

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	21
§ 1 Einleitung	25
A. Einführung in den Untersuchungsgegenstand	25
I. Die Problematik des Treaty Shopping	25
1. Mechanismus der Dividendenbesteuerung und Funktion der Quellensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen	25
2. Treaty Shopping und Maßnahmen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung	26
3. Begriffliche Einordnung des Treaty Shopping in Bezug auf § 50d Abs. 3 EStG	30
a) Begriffliche Grundlagen	30
(1) Treaty Shopping	30
i. Direct-Conduit-Strategie	30
ii. Stepping-Stone-Strategie	31
iii. Quintett-Gestaltungen	32
(2) Rule Shopping	32
(3) Directive Shopping	33
b) Einordnung nach der Investitionsrichtung	33
(1) Outbound-Konstellation	34
(2) Inbound-Konstellation	34
II. Die Anti-Treaty/-Directive-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG	34
B. Gang und Ziel der Arbeit	38
§ 2 Steuersystematische Einordnung spezieller Missbrauchsverhinderungsvorschriften	41
A. Rechtliche Einordnung des Treaty bzw. Directive Shopping in das Spannungsfeld Steuerverhinderung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung	41
I. Steuerhinterziehung	41

II.	Steuerverhinderung	41
III.	Steuerungsmöglichkeit	42
B.	Mechanismen zur Verhinderung der Steuerumgehung	43
I.	Vorrang der Auslegung des potenziell umgangenen Steuergesetzes	44
	1. Institute der Auslegung und Rechtsfortbildung	44
	2. Exkurs: Innentheorie vs. Außentheorie.....	46
II.	Rechtliche Qualifikation von Missbrauchsverhinderungsvorschriften.....	49
	1. Typologie steuerrechtlicher Normen	49
	2. § 42 AO und allgemeiner nationaler Missbrauchsbeginn	51
	a) Unangemessene rechtliche Gestaltung	51
	b) Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten	53
	c) Kein Nachweis außersteuerlicher Gründe.....	53
	(1) Beweislast.....	53
	(2) Subjektives Element des allgemeinen Missbrauchsbeginns	54
	3. Spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschriften.....	54
	a) Merkmale spezieller Missbrauchsverhinderungsvorschriften.....	55
	(1) Zweckrichtung und Normtypus spezieller Missbrauchsverhinderungsvorschriften.....	55
	(2) Typisierung	56
	i. Typisierung der Unangemessenheit.....	56
	ii. Typisierung des Nichtbestehens der beachtlichen außersteuerlichen Gründe	57
	iii. Differenzierung nach dem Typisierungsgrad und dem Ausmaß des Missbrauchsverhinderungszwecks	57
	b) Missbrauchsverhinderungsvorschriften als Ergebnis eines Konflikts zwischen Steuerpflichtigen, Rechtsprechung und Finanzverwaltung	58
	(1) Der ständige „Wettlauf“ zwischen Steuerpflichtigen und Gesetzgeber	58

i.	Perspektive der Steuerpflichten	58
ii.	Perspektive der Finanzverwaltung.....	59
(2)	Beeinflussung des Konflikts durch die Finanzgerichtsbarkeit	61
(3)	Reaktion der Finanzverwaltung auf „unliebsame“ finanzgerichtliche Urteil	61
(4)	Konsequenzen punktueller Gesetzgebung	63
c)	Das Verhältnis spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften zu § 42 AO	64
§ 3	Methodische Probleme bei der Auslegung spezieller Missbrauchsverhinderungsvorschriften	67
A.	Verschiedene Regelungskreise als Auslegungsproblem.....	67
B.	Methodische Vorgehensweise bei der Auslegung spezieller Missbrauchsverhinderungsnormen	67
I.	Ermittlung des Norminhalts – „systematische Auslegung“	69
1.	Der klassische Auslegungskanon oder Ermittlung des Norminhalts	69
2.	Besonderheiten im Steuerrecht und im Besonderen bei spezialgesetzlichen Missbrauchsverhinderungsvorschriften	70
II.	Vereinbarkeit des Auslegungsergebnisses mit höherrangigem Recht – „systemkonforme Auslegung“	70
1.	Verfassungsrechtliche Bewertung.....	71
2.	Europarechtliche Bewertung.....	71
3.	Völkerrechtliche Bewertung	72
III.	Rechtsmethodische Konsequenzen bei Unvereinbarkeit mit höherrangigem Recht	73
§ 4	Geschichtliche Entwicklung der Verhinderung des Treaty Shopping in Deutschland.....	75
A.	Historischer Abriss zur Generalklausel des § 42 AO.....	75
I.	Gesetzgebungsakte seit der Reichabgabenordnung bis heute	75
1.	§ 5 RAO (1919) / § 10 RAO (1931)	75
2.	§ 6 StAnpG und § 42 AO 1977.....	76

3.	§ 42 AO seit dem Jahressteuergesetz 2008	76
II.	Skizzierung der Entwicklung der BFH-Rechtsprechung zur Generalklausel.....	77
B.	Rechtshistorie des Treaty Shopping und des § 50d Abs. 3 EStG.....	77
I.	Die Basisgesellschaften-Rechtsprechung des BFH	77
II.	Die Quintett-Rechtsprechung des BFH	79
III.	Das Monaco-Urteil des BFH.....	80
IV.	Der Erlass des § 50d Abs. 1a EStG	81
1.	Reaktion des Gesetzgebers auf die Monaco- Rechtsprechung.....	81
2.	Klarstellung durch den BFH oder Abkehr von der Monaco-Rechtsprechung	82
V.	Das Steueränderungsgesetz vom 20.12.2001	82
VI.	Die Hilversum-Rechtsprechung des BFH	83
1.	Hilversum I.....	83
2.	Hilversum II	83
VII.	Nichtanwendungserrlass: Das BMF-Schreiben vom 30.1.2006	84
VIII.	Die SOPARFI-Rechtsprechung	85
1.	Erstes SOPARFI-Urteil des FG Köln vom 16.3.2006	85
2.	Die SOPARFI-Entscheidung des BFH vom 28.1.2008.....	86
3.	Zweites SOPARFI-Urteil des FG Köln vom 28.4.2010	86
IX.	Neuregelung durch das Jahressteuergesetz 2007	86
X.	Vertragsverletzungsverfahren vom 18.3.2010	88
XI.	BMF-Schreiben vom 21.6.2010.....	89
XII.	Die Revidierung des § 50d Abs. 3 EStG durch das BeitrRLÜmsG vom 7.12.2011.....	89
XIII.	BMF-Schreiben v. 24.1.2012.....	91
C.	Kurzdarstellung weiterer spezieller Missbrauchsvorschriften mit vergleichbarer Gesetzeshistorie.....	91
I.	Vermeidung der Umgehung der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG	91
II.	Verhinderung der Nutzung von Verlustabzügen nach § 8 IV KStG bzw. § 8c KStG	92

III.	Verhinderung missbräuchlicher Einschaltung von Basisgesellschaften nach § 10 AStG	93
IV.	Verhinderung der Verlagerung von Fremdfinanzierungsaufwand nach § 4h EStG.....	93
D.	Zusammenfassung	94
I.	Ableitung einer kontinuierlichen Vorgehensweise von Legislative und Judikative	94
II.	Die Lehre von der Pfadabhängigkeit als Erklärungskonzept.....	95
§ 5	„Systematische Auslegung“ – Analyse und Auslegungsmöglichkeiten des § 50d Abs. 3 EStG	99
A.	Konzeption und Wirkungsweise des § 50d EStG.....	99
I.	Regelungsgegenstand und Anwendungsbereich	99
II.	Verfahren: Erstattungs- oder Freistellungsanspruch.....	99
III.	Sinn und Zweck des § 50d Abs. 3 EStG.....	100
IV.	Die Versagung des Erstattungs- bzw. Freistellungsanspruchs.....	101
B.	Tatbestand des § 50d Abs. 3 EStG: Prüfung der Entlastungsberechtigung.....	102
I.	Persönliche Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften.....	102
1.	Ausländische Gesellschaft.....	102
a)	Einordnung als Gesellschaft.....	102
b)	Einordnung als ausländisch	104
c)	Ausnahmen für börsennotierte Gesellschaften und ausländische Investmentvermögen	104
2.	Beteiligte Personen.....	105
a)	Beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Personen	105
b)	Mehrstöckige Beteiligungsstrukturen	107
II.	Sachliche Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (Funktionsvoraussetzungen).....	108
1.	Erste sachliche Entlastungsberechtigung – die eigene Wirtschaftstätigkeit der Zwischengesellschaft.....	108

a)	Bruttoerträge	109
b)	Eigene Wirtschaftstätigkeit.....	109
c)	§ 50d Abs. 3 S. 3 EStG.....	110
2.	Zweite sachliche Entlastungsberechtigung.....	111
a)	Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe i.S.v. § 50d Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EStG.....	112
(1)	Wirtschaftliche Gründe.....	113
(2)	Sonst beachtliche Gründe.....	114
b)	Angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb i.S.v. § 50d Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EStG.....	114
(1)	Für den Geschäftszweck angemessener Geschäftsbetrieb.....	114
(2)	Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	115
III.	Auslegung der neuen Aufteilungsklausel für die Höhe der Entlastungsberechtigung.....	116
1.	Ertragsbezogene Aufteilungsmethode	116
2.	Gesellschaftsbezogene Aufteilungsmethode	116
3.	Auswirkungen der unterschiedlichen Aufteilungsmethoden.....	116
a)	Praktische Unterschiede bei der Berechnung der Höhe der Entlastungsberechtigung.....	116
b)	Die Suche nach der „richtigen“ Aufteilungsmethode	117
IV.	Prüfungsreihenfolge.....	119
V.	Beweislast und Widerlegbarkeit des Missbrauchsvorwurfs.....	120
1.	Allgemeine Grundsätze der Beweislastverteilung und Beweislastumkehr.....	120
a)	Beweislastverteilung.....	120
b)	Faktische Beweislast	120
c)	Beweislastumkehr nach § 50d Abs. 3 S. 4 EStG.....	122
2.	Die Möglichkeit des Gegenbeweises	122
C.	Rechtsfolgenseite	123
I.	Die Komplexität des § 50d Abs. 3 EStG – ein Beispiel zur Ermittlung der persönlichen und sachlichen Entlastungsberechtigung.....	123

1.	Ausgangslage	123
2.	Sachliche Entlastungsberechtigung der A-Gesellschaft.....	124
3.	Persönliche Entlastungsberechtigung der A-Gesellschaft.....	124
	a) B-Gesellschaft.....	124
	b) Gesellschafter D.....	124
	c) Börsennotierte E-AG.....	125
	d) Gesellschaft C.....	125
	e) Gesellschafter F und G	125
	f) Gesamtentlastung.....	125
4.	Zwischenfazit.....	125
II.	De-minimis-Regelung.....	126
D.	Verhältnis von § 50d Abs. 3 EStG zu § 42 AO	126
	I. Einordnung des § 50d Abs. 3 EStG als spezialgesetzlicher Missbrauchsvorbehalt.....	127
	II. Auseinandersetzung mit der Ansicht der Finanzverwaltung nach dem BFM-Schreiben vom 24.1.2012.....	128
§ 6	„Systemkonforme Auslegung“ – Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG mit höherrangigem Recht	131
A.	Verfassungsrechtliche Bewertung.....	131
	I. Verfassungsrechtliche Maßstäbe in Bezug auf typisierende Missbrauchsverhinderungsvorschriften im Steuerrecht	131
	1. Grundlegende verfassungsrechtliche Positionen im Steuerrecht	131
	a) Prinzipien und Wertungen in der Rechtsordnung.....	131
	b) Prinzip der Lastengleichheit im Steuerrecht.....	132
	(1) Das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.....	132
	(2) Gebot der Folgerichtigkeit.....	133
	(3) Objektives Nettoprinzip	134
	c) Prinzip der Rechtsstaatlichkeit.....	134
	(1) Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.....	134
	(2) Bestimmtheitsgebot und Grundsatz der Normenklarheit.....	134

d)	Freiheitsrechte und Gestaltungsfreiheit.....	135
2.	Steuerungsumgehung: Gestaltungsfreiheit und verfassungsrechtliche Missbrauchsverhinderungspflicht	136
3.	Rechtfertigung typisierender Missbrauchsverhinderungsvorschriften	139
a)	Missbrauchsverhinderungszweck.....	139
b)	Fiskal- und Lenkungszweck.....	140
c)	Vereinfachungszweck mittels Typisierung.....	140
d)	Zielgenauigkeit als grundlegendes Gebot spezialgesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften.....	142
e)	Die Widerleglichkeit der Missbrauchsvermutung als Aspekt der Verhältnismäßigkeit	143
f)	Billigkeitsmaßnahmen aus verfassungsrechtlichen Gründen.....	144
II.	Verfassungskonforme Auslegungsmöglichkeiten des § 50d Abs. 3 EStG.....	144
1.	Kollision der in § 50d Abs. 3 EStG enthaltenen Typisierung mit verfassungsrechtlichen Vorgaben	145
a)	Typisierungswirkung	145
b)	Verletzung freiheitsrechtlicher Positionen.....	145
c)	Gleichheitsverstöße.....	146
2.	Rechtfertigung unter Zugrundelegung der gesellschaftsbezogenen Aufteilungsmethode.....	146
a)	Mögliche in Betracht kommende Rechtfertigungsgründe.....	147
(1)	Missbrauchsbekämpfungszweck.....	147
(2)	Vereinfachungszweck.....	147
(3)	Fiskalzweck: Sicherung des deutschen Steuersubstrats ...	147
(4)	Lenkungszweck in Wege der Abschreckung	147
b)	Verhältnismäßigkeit.....	147
(1)	Ungleichbehandlung und Typisierung	149
(2)	Grundsätze der Bestimmtheit und Normenklarheit.....	150
(3)	Widerlegbarkeit der Missbrauchsvermutung	151

(4) Möglichkeit von Billigkeitserlassen	152
3. Rechtfertigung unter Zugrundelegung der ertragsbezogenen Aufteilungsmethode	152
a) Reduzierung der überschießenden Tendenz	152
b) Liberale Auslegung von § 50d Abs. 3 S. 1 Nr. 1 und 2 EStG.....	153
B. Europarechtliche Bewertung.....	153
I. Unionsrechtliche Maßstäbe in Bezug auf spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschriften.....	153
1. Europäisches Primärrecht.....	153
a) Steuerrechtliche Vorschriften in den europäischen Verträgen	153
b) Der Einfluss der Grundfreiheiten auf das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten.....	155
(1) Allgemeine Lehren	155
i. Die Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote.....	156
ii. Die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote	158
(2) Prüfungsstruktur	158
(3) Anerkannte ungeschriebene Rechtfertigungsgründe im Steuerrecht	160
2. Europäisches Sekundärrecht im Bereich der direkten Steuern.....	162
a) Mutter-Tochter-Richtlinie.....	162
b) Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie.....	163
c) Fusionsrichtlinie	163
d) Amtshilferichtlinie	164
3. Nationale Missbrauchsverhinderungsvorschriften im Anwendungsbereich des EU-Rechts.....	165
a) Anwendungsvorrang des Unionsrechts	165
b) Grundfreiheiten	166
c) Richtlinien	166
(1) Wirkung.....	166
(2) Öffnungsklauseln und ihre Reichweite als Ermächtigungsnormen.....	167

4.	Zur Frage der Existenz und Reichweite eines europäischen Missbrauchsbegriffs.....	169
a)	Sekundärrecht bietet keinen unmittelbaren Missbrauchsmaßstab.....	169
b)	Grundfreiheitliches Begriffsverständnis des EuGH im Bereich der direkten Steuern	170
(1)	Rechtsprechungskompetenz des EuGH im Bereich der direkten Steuern	171
(2)	Rechtsdogmatische Verortung des Missbrauchsbegriffs	172
i.	Tatbestandsebene: Unzulässigkeit missbräuchlichen Berufens auf die Unionsvorschriften	173
ii.	Rechtfertigungsebene: Bekämpfung der Steuerumgehung als Rechtfertigungsgrund.....	174
iii.	Zuordnung des europäischen Missbrauchsverständnisses zu den Rechtsfiguren des institutionellen Rechtsmissbrauchs bzw. der Steuerumgehung.....	175
iv.	Mehrstufige Prüfung nach Art des Missbrauchs.....	177
(3)	Anforderungen an nationale Missbrauchsverhinderungsvorschriften.....	177
i.	Element der Künstlichkeit.....	177
ii.	Subjektives Element.....	179
iii.	Anforderungen an typisierende Missbrauchsverhinderungsvorschriften der Mitgliedstaaten.....	180
c)	Verknüpfung mit dem Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	181
d)	Exkurs: Initiativen der Kommission.....	183
e)	Zwischenergebnis.....	184
II.	Europarechtskonforme Auslegungsmöglichkeit des § 50d Abs. 3 EStG.....	186
1.	Verhältnis von Primärrecht zu Sekundärrecht.....	186
2.	Anwendbare Grundfreiheiten in Bezug auf § 50d Abs. 3 EStG.....	187

a)	Niederlassungsfreiheit.....	187
b)	Kapitalverkehrsfreiheit	188
c)	Verhältnis von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit	189
d)	Konkret anwendbare Grundfreiheit und Grundfreiheitenberechtigte.....	193
3.	Eingriff in die Niederlassungsfreiheit durch mittelbare Diskriminierung.....	195
4.	Rechtfertigung.....	197
a)	Die Missbrauchsbekämpfung als Rechtfertigungsgrund.....	198
(1)	Persönliche Entlastungsvoraussetzungen.....	198
(2)	Eigene Wirtschaftstätigkeit.....	198
i.	Generelle Eignung zur Feststellung der Künstlichkeit	198
ii.	Der Ausschluss der eigenen Wirtschaftstätigkeit nach dem Wortlaut des § 50d Abs. 3 S. 3 EStG.....	198
iii.	Enge Auslegung des § 50d Abs. 3 S. 3 EStG als unionsrechtskonforme Auslegungsalternative.....	199
(3)	Für den Geschäftszweck angemessener Geschäftsbetrieb.....	199
(4)	Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe	200
i.	Generelle Eignung zur Feststellung der Künstlichkeit	200
ii.	Konzernklausel des § 50d Abs. 3 S. 2 EStG.....	200
b)	Erforderlichkeit.....	201
(1)	Aufteilungsklausel.....	201
i.	Auslegung unter Zugrundelegung der gesellschaftsbezogene Aufteilungsmethode	201
ii.	Die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis	201
iii.	Auslegung unter Zugrundelegung der ertragsbezogene Aufteilungsmethode	202
(2)	Beweislastregelung	202
5.	Verstoß gegen Sekundärrecht	203
6.	Zusammenfassung.....	204

C.	Völkerrechtliche Bewertung.....	204
I.	Bestimmung völkerrechtlicher Maßstäbe der Missbrauchsverhinderung.....	204
1.	Doppelbesteuerungsabkommen als völkerrechtliche Verträge.....	204
a)	Ableitung eines Rangverhältnisses aus dem Grundgesetz.....	205
b)	Regelungsgehalt des § 2 AO.....	205
2.	Begriff des Treaty Override.....	206
II.	Qualifikation des § 50d Abs. 3 EStG als Treaty Override.....	207
1.	§ 50d Abs. 3 EStG als Treaty Override? – Notwendigkeit einer differenzierenden Sichtweise.....	207
2.	Missbrauchsvorbehalte in DBA.....	209
a)	Doppelbesteuerungsabkommen ohne geschriebene Missbrauchsvorbehalte.....	209
(1)	Existenz eines ungeschriebenen, allgemeinen Missbrauchsvorbehalts aus den allgemeinen Regeln des Völkerrechts.....	209
(2)	Ableitung eines allgemeinen abkommensrechtlichen Missbrauchsvorbehalts im Wege der Abkommensauslegung.....	210
b)	Öffnungsklauseln in DBA für nationale Vorschriften.....	212
c)	Spezielle Missbrauchsvorbehalte in DBA.....	212
(1)	Limitation-on-Benefits-Klausel.....	212
(2)	Konzept der Nutzungsberechtigten (concept of beneficial ownership).....	213
3.	Verhältnis des § 50d Abs. 3 EStG zu Missbrauchsvorbehalten in DBA.....	213
a)	Doppelbesteuerungsabkommen mit speziellen Missbrauchsklauseln.....	213
b)	Doppelbesteuerungsabkommen mit Öffnungsklauseln ...	214
c)	Doppelbesteuerungsabkommen ohne geschriebenen Missbrauchsvorbehalt.....	215

4.	Rechtsfolgen des Treaty Override.....	216
a)	Abkommensverletzung	216
b)	Verstoß gegen Verfassungsrecht.....	216
(1)	Verstoß gegen Art. 25 GG.....	218
(2)	Verstoß gegen Art. 59 Abs. 2 GG.....	219
(3)	Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG i.V.m. dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit.....	219
c)	Europarechtliche Zulässigkeit des Treaty Override.....	222
d)	Zwischenfazit	223
§ 7	Rechtsmethodische Konsequenzen bei Unvereinbarkeit mit höherrangigem Recht.....	225
A.	Bestehen verfassungs- und unionsrechtskonformer Auslegungsalternativen.....	225
B.	Kollision mit Völkervertragsrecht.....	225
§ 8	Schlussbetrachtung: Gedanken zu alternativen Lösungsansätzen.....	227
A.	Denkbare Unsicherheiten des Ergebnisses	227
B.	Alternativen zur aktuellen Rechtslage.....	228
I.	Keine Problemlösung durch bloße Änderung des § 50d Abs. 3 EStG.....	228
II.	Problemlösung durch Rückführung auf eine Generalklausel	229
1.	Tatbestandliche Anwendung des § 42 AO	229
2.	Chancen eines einheitlichen europäischen Missbrauchskonzepts.....	230
3.	Hinwendung zu einem innentheoretischen Verständnis	231
4.	Zusammenschau und Ausblick.....	235
§ 9	Zusammenfassung in Thesen.....	237
A.	Einführung	237
B.	Steuersystematische Einordnung spezieller Missbrauchsverhinderungsvorschriften	237

C.	Methodische Probleme bei der Auslegung spezieller Missbrauchsverhinderungsvorschriften	238
D.	Geschichtliche Entwicklung der Verhinderung des Treaty Shopping in Deutschland	239
E.	„Systematische Auslegung“ – Analyse und Auslegungsmöglichkeiten des § 50d Abs. 3 EStG.....	240
I.	Konzeption und Wirkungsweise des § 50d Abs. 3 EStG.....	240
II.	Persönliche Entlastungsberechtigung	240
III.	Sachliche Entlastungsberechtigung	241
IV.	Komplexität und Verwaltungswirklichkeit	242
V.	Prüfungsreihenfolge.....	243
VI.	Beweislast	243
VII.	Verhältnis des § 50d Abs. 3 EStG zu § 42 AO.....	243
F.	„Systemkonforme Auslegung“ – Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG mit höherrangigem Recht.....	243
I.	Verfassungsrechtliche Bewertung	243
II.	Europarechtliche Bewertung	244
III.	Völkerrechtliche Bewertung	245
G.	Rechtsmethodische Konsequenzen bei Unvereinbarkeit mit höherrangigem Recht.....	246
H.	Schlussbetrachtung.....	246
	Literaturverzeichnis	249