

Wissenschaftliche Schriftleiter:
Univ.-Prof. Dr. Klaus-Dieter Driën, RiFG
Dr. Gerhard Ege, AbtDir a. D.
Prof. Dr. Wulf Goette,
Vors. RiBGH a. D./RA
Prof. Dr. Dietmar Gosch,
Vors. RiBFH a. D./RA/StB
Franz Hruschka, Ltd. RegDir

DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 26
Seiten 1329 – 1376
57. Jahrgang • 29. Juni 2019

Wissenschaftliche Schriftleiter:
Prof. Dr. Christian Kaeser, RA
Dr. Walter Niemann, RA/StB/WP
Prof. Dr. Thomas Rödder, StB/WP
Dr. Christian Sistermann, RA/StB
Dr. Holger Stein, StB
Dr. Matthias Winter

Begründer und Mitwirkende:
Dr. Hans Flick, RA † · Paul G. Flockermann, MinDir a. D. † · Dr. Klaus Heilgeist, StB/WP · Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof, RiBVerfG a. D.
Prof. Dr. h.c. Rudolf Mellinshoff, Präsident des BFH · Dr. Max Rid, Vors. Richter am BFH a. D.

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Rechtsstaatsprinzip der Union und Treaty Override

Dr. Hanspeter Daragan*

Das BVerfG¹ hat entschieden, dass das Rechtsstaatsprinzip des GG einem Treaty Override nicht entgegensteht. Aber noch nicht entschieden ist, ob das Rechtsstaatsprinzip der Union dem entgegensteht.² Denn der EuGH beurteilt das Verhältnis von Völkervertragsrecht und internem Recht für die Union anders als das BVerfG für Deutschland. Nach seiner Rechtsprechung haben völkerrechtliche Verträge der Union intern einen Zwischenrang, vergleichbar mit dem Zwischenrang, der nach Art. 25 GG nur den allgemeinen Regeln des Völkerrechts zukommt. Das wirft die Frage auf, ob sich dieser interne Zwischenrang völkerrechtlicher Verträge – oder des Völkerrechts, das aus ihnen entstanden ist – aus dem auch für die Mitgliedsstaaten verbindlichen Rechtsstaatsprinzip des Art. 2 Abs. 1 EUV ergibt, so dass die DBA Deutschlands zwar nicht verfassungsrechtlich, wohl aber unionsrechtlich vor einem Treaty Override geschützt sind.

1. Einführung

Art. 2 Abs. 1 EUV nennt Werte, auf denen die Union beruht. Dazu gehört nach der deutschsprachigen Fassung die Rechtsstaatlichkeit. Andere Mitgliedsstaaten benutzen den Begriff des Rechtsstaats, so die Mitgliedsstaaten des romanischen Sprachraums³, andere Mitgliedsstaaten des germanischen Sprachraums⁴ und die Mitgliedsstaaten des slawischen Sprachraums.⁵

Nach der Rechtsprechung des EuGH⁶ sind die Bestimmungen des Unionsrechts im Licht der Fassungen in allen

Sprachen der Union einheitlich auszulegen und anzuwenden. Weichen die Sprachfassungen voneinander ab, muss die Vorschrift anhand der allgemeinen Systematik und des Zwecks der Regelung ausgelegt werden.

Die Union ist kein Staat, sie kann daher formal auch kein Rechtsstaat sein. Aber sie handelt nach den Regeln, deren Geltung und Anwendung einen Staat zu einem Rechtsstaats machen.⁷ Deshalb sind die Begriffe Rechtsstaat und Rechtsstaatlichkeit inhaltlich gleich⁸ und können synonym verwendet werden. Denn die Union ist eine verfasste⁹ Rechtsunion¹⁰, die sich namentlich auf den Wert des Rechtsstaats gründet.¹¹

Die Frage, ob das Unionsrecht einem Treaty Override entgegensteht, ist bisher unter dem Aspekt der Grundfreiheiten diskutiert worden, der Niederlassungsfreiheit des Art. 43 AEUV und der Niederlassungsfreiheit des Art. 59 AEUV – oder ihren Vorgängern im Gemeinschaftsrecht.¹² Der EuGH

7 *Hilf/Schorkopf* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union: EUV/AEUV, Stand Sept. 2013, EUV Art. 2 Rn. 34; *Pech* Jean Monnet Working Paper 04/2009, 18.

8 *Bieber/Kotzur* in Bieber/Epiney/Haag/Kotzur, Die Europäische Union, 12. Aufl. 2016, § 3 Rn 17; *Callies* in Callies/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, EUV Art. 2 Rn. 26; *Pech* Jean Monnet Working Paper 04/2009, 47; *Pechstein* in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, EUV Art. 2 Rn. 6.

9 Die Union hat eine Verfassung, die sich aus den Verträgen ergibt, also dem EUV und dem AEUV (EuGH v. 6.3.2018 – C-284/16, NJW 2018, 1663 Rn. 33 – *Achmea*). Ferner *Bieber/Kotzur* (Fn. 8), § 3 Rn. 1 ff.; *Pech* Jean Monnet Working Paper 04/2009, passim; *Tuori*, European Constitutionalism, 2015, passim.

10 StRspr; aus neuerer Zeit: EuGH v. 6.10.2015 – C-362/14, NJW 2015, 3151 Rn. 60 – *Schrems*; v. 27.2.2018 – C-64/16, EuZW 2018, 469 Rn. 31 – *Associação Sindical*; v. 25.7.2018 – C-216/18 PPU, BeckRS 2018, 16206 Rn. 49 – *LM*. Zuvor sprach der EuGH (v. 23.4.1986 – C-294/83, Slg. 1986, 1339, BeckRS 2004, 72996 – *Les Verts*) von einer Rechtsgemeinschaft.

11 EuGH v. 19.7.2016 – C-455/14 P, BeckRS 2016, 81565 Rn. 41 – *H/Rat und Kommission*; v. 28.3.2017 – C-72/15, EuZW 2017, 529 Rn. 72 – *Rosneft*.

12 *Forsthoff* IStR 2006, 509; *Frotscher* FS Schaumburg, 2009, 687, zustimmend FG Bremen v. 10.2.2011 – 1 K 20/10 (3), DSStRE 2011, 679; FG München v. 19.7.2011 – 8 V 3774/10, EFG 2012, 522, BeckRS 2011, 96573; *Gosch* IStR 2008, 413; *Hahn* IStR 2011, 863; *Kofler* IStR 2011, 668; *Musil* FR 2011, 149 und *Musil* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2019, Einführung Rn. 77; *Schwenke* in Wassermeyer, DBA, Stand Jan. 2015, MA Vor Art. 1 Rn. 106 ff.

* Dr. Hanspeter Daragan ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht in Bremen.

1 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, DSStR 2016, 359 mAnm Mitschke.

2 Dazu schon *Daragan* DB 2011, 2681.

3 „État de droit“ in der französischen Fassung.

4 In der niederländischen Fassung „rechtsstaat“; in der englischen Fassung wird der Begriff der „rule of law“ verwendet.

5 In der slowakischen Fassung „právny štát“.

6 EuGH v. 12.10.2017 – C-404/16, DSStRE 2018, 543 – *Lombard Lizing Zrt*; v. 17.5.2017 – C-48/16, BB 2017, 1420, BeckRS 2017, 109929 – *ERGO Post'ovňa*.

hat die Zulässigkeit eines Treaty Override mit der Begründung bejaht, das Gemeinschaftsrecht schreibe für die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft keine allgemeinen Kriterien vor.¹³ Auf das Rechtsstaatsprinzip ist er nicht eingegangen. Auch in einer späteren Entscheidung¹⁴ hat er sich damit nicht befasst, sondern nur mit der Unionstreuepflicht nach Art. 4 Abs. 3 EUV, die einem Treaty Override nicht entgegensteht.

2. Rechtsstaat und Rechtsgewinnung

Für einen Rechtsstaat bestehen Vorgaben nicht nur bei der Rechtsanwendung, sondern auch für die Rechtsgewinnung, um die es hier geht. Sie ergibt das für einen Rechtsstaat verbindliche Recht.¹⁵ Sie bestimmt außerdem die Stellung des gefundenen Rechts in der Normenhierarchie des Rechtsstaats und sein Verhältnis zu dem von dem Rechtsstaat selbst gesetzten Recht.¹⁶

Völkerrecht kann zu diesem verbindlichen Recht gehören. Davon geht auch die Europäische Kommission für Demokratie durch Recht aus, besser bekannt als Venedig-Kommission.¹⁷ Sie kommt zu dem Ergebnis, dass das Rechtsstaatsprinzip ein Prinzip mit universeller Gültigkeit ist. Jeder Adressat hat dafür Sorge zu tragen, dass seine völkerrechtlichen Verträge als Teil seines Rechts in seiner Rechtsordnung vollständig verbindlich sind. Das bedeutet aber nicht, dass sie immer Vorrang vor seiner Verfassung oder dem von ihm gesetzten Recht haben müssen.¹⁸

Es geht also darum, ob sich aus dem Rechtsstaatsprinzip der Union für die Union und für die Mitgliedsstaaten eine Bindung an die eigenen völkerrechtlichen Verträge ergibt oder, je nach Sichtweise, an das durch sie geschaffene Völkerrecht, die bei der eigenen Rechtssetzung zu beachten ist. Das führt zu drei Fragen: Die erste Frage ist, ob die Union bei ihrer internen Rechtssetzung an ihre völkerrechtlichen Verträge gebunden ist und davon nicht abweichen kann. Bejaht man sie, stellt sich die zweite Frage, ob diese Bindung auf dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 2 Abs. 1 EUV beruht. Ist auch sie zu bejahen, stellt sich die dritte Frage, ob dieses Rechtsstaatsprinzip für die Mitgliedsstaaten so verbindlich ist, dass sie unionsrechtlich an ihre völkerrechtlichen Verträge

gebunden sind und bei ihrer internen Rechtssetzung davon nicht abweichen können.

3. Völkervertragsrecht als Rechtsquelle

Das Rechtsstaatsprinzip des deutschen Rechts und das Rechtsstaatsprinzip des Unionsrechts stimmen darin überein, dass völkerrechtliche Verträge Rechtsquellen sind, aus denen sich mit ihrem Wirksamwerden intern verbindliches Recht ergibt.

Die völkerrechtlichen Verträge Deutschlands binden den Bund und über Art. 31 GG auch die Länder. Das Zustimmungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 GG hat nach allgemeiner Meinung eine Doppelfunktion: Es ermächtigt die Exekutive zum Abschluss des Vertrags und ordnet die innerstaatliche Verbindlichkeit des Vertrags an.¹⁹ Allerdings ist zu differenzieren: Die Ermächtigung zum Abschluss bezieht sich auf den Vertrag im Ganzen, die innerstaatliche Verbindlichkeit nicht. Denn der Vertrag begründet Rechte und Pflichten beider Vertragsstaaten, so dass die Ermächtigung die Rechte und Pflichten beider Vertragsstaaten zum Gegenstand haben muss. Gegenstand innerstaatlicher Gesetzgebung können jedoch nur die Deutschland betreffenden Rechte und Pflichten sein, nicht auch die des anderen Vertragsstaats. Denn andernfalls würde gegen seine territoriale Souveränität und damit gegen Art. 25 GG verstoßen.²⁰

Die Besteuerung als Eingriff in Grundrechte eines Steuerpflichtigen bedarf einer gesetzlichen Ermächtigung, wie sich aus Art. 20 Abs. 3 GG ergibt. Die Beschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts in einem DBA sind unmittelbar anwendbare Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen. Sie sind daher, wie jede andere Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung auch, von Amts wegen zu beachten. Dafür ist nicht vorausgesetzt, dass einem DBA eine völkerrechtliche Drittwirkung zugunsten der Steuerpflichtigen zukommt.²¹

Die völkerrechtlichen Verträge der Union binden nach Art. 216 Abs. 2 AEUV die Union und die Mitgliedsstaaten. Sie sind mit ihrem Wirksamwerden ein integraler Bestandteil des Unionsrechts.²²

4. Völkervertragsrecht in der Normenhierarchie

Das deutsche Recht und das Unionsrecht enthalten also beide den Rechtssatz, dass ihre wirksam gewordenen völkerrechtlichen Verträge intern verbindlich sind. Aber damit endet die Einigkeit auch schon. Denn die Stellung dieser Völkerrechtsverträge in der internen Normenhierarchie bestimmen das deutsche Rechtsstaatsprinzip und das Rechtsstaatsprinzip der Union diametral anders. Diese Divergenz ist dem

¹³ EuGH v. 12.5.1998 – C-336/96, DStRE 1998, 445 – *Gilly*; v. 6.12.2007 – C-298/05, DStR 2007, 2308 – *Columbus Container*.

¹⁴ EuGH v. 19.9.2012 – C-540/11, IStR 2013, 307 mAnm *Tippelhofer – Levy*.

¹⁵ Die „rule of law“ des englischen Rechts ist ohne Bezug zur Gesetzgebung. Denn der Grundsatz der Sovereignty of Parliament gibt dem Parlament freie Hand. Verfassungsrechtlich unterliegt es keinen Bindungen und kann Gesetze beliebigen Inhalts erlassen (*Bingham*, *The Rule of Law*, 2011, 162). In einem außerenglischen Kontext besteht diese Einschränkung nicht, hier sind die „rule of law“ und das Rechtsstaatsprinzip Synonyme.

¹⁶ Zur Normenhierarchie als Element der Rechtsstaatlichkeit im Unionsrecht s. *Schmahl* in Schulze/Zuleeg/Kadelbach, *Europarecht*, 3. Aufl. 2015, § 6 Rn. 12.

¹⁷ *Venice Commission*, *Rule of Law Checklist*, Study No. 711/2013 v. 11.–12.3.2016 (entsprechend: [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD\(2016\)007-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL-AD(2016)007-e)). Zitiert wird nach dem englischen Text.

¹⁸ *Venice Commission* (Fn. 17), 5 f., 12.

¹⁹ Um die richtige Begründung des Ergebnisses streiten die Transformations-, die Adoptions- und die Vollzugslehre (*Geiger*, GG und Völkerrecht, 6. Aufl. 2013, 150, 163 ff.). Das BVerfG spricht in Rn. 46 seines Urts. v. 15.12.2015 (2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, DStR 2016, 359 mAnm *Mitschke*) von einem Rechtsanwendungsbefehl.

²⁰ *Streinz* in *Sachs*, GG, 8. Aufl. 2018, Art. 25 Rn. 54.

²¹ Dazu *Frotscher* (Fn. 12), 694.

²² StRSpr seit EuGH v. 30.4.1974 – C-181/73, Slg. 1974, 449, BeckRS 1974, 106490 – *Haegeman*; aus neuerer Zeit: EuGH v. 27.2.2018 – C-266/16, BeckRS 2018, 1880 Rn. 46 – *Western Sahara*.

AUFsätze

unterschiedlichen Vorverständnis²³ über das Verhältnis von Völkerrecht und staatlichem Recht geschuldet. Die Stichworte dafür sind Dualismus und Monismus.²⁴

Das BVerfG sieht die Sache dualistisch.²⁵ Ausdruck hat das in seiner *Görgülü*-Entscheidung²⁶ gefunden. Danach liegt dem GG die klassische Vorstellung zu Grunde, dass es sich bei dem Verhältnis des Völkerrechts zum nationalen Recht um ein Verhältnis unterschiedlicher Rechtskreise handelt und dass die Natur dieses Verhältnisses aus der Sicht des nationalen Rechts nur durch das nationale Recht selbst bestimmt werden kann. Dieses Vorverständnis hat denknötwendig zur Folge, dass die allgemeinen Regeln des Völkerrechts nur deshalb einen Vorrang vor dem einfachen Gesetzesrecht haben, weil Art. 25 GG ihnen diesen Vorrang einräumt. Für die Regeln des besonderen Völkerrechts, das aus völkerrechtlichen Verträgen entsteht, gibt es keine vergleichbare Vorschrift. Das nach Art. 59 Abs. 2 GG erforderliche Zustimmungsgesetz hat den Rang eines einfachen Bundesgesetzes und kann daher dem völkerrechtlichen Vertrag keinen höheren Rang zuweisen als es selbst hat.²⁷ Der verbindlich gewordene Völkerrechtsvertrag hat demzufolge auch nur den Rang einfachen Bundesrechts.²⁸ Und dann kann sich der Gesetzgeber mit einem einfachen Bundesgesetz darüber hinwegsetzen.²⁹

Der EuGH hingegen sieht das Verhältnis von Völkerrecht und internem Recht monistisch.³⁰ Er urteilt in ständiger Rechtsprechung, dass die Union ihre Befugnisse unter Beachtung des gesamten Völkerrechts ausüben muss. Sie ist an die Regeln und Grundsätze des allgemeinen Völkerrechts und des Völkergewohnheitsrechts gebunden³¹, ohne dass es in ihrem Verfassungsrecht eine mit Art. 25 GG vergleichbare Vorschrift gibt. Sie ist auch an die Vorschriften der internationalen Übereinkünfte gebunden, die für sie wirksam sind.³² Zu Recht ist daher die Generalanwältin *Kokott* zu dem Ergebnis gekommen, dass die Union nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH ihre Befugnisse unter Beachtung des Völkerrechts ausüben muss und es dem EuGH obliegt zu prüfen, ob die Gültigkeit von Handlungen der Unionsorgane dadurch beeinträchtigt ist, dass sie einer Regel des Völkerrechts widersprechen.³³

23 Dazu *Esser*, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, 1970, passim.

24 Dazu *Herdegen*, Völkerrecht, 15. Aufl. 2016, § 22.

25 Leicht gemildert, sozusagen, durch das Prinzip der Völkerrechtsfreundlichkeit.

26 BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (318), NJW 2004, 3407.

27 Analog dem Satz des römischen Rechts „nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet“ also: „nulla lex plus iuris ad aliam legem attribuere potest quam ipsa habet.“

28 Kritisch dazu *Payandeh* NJW 2018, 1279.

29 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, DStR 2016, 359 mAnm *Mitschke*.

30 *Haag* in *Bieber/Epiney/Haag/Kotzur*, Die Europäische Union, 12. Aufl. 2016, § 30, 33 mwN; *Epiney* EuR Beiheft 2/2012, 25 mwN.

31 Obwohl es zu beidem keine Regelung wie Art. 216 Abs. 2 AEUV gibt (Anm. d. Verf.).

32 EuGH v. 27.2.2018 – C-266/16, BeckRS 2018, 1880 Rn. 47 – *Western Sahara*. So auch schon EuGH v. 21.12.2011 – C-366/10, NVwZ 2012, 226 Rn. 101 mwN – *ATAA*.

33 In dem *ATAA*-Verfahren C-366/10 Rn. 44 ihrer Schlussanträge v. 6.10.2011, BeckRS 2011, 81498.

Die nach Art. 216 Abs. 2 AEUV bestehende Bindung der Union an ihre völkerrechtlichen Verträge bedeutet, dass das Völkerrecht, das sich aus ihnen ergibt, unionsintern einen Zwischenrang hat³⁴, einen Nachrang nach dem Verfassungsrecht der Union aus den Verträgen und einen Vorrang vor dem von der Union gesetzten Sekundär- und Tertiärrecht. Zwar hat die Union keine DBA geschlossen, aber da die DBA keine Völkerrechtsverträge minderen Rechts sind, für die die allgemeinen Regeln des Völkervertragsrechts nicht gelten³⁵, würde für ein DBA der Union unionsrechtlich das Gleiche gelten wie für jeden anderen völkerrechtlichen Vertrag der Union auch: Das aus einem DBA entstandene und die Union bindende Völkervertragsrecht wäre ab seinem Inkrafttreten fester Bestandteil der Rechtsordnung der Union. Es würde wie jedes andere die Union bindende Völkervertragsrecht auch einen Zwischenrang genießen.

5. Unionsrechtliche Verbindlichkeit des Rechtsstaatsprinzips

Der Umfang einer rechtsstaatlichen Bindungswirkung des Völkervertragsrechts lässt sich nicht durch eine Zusammenschau der Verfassungsrechte der Mitgliedsstaaten gewinnen, die der EuGH³⁶ bevorzugt anwendet. Denn die Bindung an völkerrechtliche Verträge erstreckt sich nach dem Verfassungsrecht der einzelnen Mitgliedsstaaten von einer strikten Bindung mit Vorrang vor dem einfachen Gesetzesrecht, so nach Art. 55 der französischen Verfassung³⁷, bis zu einer Bindung als einfaches Bundesrecht nach Art. 59 Abs. 2 GG, das Gleichrang mit einem anderem einfachen Bundesrecht hat. Angesichts dieser Spannweite lässt sich daraus keine Vorgabe für das Rechtsstaatsprinzip des Unionsrechts ableiten. Vielmehr bleibt nur eine eigenständige Bestimmung des Rechtsstaatsprinzips und seiner Wirkungen durch den EuGH.

Nun kann man Art. 216 Abs. 2 AEUV als eine spezielle Regelung ansehen, die die unionsinterne Bindung mit Zwischenrang konstitutiv anordnet und daher den Umkehrschluss erlaubt, dass ohne sie diese Bindung nicht bestünde.³⁸ Man kann darin aber auch eine Regelung sehen, die nur das konkretisiert, was dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 2 Abs. 1 EUV inhärent ist.

Der EuGH hat wiederholt entschieden, dass der Grundsatz des effektiven gerichtlichen Rechtsschutzes dem Wesen des Rechtsstaats inhärent ist und in Art. 19 EUV konkretisiert

34 So Generalanwältin *Kokott* in Rn. 27 ihrer Schlussanträge v. 6.10.2005 – C-311/04, BeckRS 2011, 81498 und in Rn. 202 ihrer Stellungnahme v. 13.6.2014 – C-2/13, BeckEuRS 2014, 407775. *Hummer* in *Vedder/Heintschel* von *Heinegg*, Europäisches Unionsrecht, 2. Aufl. 2018, AEUV Art. 216 Rn. 24 f. spricht von der *Mezzanin*-Theorie.

35 Zum Begriff des völkerrechtlichen Vertrags s. *Heintschel von Heinegg* in *Ipsen*, Völkerrecht, 6. Aufl. 2014, § 10 Rn. 1. Ferner *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rn. 46.

36 EuGH v. 5.12.2017 – C-42/17, MwStR 2018, 172 mAnm *Oelmaier*, Rn. 53 – *M.A.S* und *M.B.*; v. 27.2.2018 – C-64/16, EuZW 2018, 469 Rn. 32, 36 – *Associação Sindical*.

37 Dazu *Roche*, *L'essentiel du Droit international public*, 8e édition, 2017, 49 f.

38 *Mögele* in *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, AEUV Art. 216 Rn. 49 spricht von einem Geltungs- und Anwendungsbefehl.

AUFsätze

wird.³⁹ Er ergibt sich also bereits aus dem Wert des Rechtsstaats des Art. 2 Abs. 1 EUV und wird nicht in Art. 19 EUV durch besondere Anordnung erst geschaffen. Er gilt daher aufgrund von Art. 2 Abs. 1 EUV selbständig, unabhängig von seiner Konkretisierung in Art. 19 EUV. Damit übereinstimmend kann man sagen, dass die Bindung der Union an das gesamte Völkerrecht ein Grundsatz ist, der dem Wert des Rechtsstaats des Art. 2 Abs. 1 EUV gleichermaßen inhärent ist, und in Art. 216 Abs. 2 AEUV nur konkretisiert wird. Auch dieser Grundsatz besteht selbständig, unabhängig von Art. 216 Abs. 2 AEUV.

Der sich aus dem Grundsatz der Bindung an das gesamte Völkerrecht ergebende interne Zwischenrang des eigenen Völkervertragsrechts ist ein Bestandteil des Rechtsstaatsprinzips der Union. Deshalb gilt er über Art. 2 Abs. 1 EUV auch für das Völkervertragsrecht der Mitgliedsstaaten in deren internem Recht. Denn es gilt für die Rechtssetzung der Union und der Mitgliedsstaaten jeweils umfassend. Dass es die Union nur bei der Setzung von Unionsrecht bindet, beruht darauf, dass die Union selbständig kein anderes Recht setzen kann. In gleicher Weise gilt es für die Mitgliedsstaaten umfassend, also nicht nur bei der Anwendung von Unionsrecht⁴⁰, sondern auch bei der eigenen Rechtssetzung. Aus diesem Grund genießen die deutschen DBA den sich aus dem Unionsrecht ergebenden Zwischenrang völkerrechtlicher Verträge. Ein Treaty-Override-Gesetz, das dagegen verstößt, ist somit unionsrechtswidrig. Es ist zwar nach deutschem Verfassungsrecht wirksam. Aber es darf auf Grund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts weder von den Finanzbehörden noch von den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit angewendet werden. Er besteht auch gegenüber dem deutschen Verfassungsrecht⁴¹, soweit dem nicht der aus Art. 23 Abs. 1 S. 3 iVm Art. 1 Abs. 1 und Art. 79 Abs. 3 GG abgeleitete Grundsatz der Verfassungsidentität entgegensteht.⁴² Zur Verfassungsidentität gehört das Rechtsstaatsprinzip des GG. Es steht jedoch im vorliegenden Zusammenhang dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts ua deshalb nicht entgegen, weil es selbst keine Aussage über eine Bindung Deutschlands an das Völkerrecht trifft.⁴³

6. Vorabentscheidung des EuGH

Dass dem Rechtsstaatsprinzip der Union Bedeutung für die Zulässigkeit eines Treaty Override zukommen kann, rechtfertigt ein Ersuchen nach Art. 267 AEUV um eine Vorabentscheidung des EuGH. Dafür muss das ersuchende Gericht, anders als bei einer Richtervorlage an das BVerfG nach

Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG, nicht von einer Unionsrechtswidrigkeit des entscheidungserheblichen Bundesgesetzes überzeugt sein. Es genügt, dass eine Auslegung von Art. 2 Abs. 1 EUV durch den EuGH notwendig ist, um die Wirkung des Rechtsstaatsprinzips der Union für die Bindung des ersuchenden Gerichts an ein Treaty-Override-Gesetz zu bestimmen. Denn sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem EuGH vorgelegten Fragen zu beurteilen, ist allein Sache des nationalen Gerichts.⁴⁴

Nach der Rechtsprechung des EuGH⁴⁵ ist eine Vorlage nur dann nicht erforderlich, wenn er die Vorlagefrage bereits beantwortet hat oder wenn eine gesicherte Rechtsprechung vorliegt, aus der sich die Antwort ergibt (*acte éclairé*), oder wenn kein vernünftiger Zweifel an der richtigen Auslegung des Unionsrechts besteht (*acte clair*). Keines dieser Kriterien ist hier erfüllt. Somit ist ein Vorabentscheidungsersuchen selbst dann möglich oder geboten, wenn das vorlegende Gericht der Überzeugung ist, das Rechtsstaatsprinzip der Union stehe einem Treaty Override nicht entgegen. Denn allgemeinverbindlich so entscheiden kann allein der EuGH. Und deshalb kann auch nur er entscheiden, ob ein deutsches Treaty Override generell unzulässig ist oder nur gegenüber einem anderen Mitgliedstaat der Union und ob es dafür ungeschriebene Rechtfertigungsgründe gibt⁴⁶, so wie bei einem Verstoß gegen die Niederlassungs- oder die Kapitalverkehrsfreiheit.⁴⁷

Ein Vorabentscheidungsersuchen ist auch wegen der umfassenden Bedeutung geboten, die dem Rechtsstaatsprinzip der Union zukommt oder zumindest zukommen kann. Es kann alle völkerrechtlichen Verträge Deutschlands betreffen, die unmittelbar geltende Bestimmungen enthalten, also self-executing sind. Die Bestimmung der Wirkung des Rechtsstaatsprinzips der Union auf ein Treaty-Override-Gesetz durch den EuGH kann daher Vorstufe eines umfassenden Paradigmenwechsels für die Bindung an das eigene Völkervertragsrecht in der deutschen Rechtswirklichkeit sein.

7. Fazit

Völkervertragsrecht hat im Unionsrecht einen Zwischenrang, einen Nachrang gegenüber dem Verfassungsrecht der Union und einen Vorrang gegenüber dem von der Union gesetzten Recht. Unionsrechtlich hat das für Deutschland verbindliche Völkervertragsrecht den gleichen Zwischenrang. Er ist dem Rechtsstaatsprinzip der Union alias Rechtsstaatlichkeitsprinzip inhärent, das nach Art. 2 Abs. 1 EUV auch für die Mitgliedsstaaten verbindlich ist, und wird in Art. 216 Abs. 2 AEUV nur konkretisiert, aber nicht konstitutiv angeordnet.

Dass das Rechtsstaatsprinzip der Union einem deutschen Treaty Override entgegensteht, kann allerdings bislang we-

39 EuGH v. 18.12.2014 – C-562/13, NVwZ-RR 2015, 155 Rn. 45 – *Abdida*; v. 6.10.2015 – C-362/14, NJW 2015, 3151 Rn. 95 – *Schrems*; v. 19.7.2016 – C-455/14 P, BeckRS 2016, 81565 Rn. 41 – *H/Rat und Kommission*; v. 28.3.2017 – C-72/15, EuZW 2017, 529 Rn. 72 – *Rosneft*; v. 27.2.2018 – C-64/16, EuZW 2018, 469 Rn. 32, 36 – *Associação Sindical*; v. 25.7.2018 – C-216/18 PPU, BeckRS 2018, 16206 Rn. 50 f. – *LM*.

40 So aber wohl *Schmahl* (Fn. 16), Rn. 26.

41 EuGH v. 5.2.1963 – C-26/62, Slg. 1963, 1, BeckRS 1963, 10 – *van Gend*; v. 15.7.1964 – C-6/64, Slg. 1964, 1251, BeckRS 1964, 105086 – *Costa*.

42 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvR 2735/14, BVerfGE 140, 317, NJW 2016, 1149.

43 BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, DStR 2016, 359 mAnm *Mitschke*, Rn. 78 ff.

44 EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/13, DStR 2018, 119 Rn. 40 – *Deister Holding*.

45 Zu den Kriterien für eine Vorlage s. aus neuester Zeit: EuGH v. 12.7.2012 – C-466/11, BeckRS 2012, 81606 – *Curra*; v. 4.10.2018 – C-416/17, EuZW 2018, 1038 mAnm *Kaufmann – Kommission/Frankreich*. Dazu *Linn/Pignot* IStR 2019, 87.

46 Dazu *Mitschke* DStR 2011, 2221.

47 S. die Darstellung von *Musil* (Fn. 12), Einführung Rn. 110 ff.

AUFsätze

der aus der Rechtsprechung des EuGH noch aus Art. 2 Abs. 1 EUV zweifelsfrei beantwortet werden. Somit kann nur der EuGH darauf verbindlich antworten. Um diese Antwort sollte er nach Art. 267 AEUV ersucht werden.

Das Ersuchen setzt nur voraus, dass ein Gericht der Finanzgerichtsbarkeit mit dem Verfasser der Auffassung ist,

dass das Rechtsstaatsprinzip der Union darüber entscheidet, ob die Exekutive und die Judikative in Deutschland an ein Treaty-Override-Gesetz gebunden sind. Ob diese Bindung besteht oder nicht, kann das vorliegende Gericht hingegen offenlassen. Die Auffassung des Verfassers in der Sache teilen muss es also nicht.