zusammenzurechnen, die dem einzelnen Jahr zuzurechnen sind.

Im Hinblick auf die Frage, welche Beitragszahlungen wann zu berücksichtigen sind, kam es aus Sicht der Finanzverwaltung bislang maßgeblich darauf an, „in“ welchem Jahr die Beiträge gezahlt wurden, da sich die steuerliche Berücksichtigung der Beiträge nach dem sog. Abflussprinzip (§ 11 EStG) richtete. Der BFH hat sich nunmehr mit Urteilen vom 19. 1. 2010 – X R 53/08 (a.a.O.), vom 4. 2. 2010 – X R 58/08 (a.a.O.) und vom 18. 5. 2010 – X R 1/09 (BFH/NV 2010 S. 1803) ausdrücklich gegen diese Verwaltungsauffassung ausgesprochen. Entschei-