

Prof. Dr. Paul Richard Gottschalk
RA/WP/StB/FBStR

Vorlesung Unternehmenssteuerrecht

Sommersemester 2020

Arbeitsunterlagen zur Vorlesung

Teil A

Einführung, Rechtsquellen, Auslegungsfragen

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
1. KAPITEL: ANWENDBARES ZIVILRECHT ALS VORFRAGE	1
A. Einführung	1
B. Internationales Privatrecht	2
I. Vorbemerkung	2
II. Rechtsgrundlagen des deutschen Internationalen Privatrechts	4
III. Allgemeine Grundsätze des Internationalen Privatrechts	5
IV. Ausgewählte spezielle Grundsätze des deutschen Internationalen Privatrechts	8
1. Personalstatut natürlicher Personen (Art. 5, 7 bis 10 EGBGB)	8
2. Personalstatut juristischer Personen (Internationales Gesellschaftsrecht)	10
3. Erbstatut	13
4. Vertragliche Schuldverhältnisse (UN-Kaufrecht, Rom I-VO)	15
5. Sachenrecht (Art. 43 bis 46 EGBGB)	15
6. Orde public (Art. 6 EGBGB)	16
C. IPR und Internationales Steuerrecht: Gemeinsamkeiten und Unterschiede	18
2. KAPITEL: STEUERRECHTLICHE RECHTSQUELLEN	19
A. Nationale Rechtsquellen	19
B. Völkerrechtliche Rechtsquellen	20
I. Allgemeine Regeln des Völkerrechts (Art. 25 GG)	20
II. Völkervertragsrecht (Art. 59 Abs. 2 GG, § 2 Abs. 1 AO)	21
1. Rechtsgrundlagen	21
2. Grundsätze	21
3. Insbesondere: Doppelbesteuerungsabkommen	22
III. Nationale Normenhierarchie unter Berücksichtigung völkerrechtlicher Rechtsquellen	26
C. Supranationale Rechtsquellen (Unionsrecht)	27
I. Vorbemerkung	27
II. Die einzelnen unionsrechtlichen Rechtsquellen	28
1. Primäres Unionsrecht	28

2.	Von der EU im Rahmen ihrer auswärtigen Kompetenz abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge (Art. 216 Abs. 2 AEUV)	28
3.	Sekundäres Unionsrecht	29
4.	Tertiäres Unionsrecht	30
5.	Weitere unionsrechtliche Rechtsquellen	31
III.	Unionrechtliche Normenhierarchie	32
IV.	Verhältnis der supranationalen zu den nationalen Rechtsquellen	33

D. Ausländische Rechtsquellen **34**

3. KAPITEL: AUSLEGUNGSFRAGEN **35**

A. Auslegung nationaler Rechtsquellen **35**

I.	Anwendungsbereich steuerrechtlicher Normen	35
1.	Grundsatz: internationale Anwendungsbereich	35
2.	Rein auslandsbezogene Anwendungsbereich	36
3.	Rein inlandsbezogene Anwendungsbereich	36
II.	Konsequenzen für die Auslegung	37
1.	Auslegung von Steuerrechtsnormen mit internationaler Anwendungsbereich	37
2.	Auslegung von Steuerrechtsnormen mit rein auslandsbezogener Anwendungsbereich	38
3.	Auslegung von Steuerrechtsnormen mit rein inlandsbezogener Anwendungsbereich	39

B. Auslegung völkerrechtlicher Rechtsquellen (Doppelbesteuerungsabkommen) **41**

I.	Gegenstand der Auslegung	41
II.	Auslegungsgrundsätze	42
1.	Allgemeine abkommensrechtliche Auslegungsgrundsätze	42
2.	Vertragliche Auslegungsrichtlinien	43
3.	Völkerrechtliche Auslegungsregeln	46
4.	Subsidiärer Rückgriff auf innerstaatliches Recht als ultima ratio	47
5.	Einfluss des Unionsrechts auf die Auslegung	47
III.	Hilfsmittel der Auslegung	49
1.	Rechtsgrundlagen	49
2.	Materialien (Verhandlungsprotokolle)	49
3.	Denkschrift der Bundesregierung	49
4.	Verständigungsvereinbarung und vertragliche Übung	49
5.	OECD-Musterabkommen und OECD-Kommentar zum OECD-Musterabkommen	50
6.	Parallelabkommen	50
IV.	Auslegungskonflikte	52

C. Auslegung supranationaler Rechtsquellen (Unionsrecht)	53
D. Auslegung ausländischer Rechtsquellen	54
I. Ausländische Steuerrechtsquellen	54
II. Ausländische Zivilrechtsquellen	55
1. Grundsätze	55
2. IPR-Verweis auf inländisches Zivilrecht	55
3. IPR-Verweis auf ausländisches Zivilrecht	56

1. KAPITEL: ANWENDBARES ZIVILRECHT ALS VORFRAGE

A. Einführung

Ausgangspunkt jeder Personenbesteuerung ist die **Zivilrechtswirkung** von Sachverhalten, die sodann auf ihre einkünfte- und vermögensmäßigen Auswirkungen **steuerrechtlich einzuordnen und zu würdigen** ist. 1

Zwar ist würdigt das **Steuerrecht** einen Sachverhalt **gegebenenfalls abweichend** vom Zivilrecht, indem etwa die zivilrechtliche Wirkung steuerrechtlich nicht anerkannt oder eine andere Zivilrechtsfolge fingiert wird (z.B. wirtschaftliche Betrachtungsweise, §§ 39 bis AO). Dies bedeutet jedoch nicht, dass auf die Feststellung der Zivilrechtswirkung verzichtet werden könnte. Vielmehr ist die **festgestellte zivilrechtliche Rechtsfolge**, nach eigenständigen steuerrechtlichen Kriterien zu würdigen. Auf der Grundlage dieses spezifisch steuerrechtlichen Ergebnisses ist zu prüfen, ob der Steuertatbestand erfüllt ist. 2

Das heißt aber auch, dass die Feststellung der Zivilrechtswirkung eines Sachverhalts **denklogisch der Steuerrechtsanwendung vorgelagert** ist. 3

Bei internationalsteuerrechtlichen Fällen muss daher immer zuerst geprüft werden, welche **zivilrechtlichen Vorschriften** auf den betreffenden Sachverhalt anwendbar sind (diese sind anschließend nach steuerrechtlichen Grundsätzen einzuordnen). 4

Wie im Internationalen Steuerrecht geht es hierbei nur um die **im Inland** anzuwenden Normen; das für den nämlichen Sachverhalt im Ausland anwendbare Zivilrecht spielt demgegenüber keine Rolle. 5

Die Frage des **auf einen grenzüberschreitenden Sachverhalt anwendbaren Zivilrechts** beantwortet das **Internationale Privatrecht**. 6

B. Internationales Privatrecht

I. Vorbemerkung

- 7 Die **zivilrechtliche Besonderheit** bei Vorgängen mit Auslandsberührung besteht darin, dass zunächst entschieden werden muss, ob aus deutscher Sicht auf den Auslandssachverhalt **deutsches oder ausländisches Zivilrecht** anzuwenden ist. Dies ist eine **kollisionsrechtliche** Frage. Erst nachdem das Kollisionsrecht über das anwendbare Recht entschieden hat, kann das (in- oder ausländische) Sachrecht geprüft und angewendet werden. Das Sachrecht entscheidet inhaltlich über die zivilrechtlichen Folgen des Sachverhalts.
- 8 Die kollisionsrechtliche Frage, d.h. die Frage des anzuwendenden Zivilrechts, wird durch das **Internationale Privatrecht (IPR)** beantwortet. Jeder Staat hat grundsätzlich sein **eigenes Kollisionsrecht**, das (deutsche, französische, schweizerische usw.) internationale Privatrecht. Ein wirkliches internationales Privatrecht, das alle kollisionsrechtlichen Fragen konsistent einheitlich entscheidet, existiert nicht. Rechtsgrundlage für das **im Inland** anzuwendenden Zivilrecht ist somit das **deutsche Internationale Privatrecht (IPR)**.
- 9 Internationalprivatrechtlich ist die Antwort (aus inländischer Sicht) immer **eindeutig**, d.h. nach nationalem IPR ist im Inland entweder nur inländisches oder nur ausländisches Sachrecht anwendbar. Zu beachten ist, dass das jeweilige **ausländische IPR** wiederum eigene Kollisionsregeln enthält, welche die Frage des anwendbaren Rechts aus ausländischer Sicht beantworten. Oftmals kommen die betroffenen internationalen Privatrechte zu demselben Ergebnis, was aber nicht zwingend ist.
- 10 Ergeben sich **unterschiedliche Ergebnisse**, z.B. ist nach deutschem IPR nationales, also deutsches Sachrecht, und nach ausländischem IPR ebenfalls nationales, also ausländisches Sachrecht, anwendbar, spricht man von sog. **hinkenden Rechtsverhältnissen**. Hinkende Rechtsverhältnisse sind aus inländischer Sicht für die inländische Rechtsanwendung im Prinzip irrelevant, da **nur die Ergebnisse gemäß nationalem IPR** zählen.
- 11 **Beispiel:** A, wohnhaft in Deutschland, verstirbt. Testamentarische Erben sind B, wohnhaft in Frankreich, und C, wohnhaft in der Schweiz. D, Sohn des A und wohnhaft in Österreich, ist enterbt. Im Nachlass befindet sich bewegliches Vermögen, eine Beteiligung an einer us-amerikanischen Kapitalgesellschaft sowie Immobilien in Deutschland, Dänemark, Schweden und Spanien.
- Hier stellt sich die **zivilrechtliche Frage**, ob auf den Eigentumsübergang bei B und C und den etwaigen Pflichtteilsanspruch des D – insgesamt oder ggf. nebeneinander – deutsches, französisches, schweizerisches, österreichisches, us-amerikanisches, dänisches, schwedisches oder spanisches **Erbrecht** anwendbar ist. Die Frage kann nach den Regeln des IPR für die **einzelnen Nachlassgegenstände** nur **eindeutig** beantwortet werden, so dass z.B. das Eigentum an der Immobilie in Schweden aus deutscher Sicht nur nach den Vorschriften einer, ggf. auch ausländischen, Rechtsordnung übertragen wird. Es ist freilich möglich, dass **verschiedene Nachlassgegenstände** nach **unterschiedlichen Rechtsordnungen** übertragen werden, obwohl der Übertragungsvorgang auf einem Rechtsgrund beruht (Erwerb von Todes wegen). Hier spricht man man von sog. **rechtlicher Nachlassspaltung**. Die inländische Anwendbarkeit **mehrerer Rechtsordnungen** nebeneinander auf die Übertragung eines Nachlassgegenstands ist dagegen **nicht denkbar**.
- 12 Hiervon zu unterscheiden ist die – aus inländischer Sicht grundsätzlich irrelevante – Frage, ob **nach ausländischem IPR** auf denselben Übertragungsvorgang eine **andere Privatrechtsordnung**

anwendbar ist als nach deutschem Kollisionsrecht (sog. „hinkendes Rechtsverhältnis“). In einem solchen Fall ergäben sich ggf. unterschiedliche zivilrechtliche Folgen, je nachdem, ob ein Beteiligter das Gericht im In- oder Ausland anruft. Für das Inland wird die ausländische Sichtweise erst dann relevant, wenn der Beteiligte vor einem ausländischen Gericht verklagt und der Kläger die ausländischen Rechtsfolgen im Inland durchsetzen würde.

Schließlich ist auch eine **Kombination von Rechtsspaltung und hinkendem Rechtsverhältnis** denkbar, etwa wenn auf einen Teil des Sachverhalts einheitlich inländisches Recht anzuwenden ist, auf einen anderen Teil nach dem ausländischen Kollisionsrecht inländisches, nach dem inländischen Kollisionsrecht aber ausländisches Recht.

Wegen der mit den unterschiedlichen Sichtweisen von in- und ausländischen Kollisionsrechten verbundenen Schwierigkeiten, haben die **EU-Mitgliedstaaten ihre Kollisionsrechte teilweise vereinheitlicht**.

II. Rechtsgrundlagen des deutschen Internationalen Privatrechts

14

Art. 3 EGBGB Anwendungsbereich; Verhältnis zu Regelungen der Europäischen Union und zu völkerrechtlichen Vereinbarungen

Soweit nicht

1. *unmittelbar anwendbare Regelungen der Europäischen Union in ihrer jeweils geltenden Fassung, insbesondere*
 - a) *die Verordnung (EG) Nr. 864/2007 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Juli 2007 über das auf außervertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom II),*
 - b) *die Verordnung (EG) Nr. 593/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I),*
 - c) *Artikel 15 der Verordnung (EG) Nr. 4/2009 des Rates vom 18. Dezember 2008 über die Zuständigkeit, das anwendbare Recht, die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen und die Zusammenarbeit in Unterhaltssachen in Verbindung mit dem Haager Protokoll vom 23. November 2007 über das auf Unterhaltspflichten anzuwendende Recht,*
 - d) *die Verordnung (EU) Nr. 1259/10 des Rates vom 20. Dezember 2010 zur Durchführung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich des auf die Ehescheidung und Trennung ohne Auflösung des Ehebandes anzuwendenden Rechts sowie*
 - e) *die Verordnung (EU) Nr. 650/2012 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 4. Juli 2012 über die Zuständigkeit, das anzuwendende Recht, die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen und die Annahme und Vollstreckung öffentlicher Urkunden in Erbsachen sowie zur Einführung eines Europäischen Nachlasszeugnisses oder*
2. *Regelungen in völkerrechtlichen Vereinbarungen, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, maßgeblich sind, bestimmt sich das anzuwendende Recht bei Sachverhalten mit einer Verbindung zu einem ausländischen Staat nach den Vorschriften dieses Kapitels (Internationales Privatrecht).*

15

Die **Rechtsgrundlagen des deutschen internationalen Privatrechts** ergeben sich aus

- dem zweiten Kapitel des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch (Art. 3 bis 46 EGBGB);
- einigen Spezialgesetzen (z.B. Art. 91 ff. Wechselgesetz);
- Staatsverträgen: diese gehen den Regeln des EGBGB in ihrem Anwendungsbereich vor (Art. 3 Nr. 2 EGBGB);
- den innerhalb der Europäischen Union vereinheitlichten Kollisionsregeln (Art. 3 Nr.1 EGBGB)

III. Allgemeine Grundsätze des Internationalen Privatrechts

Art. 3a EGBGB Sachnormverweisung; Einzelstatut

16

- (1) Verweisungen auf Sachvorschriften beziehen sich auf die Rechtsnormen der maßgebenden Rechtsordnung unter Ausschluss derjenigen des Internationalen Privatrechts.
- (2) Soweit Verweisungen im Dritten Abschnitt das Vermögen einer Person dem Recht eines Staates unterstellen, beziehen sie sich nicht auf Gegenstände, die sich nicht in diesem Staat befinden und nach dem Recht des Staates, in dem sie sich befinden, besonderen Vorschriften unterliegen.

Art. 4 EGBGB Rück- und Weiterverweisung; Rechtsspaltung

- (1) ¹Wird auf das Recht eines anderen Staates verwiesen, so ist auch dessen Internationales Privatrecht anzuwenden, sofern dies nicht dem Sinn der Verweisung widerspricht. ²Verweist das Recht des anderen Staates auf deutsches Recht zurück, so sind die deutschen Sachvorschriften anzuwenden.
- (2) Soweit die Parteien das Recht eines Staates wählen können, können sie nur auf die Sachvorschriften verweisen.
- (3) ¹Wird auf das Recht eines Staates mit mehreren Teilrechtsordnungen verwiesen, ohne die maßgebende zu bezeichnen, so bestimmt das Recht dieses Staates, welche Teilrechtsordnung anzuwenden ist. ²Fehlt eine solche Regelung, so ist die Teilrechtsordnung anzuwenden, mit welcher der Sachverhalt am engsten verbunden ist.

Art. 5 EGBGB Personalstatut

- (1) ¹Wird auf das Recht des Staates verwiesen, dem eine Person angehört, und gehört sie mehreren Staaten an, so ist das Recht desjenigen dieser Staaten anzuwenden, mit dem die Person am engsten verbunden ist, insbesondere durch ihren gewöhnlichen Aufenthalt oder durch den Verlauf ihres Lebens. ²Ist die Person auch Deutscher, so geht diese Rechtsstellung vor.
- (2) Ist eine Person staatenlos oder kann ihre Staatsangehörigkeit nicht festgestellt werden, so ist das Recht des Staates anzuwenden, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt oder, mangels eines solchen, ihren Aufenthalt hat.
- (3) Wird auf das Recht des Staates verwiesen, in dem eine Person ihren Aufenthalt oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat, und ändert eine nicht voll geschäftsfähige Person den Aufenthalt ohne den Willen des gesetzlichen Vertreters, so führt diese Änderung allein nicht zur Anwendung eines anderen Rechts.

Art. 3a Abs. 1 EGBGB definiert den Begriff und die Bedeutung der **Verweisung auf Sachvorschriften**. Systematisch gehört dieser Absatz damit an sich zu **Art. 4 Abs. 1 EGBGB**, weil dort für das autonome deutsche IPR die grundsätzliche Entscheidung zwischen einer Sach- oder Kollisionsnormverweisung getroffen wird.

17

Art. 3a Abs. 2 EGBGB betrifft die Situation, dass Kollisionsnormen des Familienrechts (vor allem Art. 15 EGBGB) und bis zur Geltung der EU-ErbVO des Erbrechts (Art. 25 EGBGB a.F.) das Vermögen einer Person einheitlich dem Recht eines Staates unterwerfen (Vermögensgesamtstatut), einzelne Gegenstände aber in einem anderen Staat belegen sind und dort besonderen Vorschriften unterliegen. Insoweit **durchbricht** das **Belegenheitsrecht als Einzelstatut das Vermögensgesamtstatut**.

18

Beispiel: A und B, beide türkische Staatsangehörige und jetzt wohnhaft in Deutschland haben ihre Ehe in Deutschland geschlossen. Sie leben im gesetzlichen Güterstand. A und B sind Miteigentümer einer in der Türkei belegenden Immobilie, ansonsten halten die Eheleute ihr Vermögen in

Deutschland. A und B lassen sich scheiden. – Art. 15 Abs. 1 EGBGB verweist für die güterrechtlichen Wirkungen der Ehe auf das bei der Eheschließung für die allgemeinen Wirkungen der Ehe maßgebende Recht. Dies ist das Vermögensgesamtstatut (Deutschland). Für die in der Trükei belegene Immobilie gilt jedoch vorrangig türkisches Güterrecht (Einzelstatut, Art. 3a Abs. 2 EGBGB).

- 19 Befiehlt eine **Norm des deutschen IPR** (Kollisionsnorm) die Anwendung einer bestimmten **ausländischen Rechtsordnung**, so kann sich dieser Rechtsanwendungsbefehl ohne Rücksicht darauf, ob die verwiesene Rechtsordnung selbst angewendet werden „will“, direkt auf deren **materielles Recht**, d.h. deren Sachnormen beziehen. In diesem Fall spricht man von einer **Sachnormverweisung (Art. 3a Abs. 1 EGBGB)**.

Damit wird das **IPR der verwiesenen Rechtsordnung schlicht ignoriert** und im Ergebnis u.U. ein anderes Recht angewendet, als es ein Richter der durch das deutsche IPR berufenen Rechtsordnung anwenden würde.

- 20 Bezieht sich der Rechtsanwendungsbefehl der deutschen Kollisionsnorm hingegen auf die **Gesamtheit der ausländischen verwiesenen Rechtsordnung**, schließt sie deren **internationales Privatrecht mit ein**. Man spricht dann von einer **Gesamtverweisung** bzw. **Kollisionsnormverweisung**.

In diesem Falle ist zunächst zu prüfen, ob das IPR der verwiesenen Rechtsordnung ebenfalls auf das eigene materielle Recht verweist und damit die Verweisung des deutschen IPR annimmt (Annahme der Verweisung), auf das deutsche Recht zurückverweist (Rückverweisung) oder aber auf eine dritte Rechtsordnung weiterverweist (Weiterverweisung). Die letzten beiden Fälle bezeichnet auch als renvoi.

- 21 Bei einer **Verweisung auf deutsches Recht** ist **unmittelbar deutsches materielles Recht** zur Anwendung berufen, das Kollisionsrecht einer vom deutschen IPR nicht berufenen Rechtsordnung kann allenfalls im Rahmen von Art. 3a Abs. 2 EGBGB als vorrangiges Einzelstatut relevant werden.

Hieraus ergibt sich folgendes **Prüfungsschema**:

22

Abb. 1: Schema Prüfung Anwendung deutsches und ausländisches IPR

1. Zunächst ist zu klären, ob eine Kollisionsnorm des deutschen Rechts **auf ausländisches Recht verweist**.

Falls ja: weiter unter 2.

Falls nein: Anwendung deutschen Sachrechts.
2. Verweist deutsches IPR auf ausländisches Recht, ist zu prüfen, ob es sich bei der **Verweisungsnorm** um eine **Sachnorm- oder eine Gesamtverweisung** handelt.

Falls Sachnormweisung: weiter unter 3.

Falls Gesamtverweisung: weiter unter 4.
3. Liegt eine **Sachnormverweisung** vor, ist **ausländisches Sachrecht** anzuwenden.
4. Liegt eine **Gesamtverweisung** vor, ist zu prüfen, welches Recht nach dem IPR der verwiesenen Rechtsordnung auf den Fall anzuwenden ist.

Das **ausländische IPR** kann
 - a) die Verweisung aus dem deutschen IPR annehmen: weiter unter 5.
 - b) auf deutsches Recht zurückverweisen: weiter unter 6.
 - c) auf eine weitere ausländische Rechtsordnung verweisen: weiter unter 7.
5. **Nimmt** das **ausländische IPR die Verweisung an**, so ist ausländisches Sachrecht anzuwenden.
6. **Verweist** das **ausländische IPR auf deutsches Recht zurück** (Rückverweisung), ist auf jeden Fall **deutsches Sachrecht** anzuwenden (Art. 4 Abs. 1 Satz 2 EGBGB).
7. **Verweist** das **ausländische IPR auf eine weitere Rechtsordnung**, so ist auch **dieser Verweisung zu folgen** (Weiterverweisung).

Die Weiterverweisung kann dabei ihrerseits **Sachnorm- oder Gesamtverweisung** sein:

Ist sie **Sachnormverweisung**, ist das Sachrecht des Drittstaats anzuwenden.

Ist sie **Gesamtverweisung**, ist bei 4. weiterzuverfahren.

IV. Ausgewählte spezielle Grundsätze des deutschen Internationalen Privatrechts

1. Personalstatut natürlicher Personen (Art. 5, 7 bis 10 EGBGB)

23

Art. 7 EGBGB Rechtsfähigkeit und Geschäftsfähigkeit

- (1) ¹Die Rechtsfähigkeit und die Geschäftsfähigkeit einer Person unterliegen dem Recht des Staates, dem die Person angehört. ²Dies gilt auch, soweit die Geschäftsfähigkeit durch Eheschließung erweitert wird.
- (2) Eine einmal erlangte Rechtsfähigkeit oder Geschäftsfähigkeit wird durch Erwerb oder Verlust der Rechtsstellung als Deutscher nicht beeinträchtigt.

Art. 8 EGBGB Gewillkürte Stellvertretung

- (1) ¹Auf die gewillkürte Stellvertretung ist das vom Vollmachtgeber vor der Ausübung der Vollmacht gewählte Recht anzuwenden, wenn die Rechtswahl dem Dritten und dem Bevollmächtigten bekannt ist. ²Der Vollmachtgeber, der Bevollmächtigte und der Dritte können das anzuwendende Recht jederzeit wählen. ³Die Wahl nach Satz 2 geht derjenigen nach Satz 1 vor.
- (2) Ist keine Rechtswahl nach Absatz 1 getroffen worden und handelt der Bevollmächtigte in Ausübung seiner unternehmerischen Tätigkeit, so sind die Sachvorschriften des Staates anzuwenden, in dem der Bevollmächtigte im Zeitpunkt der Ausübung der Vollmacht seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, es sei denn, dieser Ort ist für den Dritten nicht erkennbar.
- (3) Ist keine Rechtswahl nach Absatz 1 getroffen worden und handelt der Bevollmächtigte als Arbeitnehmer des Vollmachtgebers, so sind die Sachvorschriften des Staates anzuwenden, in dem der Vollmachtgeber im Zeitpunkt der Ausübung der Vollmacht seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, es sei denn, dieser Ort ist für den Dritten nicht erkennbar.
- (4) Ist keine Rechtswahl nach Absatz 1 getroffen worden und handelt der Bevollmächtigte weder in Ausübung seiner unternehmerischen Tätigkeit noch als Arbeitnehmer des Vollmachtgebers, so sind im Falle einer auf Dauer angelegten Vollmacht die Sachvorschriften des Staates anzuwenden, in dem der Bevollmächtigte von der Vollmacht gewöhnlich Gebrauch macht, es sei denn, dieser Ort ist für den Dritten nicht erkennbar.
- (5) ¹Ergibt sich das anzuwendende Recht nicht aus den Absätzen 1 bis 4, so sind die Sachvorschriften des Staates anzuwenden, in dem der Bevollmächtigte von seiner Vollmacht im Einzelfall Gebrauch macht (Gebrauchsort). ²Mussten der Dritte und der Bevollmächtigte wissen, dass von der Vollmacht nur in einem bestimmten Staat Gebrauch gemacht werden sollte, so sind die Sachvorschriften dieses Staates anzuwenden. ³Ist der Gebrauchsort für den Dritten nicht erkennbar, so sind die Sachvorschriften des Staates anzuwenden, in dem der Vollmachtgeber im Zeitpunkt der Ausübung der Vollmacht seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.
- (6) Auf die gewillkürte Stellvertretung bei Verfügungen über Grundstücke oder Rechte an Grundstücken ist das nach Artikel 43 Absatz 1 und Artikel 46 zu bestimmende Recht anzuwenden.
- (7) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die gewillkürte Stellvertretung bei Börsengeschäften und Versteigerungen.
- (8) ¹Auf die Bestimmung des gewöhnlichen Aufenthalts im Sinne dieses Artikels ist Artikel 19 Absatz 1 und 2 erste Alternative der Verordnung (EG) Nr. 593/2008 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Vertragsschlusses die Ausübung der Vollmacht tritt. ²Artikel 19 Absatz 2 erste Alternative der Verordnung (EG) Nr. 593/2008 ist nicht anzu-

wenden, wenn der nach dieser Vorschrift maßgebende Ort für den Dritten nicht erkennbar ist.

Art. 9 EGBGB Todeserklärung

¹Die Todeserklärung, die Feststellung des Todes und des Todeszeitpunkts sowie Lebens- und Todesvermutungen unterliegen dem Recht des Staates, dem der Verschollene in dem letzten Zeitpunkt angehörte, in dem er nach den vorhandenen Nachrichten noch gelebt hat. ²War der Verschollene in diesem Zeitpunkt Angehöriger eines fremden Staates, so kann er nach deutschem Recht für tot erklärt werden, wenn hierfür ein berechtigtes Interesse besteht.

Art. 10 EGBGB Name

(1) *Der Name einer Person unterliegt dem Recht des Staates, dem die Person angehört.*

(2) ¹*Ehegatten können bei oder nach der Eheschließung gegenüber dem Standesamt ihren künftig zu führenden Namen wählen*

1. *nach dem Recht eines Staates, dem einer der Ehegatten angehört, ungeachtet des Artikels 5 Abs. 1, oder*
2. *nach deutschem Recht, wenn einer von ihnen seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat.*

²*Nach der Eheschließung abgegebene Erklärungen müssen öffentlich beglaubigt werden.* ³*Für die Auswirkungen der Wahl auf den Namen eines Kindes ist § 1617c des Bürgerlichen Gesetzbuchs sinngemäß anzuwenden.*

(3) ¹*Der Inhaber der Sorge kann gegenüber dem Standesamt bestimmen, daß ein Kind den Familiennamen erhalten soll*

1. *nach dem Recht eines Staates, dem ein Elternteil angehört, ungeachtet des Artikels 5 Abs. 1,*
2. *nach deutschem Recht, wenn ein Elternteil seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, oder*
3. *nach dem Recht des Staates, dem ein den Namen Erteilender angehört.*

²*Nach der Beurkundung der Geburt abgegebene Erklärungen müssen öffentlich beglaubigt werden.*

Art. 11 EGBGB Name

(1) *Ein Rechtsgeschäft ist formgültig, wenn es die Formerfordernisse des Rechts, das auf das seinen Gegenstand bildende Rechtsverhältnis anzuwenden ist, oder des Rechts des Staates erfüllt, in dem es vorgenommen wird.*

(2) *Wird ein Vertrag zwischen Personen geschlossen, die sich in verschiedenen Staaten befinden, so ist er formgültig, wenn er die Formerfordernisse des Rechts, das auf das seinen Gegenstand bildende Rechtsverhältnis anzuwenden ist, oder des Rechts eines dieser Staaten erfüllt.*

(3) *Wird der Vertrag durch einen Vertreter geschlossen, so ist bei Anwendung der Absätze 1 und 2 der Staat maßgebend, in dem sich der Vertreter befindet.*

(4) *Ein Rechtsgeschäft, durch das ein Recht an einer Sache begründet oder über ein solches Recht verfügt wird, ist nur formgültig, wenn es die Formerfordernisse des Rechts erfüllt, das auf das seinen Gegenstand bildende Rechtsverhältnis anzuwenden ist.*

Die **Rechtsfähigkeit** bestimmt sich nach Art. 7 Abs. 1 EGBGB für natürliche Personen nach dem Recht des Staats, dem die natürliche Person **angehört** (Prinzip des **Heimatrechts**).

Bei Doppel- oder Mehrstaatlern ist gemäß Art. 5 Abs. 1 Satz 1 EGBGB auf die effektive Staatsangehörigkeit abzustellen, wobei jedoch deutsches Recht immer dann zur Anwendung gelangt, wenn die Person „**auch Deutscher**“ ist (Art. 5 Abs. 1 Satz 2 EGBGB: „**Tendenz des Heimwärtsstrebens**“).

- 26 Einige **ausländische** Rechtsordnungen machen die Lebensfähigkeit (das spanische Recht auch „menschliche Gestalt“) zur Voraussetzung der Rechtsfähigkeit.
- 27 Die **Geschäftsfähigkeit** wird ebenfalls nach dem Heimatrecht beurteilt (Art. 7 Abs. 1 EGBGB).
- 28 Art. 10 EGBGB unterstellt auch das **Namensrecht** dem Heimatrecht.

2. Personalstatut juristischer Personen (Internationales Gesellschaftsrecht)

- 29 Das **Gesellschaftsstatut** regelt alle das Innen- und Außenverhältnis der Gesellschaft betreffenden gesellschaftsrechtlichen Rechtsbeziehungen vom Beginn bis zur Ende der Gesellschaft, wie z.B. Voraussetzungen für Entstehung und Erwerb der Rechtsfähigkeit, Aufgaben und Befugnisse der Organe.

– Sog. Einheitstheorie, vgl. BGH v. 21.3.1986 – V ZR 10/85, BGHZ 97, 269; v. 5.11.1980 – VIII ZR 230/79, BGHZ 78, 318; v. 30.3.2000 – VII ZR 370/98, IStR 2000, 382. –

- 30 Eine **gesetzliche oder staatsvertragliche Regelung** existiert nicht.
- 31 Theoretisch gibt es zwei **Regelungskonzeptionen**:

- **Sitztheorie**: Maßgeblich ist das Gesellschaftsrecht desjenigen Staates, in dem sich der **tatsächliche Sitz der Hauptverwaltung („Verwaltungssitz“)** befindet.

Als Verwaltungssitz wird der Tätigkeitsort der Geschäftsführung und der dazu berufenen Vertretungsorgane angesehen, also der Ort, wo die grundlegenden Entscheidungen der Unternehmensleitung effektiv in laufende Geschäftsführungsakte umgesetzt werden. Illustrativ gesprochen geht es um den Ort, wo „das entscheidende Wort gesprochen“ wird.

– BGH v. 21. 3. 1986 – V ZR 10/85, BGHZ 97, 269; OLG München v. 24.6.2010 – 29 U 3381/09, ZIP 2010, 2069; BayObLG v. 18.7.1985 – BReg. 3 Z 62/85, BayObLGZ 1985, 272 –

Der Verwaltungssitz ist zu unterscheiden von dem Sitz, der in der Satzung festgelegt wurde („Satzungssitz“).

- **Gründungstheorie**: Maßgeblich ist das Gesellschaftsrecht des Staates, in dem die Gesellschaft **gegründet** wurde.

- 32 Die **Konsequenzen** beider Regelungskonzeptionen sind folgende:

- Verbleiben **Verwaltungssitz und Satzungssitz** im **Gründungsstaat**, ergeben sich keine Probleme, da ein Wegzug nicht stattfindet. Die Gesellschaft wird auch in anderen Staaten in der Rechtsform anerkannt, in der sie gegründet wurde, unabhängig davon, ob diese die Sitz- oder Gründungstheorie anwenden.
- Spiegelbildlich gilt die **gleichzeitige Verlegung von Verwaltungssitz und Satzungssitz** in einen anderen Staat immer als **Auflösung der Gesellschaft im Wegzugsstaat**

(Gründungsstaat) und Neugründung im Zuzugsstaat. Auch diese Rechtsfolge gilt unabhängig davon, ob Wegzugs- oder Zuzugsstaat die Sitz- oder Gründungstheorie anwenden.

Hinweis: Die Sitzverlegung ist nach derzeit geltendem nationalen Recht als identitätswahrender Wegzug **nur bei der Europäischen Gesellschaft** (Art. 8 Abs. 1 SE-VO) und der **Europäischen Genossenschaft** (Art. 7 Abs. 1 SCE-VO) mit der Maßgabe möglich, dass Sitz und Hauptverwaltung in ein und demselben Mitgliedstaat liegen müssen (Art. 7 SE-VO, Art. 6 SCE-VO). In **allen anderen Fällen** ist der Wegzug durch Verlegung des Satzungssitzes derzeit zwar **nach nationalem Recht rechtstechnisch ausgeschlossen** (OLG München v. 4.10.2007 – 31 Wx 36/07, NZG 2007, 915), auf Grund europarechtlicher Vorgaben für den Fall des formwechselnden Wegzugs aber geboten (EuGH v. 16.12.2008 – Rs. C-210/06 – Cartesio, ECLI:EU:C:2008:723 = Slg. 2008, I-9641 = NJW 2009, 569, obiter dictum).

- Probleme ergeben sich bei einer **isolierten Verlegung entweder des Verwaltungssitzes oder des statutarischen Sitzes** vom Gründungsstaat in einen anderen Staat. Hier ergeben sich, je nachdem ob im Wegzugs- oder Zuzugsstaat die Sitz- oder Gründungstheorie gilt, unterschiedliche Rechtsfolgen. Die Rechtsfolgen sind im Folgenden tabellarisch dargestellt.

a) isolierte Verlegung des Verwaltungssitzes:

Hinweis: Sie ist nach nationalem Recht möglich (vgl. § 5 AktG, § 4a GmbHG), was allerdings europarechtlich nicht zwingend ist (EuGH v. 27.9.1988 – Rs. C-81/87 – Daily Mail, Slg. 1988, 5483; v. 16.12.2008 – Rs. C-210/06 – Cartesio, ECLI:EU:C:2008:723 = Slg. 2008, I-9641).

Abb. 2: Schema IPR-Folgen der isolierten Verlegung des Verwaltungssitzes

Wegzugsstaat	<p>Sitztheorie: Behandlung ist abhängig von der Rechtslage im Zuzugsstaat:</p> <p>a) Im Zuzugsstaat gilt ebenfalls die Sitztheorie: Die Gesellschaft gilt im Wegzugsstaat als aufgelöst (Statutenwechsel).</p> <p>b) Im Zuzugsstaat gilt die Gründungstheorie: Das Internationale Gesellschaftsrecht des Zuzugsstaats verweist auf das Recht des Gründungsstaats. Diese Rückverweisung wird hier regelmäßig akzeptiert, so dass im Wegzugsstaat über die Rückverweisung die (eigentlich anzuwendende) Sitztheorie von der Gründungstheorie (des Zuzugsstaats) überlagert wird (vgl. für Deutschland: § 4 Abs. 1 Satz 2 EGBGB; OLG Hammv. 1.2.2001 15 W 390/00, ZIP 2001, 791). In diesem Fall hat die Verlegung des Verwaltungssitzes daher keine Auswirkungen, da im Gründungsstaat der Satzungssitz erhalten bleibt.</p>	<p>Gründungstheorie: Keine Auswirkungen, da der Satzungssitz erhalten bleibt.</p>
Zuzugsstaat	<p>Sitztheorie: Anzuwenden ist das Gesellschafts-</p>	<p>Gründungstheorie: Keine Auswirkungen. Es ist das</p>

	rechts des Zuzugsstaats . Maßgebend ist das Recht desjenigen Gesellschaftstyps, dem die Gesellschaft entspricht (OLG Hamburg v. 30.3.2007 11 U 231/04, RNotZ 2007, 419). Da die Gründungsvorschriften dieses Gesellschaftstyps im Zuzugsstaat regelmäßig nicht beachtet sind, verbleiben als Rechtsformen bei mehreren Gesellschaftern die Gesellschaft bürgerlichen Rechts und die offene Handelsgesellschaft (BGH v. 27.10.2008 II ZR 158/06 – Trabrennbahn –, NJW 2009, 289; v. 8.10.2009 IX ZR 227/06, GmbHR 2010, 211).	Recht des Gründungsstaats (Wegzugsstaat) maßgeblich.
--	---	--

b) isolierte Verlegung des statutarischen Sitzes:

Hinweis: Die isolierte Sitzverlegung ist nach derzeit geltendem nationalen Recht **ausgeschlossen**, daher nicht als identitätswahrende Maßnahme möglich.

33 Nach der bislang ständigen Rechtsprechung des BGH gilt in **Deutschland** grundsätzlich die **Sitztheorie**

– BGH v. 30.1.1970 – V ZR 1398/68 NJW 1970, 998; v. 21.3.1986 – V ZR 10/85, NJW 1986, 2194; v. 8.10.1991 – XI ZR 64/90, NJW 1992, 618; v. 1.7.2002 – II R 380/00, NJW 2002, 3539; v. 29.1.2003 – VIII ZR 155/02, NJW 2003, 1607. –,

während insbesondere die **anglo-amerikanische Rechtspraxis** die **Gründungstheorie** anwendet

– eingehend MünchKomm/Kindler, IntGesR Rn. 351 ff. –,

so dass es insbesondere in diesem Verhältnis zu den beschriebenen Konflikten bei der isolierten Verlegung des Verwaltungssitzes kommen kann. Dies ist vor allem bei der **Verlegung des Verwaltungssitzes aus dem anglo-amerikanischen Rechtsraum nach Deutschland der Fall**.

34 **Beispiel:** Die in Großbritannien von A und B errichtete X Ltd. (Private Company Limited By Shares), die einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, verlegt ihren einzigen Verwaltungssitz von London nach München. In Großbritannien gilt grundsätzlich die Gründungstheorie, wonach die Ltd. weiterhin als solche anerkannt bleibt, während in Deutschland aufgrund des inländischen Verwaltungssitzes grundsätzlich die Sitztheorie Anwendung findet, wonach deutsches Gesellschaftsrecht gilt und demnach die X Ltd., abhängig von ihrer Geschäftstätigkeit, als GbR oder oHG anzusehen ist (BGH v. 27.10.2008 – II ZR 158/06 – Trabrennbahn –, NJW 2009, 289).

35 Zu beachten ist aber, dass für **Gesellschaften aus der EU** nach den Entscheidungen des EuGH in den Rs. Centros, Überseering und Inspire Art

– EuGH v. 9.3.1999 Rs. C-212/97 – Centros Ltd. –, NJW 1999, 2027; v. 5.11.2002 Rs C-208/00 – Überseering BV –, NJW 2002, 3614; v. 30.9.2003 Rs. C-167/01 – Inspire Art Ltd., – NJW 2003, 3331. –

einheitlich die **Gründungstheorie** gilt. Der BGH musste seine Rechtsprechung zur Sitztheorie daher insoweit einschränken

– BGH v. 13.3.2003 VII R 370/98, NJW 2003, 1461; v. 14. 3. 2005 II ZR 5/03, NJW 2005, 1648; v. 12.7.2011 II ZR 28/10, NJW 2011, 3372. –

Zwischenzeitlich hat der BGH die Geltung der Gründungstheorie auch auf Gesellschaften aus dem **Europäischen Wirtschaftsraum (EWR)**, also Island, Norwegen und Liechtenstein, übertragen 36

– BGH v. 19.9. 2005 II R 372/03, NJW 2005, 3351. –

Daher kommt die **Sitztheorie** nur noch im Verhältnis zu **Drittstaaten** zum Tragen, es sei denn, dass mit diesen, wie z.B. im Fall der USA, staatsvertragliche Kollisionsregelungen vereinbart wurden, die über Art. 3 Abs. 2 Satz 1 EGBGB dem nationalen Gesellschaftsstatut vorgehen. 37

Im **Beispiel** gemäß Tz. 34 wird die X Ltd. aufgrund der EWR-weit geltenden Gründungstheorie in Deutschland als solche anerkannt. Die Rechtslage wird sich freilich durch Ausscheiden von Großbritannien als Mitgliedsstaat der Europäischen Union (**Brexit**) ändern, so dass ab diesem Zeitpunkt wiederum die Sitztheorie gilt und sich die X Ltd. aus deutscher Sicht in eine inländische Personengesellschaft ohne Haftungsbeschränkung umwandeln wird. 38

3. Erbstatut

Art. 25 EGBGB Rechtsnachfolge von Todes wegen

Soweit die Rechtsnachfolge von Todes wegen nicht in den Anwendungsbereich der Verordnung (EU) Nr. 650/2012 fällt, gelten die Vorschriften des Kapitels III dieser Verordnung entsprechend.

Art. 26 EGBGB Form von Verfügungen von Todes wegen

(1) ¹In Ausführung des Artikels 3 des Haager Übereinkommens vom 5. Oktober 1961 über das auf die Form letztwilliger Verfügungen anzuwendende Recht (BGBl. 1965 II S. 1144, 1145) ist eine letztwillige Verfügung, auch wenn sie von mehreren Personen in derselben Urkunde errichtet wird oder durch sie eine frühere letztwillige Verfügung widerrufen wird, hinsichtlich ihrer Form gültig, wenn sie den Formerfordernissen des Rechts entspricht, das auf die Rechtsnachfolge von Todes wegen anzuwenden ist oder im Zeitpunkt der Verfügung anzuwenden wäre. ²Die weiteren Vorschriften des Haager Übereinkommens bleiben unberührt.

(2) Für die Form anderer Verfügungen von Todes wegen ist Artikel 27 der Verordnung (EU) Nr. 650/2012 maßgeblich.

Das Erbstatut behandelt **die mit dem Erbfall zusammenhängenden erbrechtlichen Fragen**, z.B. Erbfähigkeit, Erbnwürdigkeit, Erwerb der Erbschaft, Annahme und Ausschlagung der Erbschaft, Bestimmung der gesetzlichen oder testamentarischen Erben und der Pflichterben sowie Zulässigkeit und Umfang einer Testamentsvollstreckung. 40

Um innerhalb der Mitgliedstaaten der Europäischen Union die unterschiedlichen kollisionsrechtlichen Anwendungsfolgen der Erbstatute zu vereinheitlichen, wurde die **Europäische Erbrechtsverordnung (EU-ErbVO)** erlassen. 41

Sie ist am 16.8.2012 in Kraft getreten und **ab dem 17.8.2015** im Bereich der gesamten **EU mit Ausnahme des Vereinigten Königreichs, Irlands und Dänemarks** anzuwenden (Art. 84 Abs. 2 EU-ErbVO). 42

Der **Anwendungsbereich der EU-ErbVO** erstreckt sich gemäß Art. 21 Abs. 1 EU-ErbVO auf die gesamte Rechtsnachfolge von Todes wegen, d. h. jede Form des Übergangs von 43

Vermögenswerten, Rechten und Pflichten von Todes wegen (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a EU-ErbVO), einschließlich der Testier- und Erbfähigkeit, der Erbunwürdigkeit, der Enterbung, der Voraussetzungen der Annahme oder Ausschlagung einer Erbschaft, der Rechte der Erben und Testamentsvollstrecker, der Haftung für Nachlassverbindlichkeiten, der Teilung des Nachlasses sowie des Pflichtteilsrechts (Art. 23 Abs. 2 EU-ErbVO).

Die EU-ErbVO ist **nicht anzuwenden** auf Steuer- und Zollsachen sowie verwaltungsrechtliche Angelegenheiten, die Rechts- und Geschäftsfähigkeit natürlicher Personen (Art. 1 Abs. 2 Buchst. b EU-ErbVO), ausgenommen jedoch die Testierfähigkeit des Erblassers, die vom Erbstatut erfasst wird (Art. 26 Abs. 1 Buchst. a EU-ErbVO). Auch Fragen des Güterrechts, die lebzeitige Übertragung von Rechten und Vermögenswerten und Fragen des Gesellschaftsrechts sind vom Anwendungsbereich der Verordnung ausgenommen (Art. 1 Abs. 2 Buchst. d, g und h EU-ErbVO).

Das sich aus der Verordnung ergebende Recht ist **immer anzuwenden**, und zwar auch dann, wenn es nicht das Recht eines Mitgliedsstaats sein sollte.

- 44 Inhaltlich löst die Verordnung die in Deutschland und darüber hinaus in Finnland, Griechenland, Italien, Litauen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien und Ungarn geltende Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit ab. Entscheidend ist nunmehr vorrangig der **gewöhnliche Aufenthalt zum Zeitpunkt des Erbfalls** (Art. 21 Abs. 1 EU-ErbVO). Ausnahmsweise kann unter Würdigung der Gesamtumstände hiervon abgewichen werden, wenn der Erblasser eine offensichtlich engere Verbindung zu einem anderen Staat hatte (Art. 21 Abs. 2 EU-ErbVO). Demgegenüber ermöglicht Art. 22 Abs. 1 EU-ErbVO die Möglichkeit der **Wahl des Heimatrechts**: Der Erblasser kann das Recht des Staates wählen, dem er zum Zeitpunkt der Rechtswahl oder des Erbfalls angehörte. Diese Rechtswahl muss allerdings in Form einer Verfügung von Todes wegen erfolgen oder sich aus den Bestimmungen einer solchen Verfügung ergeben (Art. 22 Abs. 2 EU-ErbVO).
- 45 Das **Erbstatut** gilt nunmehr **einheitlich** (Art. 23 EU-ErbVO). Eine Nachlassspaltung aus kollisionsrechtlichen Gründen, wie derzeit über Art. 3 a Abs. 2 EGBGB für Auslandsimmobilien, ist innerhalb des Geltungsbereichs der EU-ErbVO nicht mehr möglich, da die Anwendung der Lehre der Rück- und Weiterverweisungen ausgeschlossen wird (Art. 34 EU-ErbVO). Allerdings können nationale Vorschriften, welche die Rechtsnachfolge in bestimmte Vermögenswerte aus „wirtschaftlichen, familiären oder sozialen Erwägungen beschränken oder berühren“, unabhängig vom Erbstatut angewendet werden (Art. 30 EU-ErbVO). Außerdem ist es möglich, dass fortgeltende internationale Übereinkommen zu einer Nachlassspaltung führen (Art. 75 Abs. 1 EU-ErbVO).
- 46 Soweit die Rechtsnachfolge von Todes wegen **nicht in den Anwendungsbereich der EU-ErbVO** fällt, gelten die Vorschriften des Kapitels III dieser Verordnung entsprechend (Art. 25 EGBGB).
- 47 Soweit es sich um einen Erbfall handelt, an dem Staaten beteiligt sind, die der EU-ErbVO nicht beigetreten sind, können in bestimmten Fällen **rechtliche Nachlassspaltungen** und **hinkende Rechtsverhältnisse** entstehen.
- 48 **Beispiel für rechtliche Nachlassspaltung:** A wohnhaft in Südafrika, aber mit deutscher Staatsangehörigkeit, stirbt. In seinem Testament hat er deutsches Erbrecht gewählt. In seinem Nachlass befindet sich ein Grundstück in Südafrika, im Übrigen bewegliches Vermögen. Das südafrikanische internationale Privatrecht erklärt für die Erbfolge in unbewegliches Vermögen das Recht des Lageortes („lex rei sitae“) für maßgeblich (vgl. OLG Zweibrücken v. 21. 7. 1997 3 W 111/97, FamRZ 1998, 263). Eine derartige Anordnung wird von Deutschland akzeptiert (Art. 3a Abs. 2

EGBGB), so dass insoweit südafrikanisches Erbrecht, im Übrigen aber deutsches Erbrecht angewendet wird. Diese Rechtslage ist auch steuerlich zu berücksichtigen.

Beispiele für hinkende Rechtsverhältnisse:

49

(a) Doppelte Staatsangehörigkeit des Erblassers: Viele Rechtsordnungen sehen in ihrem Kollisionsrecht eine Art. 5 Abs. 1 Satz 2 EGBGB entsprechende Tendenz des „Heimwärtsstrebens“ vor. Folgt die ausländische Rechtsordnung ebenfalls dem Prinzip des, gilt für den Erblasser nach deutschem Kollisionsrecht, sofern er in Deutschland seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte, deutsches Erbrecht, aus ausländischer Sicht dagegen ausländisches Erbrecht

(b) Unterschiedliche Anknüpfungspunkte der Nachfolge von Todes wegen: Knüpft das ausländische Kollisionsrecht unabhängig von der Staatsangehörigkeit an das Prinzip des letzten Wohnsitzes an (z. B. Dänemark), wird der Erfall eines deutschen Staatsangehörigen mit letztem Wohnsitz in Dänemark bei einer entsprechenden Rechtswahl für deutsches Recht aus deutscher Sicht nach deutschem Erbrecht, aus dänischer Sicht nach dänischem Erbrecht behandelt.

Aus **deutscher Perspektive** ist die Rechtsanwendung bei hinkenden Rechtsverhältnissen eindeutig: Es gilt **nur deutsches Erbrecht**. Diese Rechtslage ist auch für die Besteuerung maßgeblich. Für den Rechtsnachfolger kann es jedoch zu der misslichen Situation kommen, dass vor einem ausländischen Gericht die ausländische erbrechtliche Lage erstritten und ein diesbezüglicher im Inland vollstreckbarer Titel erwirkt wird. In diesem Fall wäre eine – nicht von der deutschen Rechtslage gedeckte – Vermögensminderung auch steuerlich anzuerkennen.

50

4. Vertragliche Schuldverhältnisse (UN-Kaufrecht, Rom I-VO)

Im Rahmen seines Anwendungsbereiches, Kauf- und Werklieferungsverträge, hat das **UN-Kaufrecht** als internationales Einheitsrecht **nach Art. 3 Nr. 2 EGBGB Vorrang**.

51

Für alle anderen vertraglichen Schuldverhältnisse gilt seit 17.12.2009 die **Rom I-Verordnung (Rom I-VO)**.

52

Die Art. 27 bis 37 EGBGB wurden aufgehoben. Einzig Art. 29a EGBGB blieb erhalten und wurde nach Art. 46b EGBGB verschoben.

53

Das anwendbare Recht kann zwar nach Art. 3 Rom I-VO grundsätzlich **frei gewählt** werden. Das gewählte Vertragsstatut wird aber in einzelnen Bereichen gemäß Art. 46b EGBGB überlagert.

54

5. Sachenrecht (Art. 43 bis 46 EGBGB)

Art. 43 EGBGB Rechte an einer Sache

55

- (1) Rechte an einer Sache unterliegen dem Recht des Staates, in dem sich die Sache befindet.
- (2) Gelangt eine Sache, an der Rechte begründet sind, in einen anderen Staat, so können diese Rechte nicht im Widerspruch zu der Rechtsordnung dieses Staates ausgeübt werden.
- (3) Ist ein Recht an einer Sache, die in das Inland gelangt, nicht schon vorher erworben worden, so sind für einen solchen Erwerb im Inland Vorgänge in einem anderen Staat wie inländische zu berücksichtigen.

Art. 44 EGBGB Von Grundstücken ausgehende Einwirkungen

Für Ansprüche aus beeinträchtigenden Einwirkungen, die von einem Grundstück ausgehen, gelten die Vorschriften der Verordnung (EG) Nr. 864/2007 mit Ausnahme des Kapitels III entsprechend.

Art. 45 EGBGB Transportmittel

- (1) ¹Rechte an Luft-, Wasser- und Schienenfahrzeugen unterliegen dem Recht des Herkunftsstaats. ²Das ist
1. bei Luftfahrzeugen der Staat ihrer Staatszugehörigkeit,
 2. bei Wasserfahrzeugen der Staat der Registereintragung, sonst des Heimathafens oder des Heimatorts,
 3. bei Schienenfahrzeugen der Staat der Zulassung.
- (2) ¹Die Entstehung gesetzlicher Sicherungsrechte an diesen Fahrzeugen unterliegt dem Recht, das auf die zu sichernde Forderung anzuwenden ist. ²Für die Rangfolge mehrerer Sicherungsrechte gilt Artikel 43 Abs. 1.

Art. 46 EGBGB Wesentlich engere Verbindung

Besteht mit dem Recht eines Staates eine wesentlich engere Verbindung als mit dem Recht, das nach den Artikeln 43 und 45 maßgebend wäre, so ist jenes Recht anzuwenden.

- 56 Für Rechte an Sachen gilt der Grundsatz der **lex rei sitae**: Sachenrechtliche Fragen sind nach dem Recht des Staates zu beurteilen, in dem die Sache belegen ist. Dies gilt für bewegliche und unbewegliche Sachen (Art. 46 Abs. 1 EGBGB)
- 57 Ist der aktuelle Lageort der Sache unbekannt, entscheidet deren **letzter bekannter Lageort**.
- 58 Eine **Rechtswahl** ist **ausgeschlossen**.
- 59 Die **Ausweichklausel des Art. 46 EGBGB** lässt ausnahmsweise die Anwendung eines anderen Rechts zu, wenn zu diesem eine wesentlich engere Verbindung besteht (Art. 46 EGBGB).

6. Orde public (Art. 6 EGBGB)

- 60 **Art. 6 EGBGB Öffentliche Ordnung – ordre public**
¹Eine Rechtsnorm eines anderen Staates ist nicht anzuwenden, wenn ihre Anwendung zu einem Ergebnis führt, das mit wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts offensichtlich unvereinbar ist. ¹Sie ist insbesondere nicht anzuwenden, wenn die Anwendung mit den Grundrechten unvereinbar ist.
- 61 Nach Art. 6 EGBGB ist die Rechtsnorm eines anderen Staates dann nicht anzuwenden, wenn ihre Anwendung zu einem Ergebnis führt, das mit **wesentlichen Grundsätzen des deutschen Rechts (insbesondere mit den Grundrechten) offensichtlich unvereinbar** ist. Dabei ist allerdings **zu beachten**, dass die ordre-public-Regelung lediglich der **Ergebniskorrektur** (also dem Einzelfall) dient und nicht der Normenkorrektur.
- 62 Eine entsprechende Vorbehaltsklausel findet sich **im IPR aller Staaten und in allen neuen Staatsverträgen**.
- 63 Es ist zu beachten, dass Art. 6 EGBGB allerdings nunmehr hinter den **vorrangigen ordre-public-Klauseln für vertragliche und außervertragliche Schuldverhältnisse in Art. 21 Rom I bzw. Art. 26 Rom II** zurücktritt.

C. IPR und Internationales Steuerrecht: Gemeinsamkeiten und Unterschiede

- 64 IPR und Internationales Steuerrecht haben, wie sich zeigt Gemeinsamkeiten, weichen aber auch erheblich von einander ab.
- 65 **Gemeinsam** ist beiden Rechtsgebieten, dass sie grenzüberschreitende Sachverhalte regeln.
- 66 Das **Internationale Steuerrecht** ist jedoch – anders als das IPR – **kein Kollisionsrecht** im eigentlichen Sinn, da nach steuerrechtlichen Grundsätzen **im Inland immer nur inländisches, niemals ausländisches Steuerrecht**, anwendbar ist. Dies gilt uneingeschränkt auch für grenzüberschreitende Sachverhalte. Das Internationale Steuerrecht ist somit nichts anderes als ein **Oberbegriff** für die Rechtssätze, die sich mit der **nationalen Besteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten** befassen. Aufgrund seiner Zielrichtung hat das Internationale Steuerrecht, anders als das IPR, auch **keine abgegrenzte Rechtsgrundlagen**. Sie finden sich verstreut in der Abgabenordnung, den Einzelsteuergesetzen, den Prozessordnungen, völkerrechtlichen Verträgen und im Unionsrecht.
- 67 Die vom IPR abweichende Zielrichtung des Internationalen Steuerrechts bedeutet allerdings nicht, dass sich bei der inländischen Besteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten keine **steuerrechtlichen Kollisionen** und die Notwendigkeit, diese Kollisionen aufzulösen, ergäben.
- 68 Nur hat der **Kollisionsbegriff** im Internationalen Steuerrecht eine andere Bedeutung als im IPR.

Eine Kollision ist insbesondere, anders als im IPR, **nicht** dadurch gekennzeichnet, dass auf einen Sachverhalt mit Auslandsberührung **nach nationalem Recht** entweder **in- oder ausländisches Steuerrecht** anwendbar wäre. **Denn die Anwendung ausländischen Steuerrechts im Inland ist nicht denkbar.**

Diese Aussage ist freilich insofern einzuschränken, als das ausländische Steuerrecht bei der sog. Anrechnung ausländischer Steuern für die inländische Besteuerung **mittelbar** eine Rolle spielt.

Eine Kollision liegt nach internationalsteuerrechtlichem Verständnis vielmehr dann vor, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt **aufgrund inländischer steuerrechtlicher Vorschriften im Inland und zugleich aufgrund ausländischer steuerrechtlicher Vorschriften im Ausland** zu Lasten des nämlichen Steuerpflichtigen besteuert wird. Insofern ähnelt der Kollisionsfall, internationalprivatrechtlich gesprochen, eher einem **hinkenden Rechtsverhältnis**, dessen Behandlung durch das Ausland nach internationalprivatrechtlichen Grundsätzen unbeachtlich ist. Nicht so im Internationalen Steuerrecht: Aufgrund der **mit dem ausländischen Steuerzugriff verbundenen Minderung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen** ist der ausländischen Besteuerung durch geeignete inländische steuerentlastende Maßnahmen gegebenenfalls Rechnung zu tragen.

2. KAPITEL: STEUERRECHTLICHE RECHTSQUELLEN

A. Nationale Rechtquellen

Das nationale Recht enthält in den **Einzelsteuergesetzen**, der **Abgabenordnung** und dem **Bewertungsgesetz** sowie dem **Grundgesetz** zahlreiche Normen, die neben inländischen auch grenzüberschreitende Sachverhalte betreffen, sowie Regelungen, die speziell auf grenzüberschreitende Sachverhalte zugeschnitten sind. 69

Dass die nationalen Rechtsquellen **im Inland geltendes Recht** sind, bedarf keiner weiteren Erläuterung. 70

Für die nationalen Rechtsquellen und deren Rangverhältnis untereinander gelten die **allgemeinen Grundsätze**: 71

Abb. 3: Schema Nationale Normenhierarchie (ohne Völkerrecht) 72

- **1. Stufe** (oberste Hierarchiestufe): Grundgesetz (Art. 20, 70 ff., 93, 100 GG);
- **2. Stufe**: formelle Gesetze des Bundesrechts;
- **3. Stufe**: auf der Grundlage der formellen Gesetze des Bundesrechts erlassene Rechtsverordnungen (Art. 80 GG);
- **4. Stufe**: Landesrecht (Art. 31 GG);
- **5. Stufe**: autonome Satzungen, insbesondere Gemeinderecht (Art. 28 Abs. 2 GG).

Rechtsfolge von **Kollisionsfällen zwischen verschiedenen Rangstufen**: Alle Rechtsnormen, die der **obersten Hierarchiestufe widersprechen**, sind entweder nichtig oder anzugleichen. Dem BVerfG kommt das alleinige Verwerfungsmonopol zu, soweit es sich um nachkonstitutionelle Gesetze handelt. Lücken in den nachfolgenden Hierarchiestufen sind in Übereinstimmung mit der Verfassung zu schließen (verfassungskonforme Auslegung). In Kollisionsfällen **ab der zweiten Stufe** ist die Rechtsnorm der jeweiligen niedrigeren Stufe unanwendbar. 73

Beispiel: Widerspricht eine landesrechtliche Regelung (4. Stufe) einem formellen Bundesgesetz (2. Stufe), geht das Bundesgesetz vor (Art. 31 GG). 74

Rechtsfolge von **Kollisionsfällen auf derselben Rangstufe**: Zu beachten sind die Grundsätze „*lex specialis derogat legi generali*“ und „*lex posterior derogat legi priori*“: 75

- der *lex specialis-Grundsatz* besagt, dass die speziellere Regelung die allgemeine Regelung derselben Rangstufe verdrängt;
- der *lex posterior-Grundsatz* besagt, dass die jüngere Regelung die ältere Regelung derselben Rangstufe verdrängt.

Der **lex posterior-Grundsatz** gilt **grundsätzlich vorrangig**. 76

B. Völkerrechtliche Rechtsquellen

Zu unterscheiden sind die **allgemeinen Regeln des Völkerrechts (Art. 25 GG)** und das **Völkervertragsrecht (Art. 59 Abs. 2 GG)**.

I. Allgemeine Regeln des Völkerrechts (Art. 25 GG)

77

Art. 25 GG [Allgemeines Völkerrecht als Bestandteil des Bundesrechts]

¹Die allgemeinen Regeln des Völkerrechtes sind Bestandteil des Bundesrechtes. ²Sie gehen den Gesetzen vor und erzeugen Rechte und Pflichten unmittelbar für die Bewohner des Bundesgebietes.

78

Die wichtigsten Quellen der allgemeinen Regeln des Völkerrechts sind das **Völkergewohnheitsrecht** sowie die **allgemeinen Rechtsgrundsätze der Kulturvölker**.

79

Völkergewohnheitsrechtlich gilt das **Verbot für jeden Staat, die Steuerpflicht aufgrund seiner Steuergesetze ohne jegliche räumliche oder persönliche Schranke auszudehnen**. Anders gewendet: Nur solche Sachverhalte dürfen einseitig steuerrechtlich geregelt werden, die eine **tatsächliche Anknüpfung zum regelnden Staat** aufweisen, sog. **genuine link**.

– BVerfG v. 22.3.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 (369); v. 14.5.1968 – 2 BvR 544/63, BVerfGE 23, 288 (309 f.); BFH v. 26.4.1963 – III 237/58 U, BStBl. III 1963, 413; v. 18.12.1963 – I 230/61 S, BStBl. III 1964, 253. –

80

Beispiele: Anknüpfung an Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung bzw. Unternehmen im Inland für die unbeschränkte Steuerpflicht, Anknüpfung an inländische Einkünfte bzw. inländisches Vermögen für die beschränkte Steuerpflicht. Diese Anknüpfungen sind völkergewohnheitsrechtlich erforderlich. Verboten ist demnach z.B. die Besteuerung eines in Florida wohnhaften US-Amerikaners mit seinen französischen Einkünften in Deutschland, sofern er im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt hat.

81

Bei den **allgemeinen Rechtsgrundsätzen der Kulturvölker** handelt es sich um die **übereinstimmenden Grundsätze**, die sich aus dem **innerstaatlichen** Recht der Staaten entnehmen und auf internationale Sachverhalte übertragen lassen (vgl. Art. 38 Abs. 1 IGH-Statut).

82

Beispiele: Grundsätze „lex posterior derogat legi priori“, „lex specialis derogat legi generali“, Verbot des Rechtsmissbrauchs sowie der Grundsatz von Treu und Glauben.

83

Die allgemeinen Regeln des Völkerrechts sind **Bestandteil des Bundesrechts und damit nationales Recht**, darüber hinaus erzeugen sie Rechte und Pflichten **unmittelbar für die Bewohner des Bundesgebietes**.

84

Sie stehen **im Rang über den Bundesgesetzen** (Art. 25 GG). Bei Kollision ist Bundes- und Landesrecht unanwendbar. Das **Verfassungsrecht** hat jedoch gegenüber den allgemeinen Regeln des Völkerrechts den Vorrang. Die allgemeinen völkerrechtlichen Regeln stehen daher **im Rang zwischen den formellen Gesetzen und dem Grundgesetz**.

II. Völkervertragsrecht (Art. 59 Abs. 2 GG, § 2 Abs. 1 AO)

1. Rechtsgrundlagen

Art. 59 Abs. 2 GG [Völkerrechtliche Vertretungsmacht]

[...]

(2) ¹Verträge, welche die politischen Beziehungen des Bundes regeln oder sich auf Gegenstände der Bundesgesetzgebung beziehen, bedürfen der Zustimmung oder der Mitwirkung der jeweils für die Bundesgesetzgebung zuständigen Körperschaften in der Form eines Bundesgesetzes. ²Für Verwaltungsabkommen gelten die Vorschriften über die Bundesverwaltung entsprechend.

§ 2 Abs. 1 AO Vorrang völkerrechtlicher Vereinbarungen

(1) Verträge mit anderen Staaten im Sinne des Artikels 59 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes über die Besteuerung gehen, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor.

[...]

(3) [...]

2. Grundsätze

Ein **völkerrechtlicher Vertrag** ist eine Willenseinigung zwischen Völkerrechtssubjekten, die auf die Begründung oder Änderung völkerrechtlicher Rechte und Pflichten gerichtet ist. Ein völkerrechtlicher Vertrag kann zwischen zwei oder mehreren völkerrechtlichen Subjekten abgeschlossen werden (bilaterale bzw. multilaterale Verträge).

85

Sofern die **Bundesrepublik Deutschland** einen völkerrechtlichen Vertrag abgeschlossen hat, wird der Vertragsinhalt in Deutschland rechtlich verbindlich und ist **zusätzlich zum nationalen Recht** anzuwenden.

86

Beispiele für bilaterale Völkerrechtsverträge: Doppelbesteuerungsabkommen, Abkommen auf dem Gebiet der Rechts- und Amtshilfe und des Auskunftsaustauschs (InfAust), Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den USA über die von der Bundesrepublik Deutschland zu gewährenden Abgabenvergünstigungen für die von den USA im Interesse der gemeinsamen Verteidigung geleisteten Ausgaben vom 15.10.1954 (ratifiziert durch das Offshore-Steuergesetz vom 18.8.1955, BGBl. II 1964, 957), sowie das NATO-Truppenstatut vom 19.6.1951 und das Zusatzabkommen hierzu vom 3.8.1959 (BGBl. II 1965, 147).

87

Beispiele für multilaterale Völkerrechtsverträge: Wiener Übereinkommen vom 18.4.1961 über die diplomatischen Beziehungen (BGBl. II 1964, 957), Wiener Übereinkommen vom 24.4.1963 über konsularische Beziehungen (BGBl. II 1971, 1285), auf der Grundlage des Art. 293 EG a.F. ergangene sog. Schiedsverfahrenskonvention, Europäische Menschenrechtskonvention vom 4. 11. 1950 (EMRK).

88

Ein völkerrechtlicher Vertrag **kommt wie folgt zustande:**

89

Abb. 4: Schema Zustandekommen völkerrechtlicher Verträge

- Annahme des Vertragstextes durch Zustimmung der Unterhändler;

- Unterzeichnung des Vertragstextes durch die Unterhändler (Paraphierung) und ggf. zusätzliche Unterzeichnung durch jeweils ein Regierungsmitglied;
- Beschluss der Bundesregierung zur Einbringung des Vertrags in den Bundestag zwecks Zustimmung durch Gesetz (Zustimmungsgesetz);
- Verabschiedung des Zustimmungsbeschlusses durch den Bundestag (Art. 59 Abs. 2 GG), gegebenenfalls mit Zustimmung des Bundestags (Art. 78 GG);
- Unterzeichnung der Ratifikationsurkunde durch den Bundespräsidenten (sog. Ratifikation);
- Austausch der Ratifikationsurkunden (bilaterale Völkerrechtsverträge) bzw. Hinterlegung der Ratifikationsurkunden (multilaterale Völkerrechtsverträge).

90 Der völkerrechtliche Vertrag wird **erst mit dem letzten Schritt**, dem Austausch der Ratifikationsurkunden bzw. der Hinterlegung der (letzten) Ratifikationsurkunde, **im Inland verbindlich**. Insbesondere führt der völkerrechtlich anerkannte Grundsatz „pacta sunt servanda“ nicht dazu, dass ein völkerrechtlicher Vertrag, dem nicht durch ein förmliches Gesetz gemäß Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG zugestimmt wurde, als innerstaatliches Recht gilt.

Völkerrechtliche Verträge sind aufgrund des Zustimmungsgesetzes **nationales Recht**, haben aber – im Unterschied zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts – lediglich den **Rang eines einfachen Bundesgesetzes** (Art. 59 Abs. 2 GG).

91 Dies gilt auch dann, wenn sie, wie z.B. die EMRK, **allgemein geltende Rechtsgrundsätze** enthalten.

3. Insbesondere: Doppelbesteuerungsabkommen

92 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind i.d.R. **bilaterale völkerrechtliche Verträge**. Vertragszweck die **Vermeidung der Doppelbesteuerung**, die u.a. dadurch entsteht, dass ein Steuerpflichtiger für dieselben Einkünfte oder dasselbe Vermögen zwei Besteuerungsansprüchen ausgesetzt ist.

93 Die Doppelbesteuerung u.a. wird dadurch ermöglicht, dass das völkerrechtliche Gebot des **genuine link keine exakte Abgrenzung der Besteuerungsansprüche** gewährleistet.

94 **Beispiele:**

(a) **Doppelte oder mehrfache unbeschränkte Steuerpflicht:** A hat seinen Wohnsitz und Lebensmittelpunkt im Inland und ein Ferienhaus im Ausland, das er nur gelegentlich nutzt. Das ausländische Steuerrecht enthält dem deutschen Steuerrecht vergleichbare Bestimmungen zur unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht. Konsequenz: A ist im In- und Ausland unbeschränkt steuerpflichtig, da er (aus der jeweiligen innerstaatlichen Sicht) im jeweiligen Land einen Wohnsitz hat (§ 1 Abs. 1 EStG). In- und Ausland besteuern jeweils das Welteinkommen des A. Es liegt eine Doppelbesteuerung im Hinblick auf das gesamte Einkommen des A vor. Sofern A weitere Ferienhäuser in anderen Staaten besitzt, kommen die Besteuerungsansprüche der weiteren Staaten im selbigen Umfang hinzu.

- (b) Kombination von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht:** A hat seinen Wohnsitz im Inland, im Ausland verfügt er über einen Gewerbebetrieb, ohne dass er dort einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hätte. Konsequenz: A ist im Ausland nur mit seinen Einkünften aus dem dortigen Gewerbebetrieb steuerpflichtig (Territorialitätsprinzip, vgl. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG), im Inland dagegen, aufgrund seines inländischen Wohnsitzes, mit seinem Welteinkommen (§ 1 Abs. 1 EStG), also auch mit den ausländischen gewerblichen Einkünften. Es kommt zu einer Doppelbesteuerung im Bezug auf die ausländischen gewerblichen Einkünfte.
- (c) Kombination von unbeschränkter und doppelter beschränkter Steuerpflicht:** A hat seinen Wohnsitz im Staat X. Er übt seine selbständige Arbeit im Staat Y aus und verwertet diese im Inland. A hat im Staat Y und im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt. Konsequenz: Staat X besteuert A wegen seines dortigen Wohnsitzes mit seinem Welteinkommen, also auch mit seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit. A ist darüber hinaus sowohl im Staat Y als auch im Inland mit seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit beschränkt steuerpflichtig, und zwar im Staat Y aufgrund der Ausübung seiner Tätigkeit und im Inland aufgrund der Verwertung dieser Einkünfte (vgl. § 1 Abs. 4 EStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Die Einkünfte des A aus selbständiger Arbeit sind hier also dreifach besteuert.

Die vorstehenden doppelten oder mehrfachen Besteuerungszugriffe sind aufgrund der **weiten Anwendungsbereiche von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht systematisch vorgegeben**. Gleichwohl sind sie völkerrechtlich nicht verboten, weil jeder besteuender Staat – aus seiner Sicht – einen **tatsächlichen Anknüpfungspunkt** (*genuine link*) für seine Besteuerung vorweisen kann. 95

Die sich hieraus ergebende Belastungssituation für den Steuerpflichtigen ist freilich **nicht tragbar**. 96

Aus diesem Grund sehen die **nationalen Besteuerungssysteme** sowohl für die unbeschränkte Steuerpflicht als auch die beschränkte Steuerpflicht Anrechnungs- und Abzugsmöglichkeiten vor, um die Belastung des Steuerpflichtigen zu mildern. 97

– Vgl. **zur unbeschränkten Steuerpflicht:** §§ 34c, 34d EStG (Einkommensteuer), § 26 Abs. 1 Nr. 1 KStG (Körperschaftsteuer); **zur beschränkten Steuerpflicht:** § 50 Abs. 3 EStG (Einkommensteuer), § 26 Abs. 1 Nr. 2 KStG (Körperschaftsteuer). –

Das gleiche Ziel verfolgen die **Doppelbesteuerungsabkommen**. Wesentlicher Inhalt der Doppelbesteuerungsabkommen ist die **vertraglich vereinbarte Zuweisung von Besteuerungsansprüchen und demzufolge der vereinbarte einseitige Verzicht der Vertragsstaaten auf Besteuerungsansprüche nach innerstaatlichem Recht, soweit sie diesen vertraglich nicht zugewiesen sind**. 98

Fraglich ist indes, wie sich das **Verhältnis der Doppelbesteuerungsabkommen zum übrigen innerstaatlichen Steuerrecht** darstellt. 99

Zunächst gilt der allgemeine Grundsatz, dass Doppelbesteuerungsabkommen, sobald sie durch Zustimmungsgesetz Teil des nationalen Rechts geworden sind, den **Rang eines einfachen Bundesgesetzes** haben (Art. 59 Abs. 2 GG). 100

Dem widerspricht allerdings **§ 2 Abs. 1 AO**. Die Regelung lautet: „*Verträge mit anderen Staaten im Sinne des Artikels 59 Abs. 2 Satz 1 des Grundgesetzes über die Besteuerung gehen, soweit sie unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht geworden sind, den Steuergesetzen vor.*“ 101

Die **Rechtswirkungen** des **§ 2 Abs. 1 AO** sind jedoch begrenzt.

§ 2 Abs. 1 AO ist seinerseits nur ein **einfaches Bundesgesetz**, so dass er die Rechtsfolge des Art. 59 Abs. 2 GG – als höherrangiges Recht – nicht außer Kraft setzen kann. Doppelbesteuerungsabkommen und übriges innerstaatliches Steuerrecht stehen also auf **derselben Rangstufe**.

Die Frage, welches Recht auf **derselben** Rangstufe im **Kollisionsfall** vorrangig anzuwenden ist, beantworten folgende **allgemeine Rechtsgrundsätze**:

- *lex specialis derogat legi generali*: Der *lex specialis-Grundsatz* besagt, dass die speziellere Regelung die allgemeine Regelung derselben Rangstufe verdrängt.
- *lex posterior derogat legi priori*: Der *lex posterior-Grundsatz* besagt, dass die jüngere Regelung die ältere Regelung derselben Rangstufe verdrängt.

Der *lex posterior-Grundsatz* geht normalerweise dem *lex specialis-Grundsatz* vor, sofern das spätere Gesetz nicht nur allgemeine Regelungen enthält und sich durch Auslegung ergibt, dass der Gesetzgeber die Rechtswirkungen der älteren spezielleren Bestimmung aufrechterhalten wollte.

Dies würde bedeuten, dass ein nach Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens geändertes Steuergesetz im Kollisionsfall die abkommensrechtlichen Regelungen verdrängen würde. Da die Doppelbesteuerungsabkommen teilweise sehr alt sind, würde dieser Fall häufig vorkommen.

Hier setzt jedoch **§ 2 Abs. 1 AO** an. Die Vorschrift besagt letztlich, dass im Anwendungsbereich des Art. 59 Abs. 2 GG, also innerhalb derselben Rangstufe, die **allgemeinen Rechtsgrundsätze** im Kollisionsfall so anzuwenden sind, dass die Doppelbesteuerungsabkommen gegenüber den Steuergesetzen vorrangig gelten. Anders ausgedrückt: Der *lex specialis-Grundsatz* geht im Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen dem *lex posterior-Grundsatz* vor, so dass die völkerrechtlichen Verträge **auch gegenüber jüngerem Bundesrecht** vorrangig anzuwenden sind, wenn sie – als *leges speciales* – speziellere Regelungen beinhalten.

102 Der vorstehende Anwendungsvorrang der Doppelbesteuerungsabkommen vor den Steuergesetzen gilt nach allgemeinen Grundsätzen jedoch nur dann, wenn es keine **noch spezielleren bundesrechtlichen Vorschriften** gibt, z.B. bei gesetzlichen Bestimmungen, die sich ausdrücklich gegen die Anwendung von völkervertraglichen Vorschriften wenden (sog. **treaty override**).

Treaty-override-Bestimmungen sind regelmäßig daran zu erkennen, dass sie Formulierungen wie „ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ enthalten.

Beispiele: § 50d Abs. 8 Satz 1 EStG, § 50d Abs. 10 Satz 3 EStG.

Hieran kann **§ 2 Abs. 1 AO** – als einfaches Bundesgesetz – **nichts ändern**.

Letztlich handelt es sich bei den *treaty override*-Vorschriften um die **einseitige Nichtbeachtung völkerrechtlicher Vereinbarungen**. Dennoch ist die Überschreibung eines Doppelbesteuerungsabkommens durch innerstaatliches Gesetz **verfassungsrechtlich zulässig** (BVerfG v. 15. 12. 2015 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1). Auch eine **Verletzung des AEUV** liegt **nicht** vor (EuGH v. 6. 12. 2007 – Rs. C-298/05 – Columbus Container, Slg. 2007, I-10454).

Sofern **kein eindeutiges Spezialitätenverhältnis** erkennbar ist, ist entsprechend dem **Verfassungsgebot der völkerrechtsfreundlichen Auslegung** derjenigen Auslegungsmöglichkeit der Vorzug zu geben, die die innerstaatliche Wirksamkeit der völkervertraglichen Regelung aufrechterhält.

103

III. Nationale Normenhierarchie unter Berücksichtigung völkerrechtlicher Rechtsquellen

104 Unter Berücksichtigung völkerrechtlicher Rechtsquellen ergibt sich folgende **Normenhierarchie**:

105 **Abb. 5: Schema Nationale Normenhierarchie (einschl. Völkerrecht)**

- **1. Stufe** (oberste Hierarchiestufe): Grundgesetz (Art. 20, 70 ff., 93, 100 GG);
- **2. Stufe: allgemeine Regeln des Völkerrechts (Art. 25 Satz 2 GG);**
- **3. Stufe:** formelle Gesetze des Bundesrechts **einschließlich Völkervertragsrecht (Art. 59 Abs. 2 GG)**;
- **4. Stufe:** auf der Grundlage der formellen Gesetze des Bundesrechts erlassene Rechtsverordnungen (Art. 80 GG);
- **5. Stufe:** Landesrecht (Art. 31 GG);
- **6. Stufe:** autonome Satzungen, insbesondere Gemeinderecht (Art. 28 Abs. 2 GG).

106 Im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen geht der *lex specialis-Grundsatz* dem *lex posterior-Grundsatz* auf der 3. Stufe vor (§ 2 Abs. 1 AO).

C. Supranationale Rechtsquellen (Unionsrecht)

I. Vorbemerkung

Supranationale Normen werden von **zwischenstaatlichen Organisationen** erlassen. Sie bedürfen, anders als völkerrechtliche Verträge, zu ihrer Wirksamkeit **keiner Transformation** in innerstaatliches Recht. Derartige supranationale Normen beinhaltet das **Europarecht** (das europäische Unionsrecht). 107

Rechtsquelle des Unionsrechts sind die **Integrationsverträge**. 108

Im Einzelnen sind zu unterscheiden: primäres, sekundäres, tertiäres Unionsrecht sowie weitere unionrechtliche Rechtsquellen. 109

II. Die einzelnen unionsrechtlichen Rechtsquellen

1. Primäres Unionsrecht

110 Primäres Unionsrecht sind der **Vertrag über die Europäische Union (EUV)** und der **Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)**.

111 Die Bestimmungen des primären Unionsrechts sind **unmittelbar anwendbar**, soweit sie **unbedingt** sind und aufgrund ihrer inhaltlichen Bestimmtheit **keiner weiteren Umsetzung** bedürfen.

– EuGH v. 5. 2. 1963 – Rs. 26/62 – van Gend & Loos, Slg. 1963, 1 –.

112 Im primären Unionsrecht sind die **Charta- und Unionsgrundrechte** sowie die europarechtlich verbürgten **Grundfreiheiten** von Bedeutung.

- Die **Chartagrundrechte** (Art. 6 Abs. 1 EUV) und die **Unionsgrundrechte** (Art. 6 Abs. 3 EUV) sind weitgehend identisch mit den in den einzelnen Verfassungen der Mitgliedstaaten verankerten Grundrechten und enthalten wie diese auch Diskriminierungsverbote.
- Über die im Rahmen der unionalen Grundrechte verankerten Diskriminierungsverbote hinaus verbietet der AEUV jede offene und versteckte **Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit** (Art. 18 Abs. 1 AEUV). Dieses Diskriminierungsverbot gilt für natürliche und juristische Personen, für letztere dann, wenn sie nach dem Recht eines Mitgliedstaates errichtet wurden und die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der EU haben (Art. 54, 62 AEUV). In seinem Anwendungsbereich wird Art. 18 Abs. 1 AEUV allerdings durch die speziell geregelten Grundfreiheiten verdrängt.
- Die europarechtlich verbürgten **Grundfreiheiten** sind die Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 ff. AEUV), die Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV), die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV). Sie verbieten den Mitgliedstaaten, ausländische EU-Bürger anders als einen inländischen Staatsbürger zu behandeln und beinhalten damit **spezielle Diskriminierungsverbote**. Hiermit korrespondiert das subjektive Recht jedes Unionsbürgers auf Durchsetzung dieser Verpflichtung.

2. Von der EU im Rahmen ihrer auswärtigen Kompetenz abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge (Art. 216 Abs. 2 AEUV)

113 Sie sind **Bestandteil des Unionsrechts**.

114 **Beispiele:** Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen), General Agreement on Tariffs and Trade (GATT-Abkommen), General Agreement on Trade and Services (GATS-Abkommen), Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz.

3. Sekundäres Unionsrecht

Sekundäres Unionsrecht wird **auf der Grundlage von primärem Unionsrecht** gesetzt. 115

Sekundäres Unionsrecht sind **Verordnungen, Richtlinien, Beschlüsse, Stellungnahmen und Empfehlungen**. 116

a) EU-Verordnungen

EU-Verordnungen richten sich an jedermann und sind **im gesamten Unionsbereich immer unmittelbar geltendes Recht** (Art. 288 Abs. 2 AEUV). Verordnungen werden je nach Thema der Verordnung aufgrund einer der in den Verträgen vorgesehenen Verfahren erlassen. Es wird zwischen Gesetzgebungsakten, Durchführungsverordnungen der Kommission und delegierten Verordnungen unterschieden. Verordnungen, die Gesetzgebungsakte sind, werden in der Regel auf Vorschlag der Europäischen Kommission vom Rat der EU und dem Europäischen Parlament nach dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren gemeinsam erlassen. In bestimmten Fällen sind jedoch besondere Gesetzgebungsverfahren vorgesehen. 117

EU-Verordnungen haben besondere Bedeutung im **Zollrecht**. 118

Im **Steuerrecht** haben sie nur **geringe Bedeutung**. 119

Beispiele: Mehrwertsteuer-Zusammenarbeitsverordnung (MwStZVO), Verbrauchsteuer-Zusammenarbeitsverordnung (VerbrSt-ZVO).	120
--	-----

b) EU-Richtlinien

EU-Richtlinien richten sich nur an **Mitgliedstaaten**. Sie werden je nach Thema der Richtlinie aufgrund eines der in den Verträgen vorgesehenen Verfahren erlassen. Es wird zwischen 121

- Gesetzgebungsakten,
- Durchführungsrichtlinien der Kommission
- und delegierten Richtlinien

unterschieden.

Richtlinien, die **Gesetzgebungsakte** sind, werden in der Regel auf Vorschlag der Europäischen Kommission vom Rat der EU und dem Europäischen Parlament nach dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren gemeinsam erlassen. In bestimmten Fällen sind jedoch besondere Gesetzgebungsverfahren vorgesehen. 122

EU-Richtlinien sind grundsätzlich nur hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich und überlassen den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel, sind daher **im Normalfall kein unmittelbar geltendes Recht** (Art. 288 Abs. 3 AEUV). 123

Wichtige Ausnahme: Die Richtlinie ist **nicht fristgemäß oder nicht ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt**. Sofern sie hinreichend bestimmt und unbedingt ist, kann der Bürger sich gegenüber dem Mitgliedstaat, der die ordnungsgemäße Umsetzung der Richtlinie versäumt hat, auf die Richtlinienbestimmung berufen. 124

- 125 **Beispiele:**
- (a) **Umsatzsteuer:** Umsatzsteuer-Richtlinien und Mehrwertsteuersystem-Richtlinie.
 - (b) **Verbrauchssteuern:** Verbrauchsteuer-Richtlinien und Verbrauchsteuer-Systemrichtlinie.
 - (c) **Ertragsteuern:** Fusionsrichtlinie, Mutter-Tochter-Richtlinie, Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie, Sparzinsrichtlinie, Schiedsverfahrenskonvention, Bilanzrichtlinien.
 - (d) **Verfahrensrecht:** Amtshilferichtlinie, Beitreibungsrichtlinie.
- 126 Richtlinien haben sowohl für die direkten als auch die indirekten Steuern **große Bedeutung**. Die Berufung auf eine nicht ordnungsgemäße Richtlinienumsetzung kommt in der Praxis häufig im Bereich des **Umsatzsteuerrechts** vor.
- c) **Beschlüsse**
- 127 **Beschlüsse sind rechtsverbindliche Einzelfallregelungen.**
- 128 **Beispiel für Einzelfallregelung:** Entscheidung des Rates 90/640/EWG v. 3. 12. 1990 (ABl. EG Nr. L 349 v. 13.12.1990, 19): Hierdurch wurde Deutschland ermächtigt, abweichend von der 6. EG-Richtlinie für Umsätze an die sowjetischen Truppen bis zu deren Abzug Steuerbefreiungen auszusprechen (UR 1991, 41).
- 129 Beschlüsse haben im Steuerrecht nur **geringe Bedeutung**.
- d) **Empfehlungen und Stellungnahmen**
- 130 Empfehlungen und Stellungnahmen haben **keine verbindliche Wirkung**.
- 131 Auch sie haben im Steuerrecht nur eine **geringe Bedeutung**.
4. **Tertiäres Unionsrecht**
- 132 Tertiäres Unionsrecht wird auf der Grundlage von **sekundärrechtlicher Übertragung von Gesetzgebungsbefugnissen** von Kommission und Rat gesetzt.
- 133 **Beispiel für tertiäres Unionsrecht:** Ermächtigung an die Kommission, „nicht wesentliche“ Vorschriften des Sekundärrechts zu ergänzen oder zu ändern sowie Durchführungsbestimmungen zum Sekundärrecht zu erlassen (Art. 291 Abs. 2 AEUV).

5. Weitere unionsrechtliche Rechtsquellen

Weitere unionrechtliche Rechtsquellen: **Entschließungen, Erklärungen, Kommuniqus und Mitteilungen.** 134

Sie sind **ohne verbindliche Wirkung.** 135

III. Unionrechtliche Normenhierarchie

136 Das Rangverhältnis der Rechtsnormen im Unionsrecht:

137 **Abb. 6: Schema Unionsrechtliche Normenhierarchie**

- **1. Stufe** (oberste Hierarchiestufe): primäres Unionsvertragsrecht einschließlich aller Erklärungen, Protokolle und sonstiger Anhänge sowie Charta der Grundrechte der Europäischen Union (Art. 6 Abs. 1 EUV),
- **2. Stufe**: ungeschriebenes primäres Unionsrecht, und zwar das Gewohnheitsrecht und die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Unionsrechts,
- **3. Stufe**: die von der Union im Rahmen ihrer auswärtigen Kompetenz abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge (Art. 216 Abs. 2 AEUV),
- **4. Stufe**: sekundäres Unionsrecht,
- **5. Stufe**: tertiäres Unionsrecht.

138 Rechtsfolge in **Kollisionsfällen zwischen den Rangstufen**: Alle Rechtsnormen, die der höheren Hierarchiestufe widersprechen, sind unanwendbar.

139 Rechtsfolge in **Kollisionsfällen auf derselben Rangstufe**: Zu beachten sind die Grundsätze „*lex specialis derogat legi generali*“ und „*lex posterior derogat legi priori*“. Der *lex posterior-Grundsatz* gilt grundsätzlich vorrangig, sofern das spätere Gesetz nicht nur allgemeine Regelungen enthält und sich durch Auslegung ergibt, dass der Gesetzgeber die Rechtswirkungen der älteren spezielleren Bestimmung aufrechterhalten wollte.

IV. Verhältnis der supranationalen zu den nationalen Rechtsquellen

Die unionsrechtlichen Rechtsquellen, jedenfalls soweit sie für den Bürger unmittelbare Wirkung entfalten, also die Grundfreiheiten des AEUV, die EU-Verordnungen und nicht fristgemäß oder ordnungsgemäß umgesetzte EU-Richtlinien, **überlagern und verdrängen das nationale Recht** (Art. 23 Abs. 1 GG). Dies gilt auch gegenüber völkerrechtlichen Verträgen und allgemeinen Regeln des Völkerrechts, die nach Maßgabe des Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG bzw. gemäß Art. 25 GG Bestandteil der nationalen Rechtsordnung sind. 140

Für den Vorrang des Unionsrechts ist es unerheblich, welchen **unionsinternen Rang** das anwendbare Unionsrecht und welchen **Rang das nationale Recht** hat. Dies gilt auch in den Fällen, in denen kollidierendes nationales Recht **zu einem späteren Zeitpunkt** in Kraft getreten ist. 141

Der Vorrang des Unionsrechts gegenüber dem nationalen Recht gilt im Prinzip auch im Verhältnis zum **deutschen Verfassungsrecht**. Allerdings gelten folgende Besonderheiten: 142

- **Grundrechtsschutz:** Das BVerfG hat entschieden, dass der vom Unionsvertragsrecht garantierte Grundrechtsschutz dem deutschen Grundrechtstandard entspricht, so dass insoweit **Vorlagen (Art. 100 Abs. 1 GG) sowie Verfassungsbeschwerden unzulässig** sind.

– BVerfG v. 22.10. 1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 – Solange II. –

- **Einhaltung von Kompetenzgrenzen:** Das BVerfG prüft, ob **aus dem Integrationsprogramm „ausbrechende Rechtsakte“** jenseits der Grundlagen der europäischen Verträge vorliegen (sog. „**ultra-vires-Kontrolle**“). Dies setzt voraus, dass das Handeln der Union offensichtlich kompetenzwidrig ist und zu einer strukturell bedeutsamen Verschiebung zulasten der Mitgliedstaaten führt.

– BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvR 2661/06, BVerfGE 126, 286 – Mangold/Honeywell. –

- **Verfassungsidentität:** Das BVerfG wird ferner dann tätig, wenn durch den fortschreitenden Integrationsprozess die deutsche Verfassungsidentität ausgehöhlt wird (sog. „**Identitätskontrolle**“).

– BVerfG v. 30. 6. 2009 2 BvE 2, 5/08 u.a., BVerfGE 123, 267 – Lissabon; v. 7. 11. 2011 2 BvR 987, 1485, 1099/10, BVerfGE 129, 124 – EFSF; v. 21. 6. 2016 2 BvR 2728/13 u.a., BVerfGE 142, 123. –

D. Ausländische Rechtsquellen

- 143 Ausländische Rechtsquellen sind für die **steuerrechtliche Behandlung**, anders als gegebenenfalls im Zivilrecht, **bedeutungslos**.

3. KAPITEL: AUSLEGUNGSFRAGEN

A. Auslegung nationaler Rechtsquellen

I. Anwendungsreichweite steuerrechtlicher Normen

1. Grundsatz: internationale Anwendungsreichweite

Da ein Gesetz, das die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte abschließend regelt, nicht existiert, finden sich die nationalen Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts **verstreut in verschiedenen Gesetzen**, namentlich im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz (EStG, KStG), Gewerbesteuergesetz (GewStG), Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG), Bewertungsgesetz (BewG), Außensteuergesetz (AStG), Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) und in der Abgabenordnung (AO). 144

Das **Internationale Umwandlungssteuerrecht** ist nicht Gegenstand dieses Lehrbriefs und bleibt im Folgenden außer Betracht. 145

Teilweise beziehen sich **spezielle** Vorschriften dieser Gesetze **ausdrücklich auf internationale Sachverhalte**: 146

- **Einkommensteuergesetz:** § 1, § 1a, § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4, § 4g, § 4i, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1, 2. Halbs., § 32b Abs. 1 Nr. 2, § 34c, § 34d, § 49, § 50, § 50a, § 50d, § 50g, § 50h, § 50i, § 50j EStG.
- **Körperschaftsteuergesetz:** § 2, § 5 Abs. 2, § 12, § 26, § 32 KStG.
- **Gewerbesteuergesetz:** § 8 Nr. 12, § 9 Nr. 2, 3, 7, 8 GewStG.
- **Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz:** § 2, § 3 Abs. 2 Nr. 1, § 5 Abs. 3, § 12 Abs. 7, § 16 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b, § 13b Abs. 1, § 13d Abs. 3 Nr. 2, § 16 Abs. 2, § 17 Abs. 3, § 21 ErbStG.
- **Bewertungsgesetz:** § 31, § 121 BewG.
- **Außensteuergesetz:** sämtliche Regelungen.
- **Abgabenordnung:** § 88b, § 90 Abs. 3, § 117, § 117a, § 117b, § 117c, § 122 Abs. 2 Nr. 2, § 138 Abs. 2, § 138a, § 138b, § 138c, § 162 Abs. 3 AO.

Durch die genannten Vorschriften werden freilich **nur bestimmte grenzüberschreitende Sachverhalte** erfasst. Ein Umkehrschluss, etwa in dem Sinne, dass alle übrigen Steuerrechtsnormen nur Inlandssachverhalte betreffen würden, ist aber nicht zulässig. 147

Im Gegenteil. Im Prinzip gilt: **Jede Vorschrift der Personen- und Objektsteuergesetze gilt für nationale und grenzüberschreitende Sachverhalte gleichermaßen, sofern nicht ausdrücklich etwas anderes geregelt ist.** 148

149 **Beispiel:** A mit Wohnsitz im Inland ist an der gewerblich tätigen X SNC mit Sitz in Strasbourg, einer französischen société en nom collectif, als Mitgesellschafter beteiligt. – Sofern A Mitunternehmerinitiative und -risiko zukommt, erzielt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, obwohl der Einkünftebestand ausländische Gesellschaftsformen nicht ausdrücklich erwähnt.

150 Dies gilt sogar für die **Bestimmungen des GewStG**, die nach ihrem Gesetzeszweck nur den **im Inland stehenden Gewerbebetrieb** erfassen sollen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Auch das GewStG ist – wie die übrigen Personen- und Objektsteuergesetze – **rechtstechnisch prinzipiell international** angelegt. Der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer, wozu auch die Beschränkung auf das Inland gehört, wird durch entsprechende Hinzurechnungen und Kürzungen verwirklicht (§ 8 Nr. 12, § 9 Nr. 2, 3, 7, 8 GewStG).

2. Rein auslandsbezogene Anwendungsreichweite

151 In Ausnahmefällen bezieht sich der inländische Steuertatbestand **auf einen ausschließlich ausländischen Sachverhalt**.

Beispiel: § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG.

In diesem Fall ist der inländische Steuertatbestand **unmittelbar** auf das ausländische Rechtsinstitut anzuwenden.

3. Rein inlandsbezogene Anwendungsreichweite

152 Teilweise regelt der inländische Steuertatbestand, wie z.B. bei der **beschränkten Steuerpflicht, nur inländische Sachverhalte**. In diesem Fall ist der Anwendungsbereich des Steuertatbestands auf den Inlandsfall begrenzt.

II. Konsequenzen für die Auslegung

1. Auslegung von Steuerrechtsnormen mit internationaler Anwendungsreichweite

Bei den inländischen Vorschriften über die Personenbesteuerung, die, wie ausgeführt, grundsätzlich inländische wie grenzüberschreitende Sachverhalte gleichermaßen erfassen, stellt sich die **Grundsatzfrage**, ob für die Auslegung von inländischen steuerlichen Vorschriften, soweit sie sich auf **ausländische Sachverhalte** beziehen, spezielle Grundsätze gelten, insbesondere, ob **im Ausland übliche Auslegungsprinzipien für die inländische Besteuerung übernommen** werden können oder sogar zu übernehmen sind.

153

Beispiele:

154

- (a) A mit Wohnsitz im Inland ist Mehrheitsgesellschafter der französischen X-SCI, einer französischen Personengesellschaft in der Rechtsform der *société civile immobilière*, die ausschließlich an Dritte vermieteten Grundbesitz hält. Die Immobilien sind in verschiedenen Ländern – auch im Inland – belegen. Die X-SCI hat, was in Frankreich zulässig ist, unwiderruflich zur französischen Körperschaftsteuer optiert. Die X-SCI schüttet 100.000 € an A aus und behält die französische Quellensteuer auf Kapitalerträge ein.
- (b) Im Beispiel (a) hat A von der Option zur Körperschaftsteuerpflicht der X-SCI abgesehen. A erwirbt mehrheitlich die Geschäftsanteile an der Y-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland. Die Y-GmbH mietet die von der X-SCI gehaltenen, im Inland belegenden Immobilie an. Nach französischer Rechtslage ist die X-SCI steuerlich transparent („translucide“). Die Anmietung durch die nahestehende Y-GmbH ist nicht nach französischer Sichtweise nicht von steuerlicher Relevanz.
- (c) Die Z-GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland ist grenzüberschreitend – in Deutschland und Chile – tätig. In Chile verfügt die Z-GmbH über eine Betriebsstätte. Der chilenischen Betriebsstätte ist eine Beteiligung an einer us-amerikanischen Kapitalgesellschaft zugeordnet, deren Erwerb mit einem Bankkredit finanziert wurde. Das chilenische Finanzamt besteuert den Betriebsstättengewinn ohne Berücksichtigung des der Betriebsstätte zugeordneten Zinsaufwands.

In den vorgenannten Beispielfällen stellt sich die Frage, ob und inwieweit die **ausländische Sichtweise bzw. Rechtslage in Bezug auf ausländische Besteuerungsmerkmale Einfluss auf die Auslegung inländischer Steuervorschriften** hat. Die Problematik betrifft neben der Steuersubjekt- und Steuerobjektqualifikation auch die Höhe der Bemessungsgrundlage und damit auch der Steuerermäßigung.

So könnte man sich im **Beispiel (a)** einerseits die französische Sichtweise zueigen machen und die X-SCI aufgrund ihrer Option als Körperschaftsteuersubjekt i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ansehen (Steuersubjektqualifikation), mit der Folge, dass A infolge der Ausschüttung aus der X-SCI Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt (Steuerobjektqualifikation). Unter Zugrundelegung einer rein inländischen Sichtweise könnte die X-SCI andererseits als transparente Gesamthandsgemeinschaft zu behandeln sein, deren im In- und Ausland belegenen Immobilien dem A ggf. anteilig steuerlich zugerechnet werden (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO), so dass die X-SCI nicht als Körperschaftsteuersubjekt zu behandeln ist. Steuersubjekt wäre vielmehr nur A, der als unbeschränkt Steuerpflichtiger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt.

Im **Beispiel (b)** ist nach insoweit einheitlicher französischer und inländischer Sichtweise nicht die X-SCI, sondern A Steuersubjekt. Allerdings stellt sich hier die Frage nach der Einkunftsart (Steuerobjektqualifikation). Aufgrund der Vermietung der inländischen Immobilie an die von A mehrheitlich gehaltenen Y-GmbH könnten die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorliegen, so dass die X-SCI aus deutscher Sicht jedenfalls teilweise gewerblich tätig (§ 15 Abs. 2 EStG) und A als Mitunternehmer anzusehen ist und der weiteren Folge, dass die Vermietungstätigkeit der X-SCI im Übrigen ebenfalls als gewerblich einzustufen ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Nach französischer Lesart hätte A demgegenüber nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (*revenus fonciers*).

Das **Beispiel (c)** betrifft die Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Legt man die inländische Betrachtungsweise zugrunde, sind die von der chilenischen Betriebsstätte aufgewendeten Zinsen grundsätzlich abzugsfähig, so dass der ausländische Betriebsstättengewinn insoweit gemindert ist. Nach chilenischer Lesart fällt der Betriebsstättengewinn aufgrund des Abzugsverbots höher aus. Die Frage ist von Bedeutung, da mit Chile kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, so dass auch der Gewinn aus der ausländischen Betriebsstätte grundsätzlich – vorbehaltlich unilateraler Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – im Inland zu versteuern ist.

155 Für alle Fragen gilt: **Maßgeblich für die Auslegung inländischer Normen ist immer die nationale Betrachtungsweise, und zwar auch soweit sie ausländische Sachverhaltselemente betrifft.** Die Auslegung erfolgt ausschließlich nach **inländischen Prinzipien**. Entscheidend sind die **inländischen Steuerrechtsnormen, die inländische Methodenlehre, die inländischen Tatbestandsdefinitionen und das inländische systematische Verständnis der betreffenden steuerrechtlichen Vorschriften**. Ausländische Auslegungsprinzipien sind ebenso unbeachtlich wie ausländische Steuerrechtsnormen.

156 Selbstverständlich ist dies nicht. Diese Auslegungsprinzipien führen letztlich zu **Qualifikationskonflikten und unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen**, wenn das Ausland eine eigene Sichtweise verfolgt.

Um diese Probleme zu vermeiden, orientieren sich insbesondere **kleinere Länder** wie z.B. die Schweiz an der jeweiligen ausländischen Betrachtungsweise, da sie ihre eigenen Auslegungsprinzipien im Konfliktfall ohnehin nicht durchsetzen können.

2. Auslegung von Steuerrechtsnormen mit rein auslandsbezogener Anwendungreichweite

157 Bezieht sich der inländische Steuertatbestand **unmittelbar auf das ausländische Rechtsinstitut**, ist der inländische Steuertatbestand **unmittelbar** auf das ausländische Privatrechtsinstitut anzuwenden. In diesem Fall gilt die **ausländische Betrachtungsweise**.

158 **Beispiel:** Die **Vermögensübertragung auf einen Trust** (den es nach deutschem Recht nicht gibt) wird als Schenkung unter Lebenden eingestuft (§§ 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2; 7 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 ErbStG), wobei der Erwerb bei Auflösung dieser Vermögensmasse noch einmal der Besteuerung unterworfen wird (§ 7 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 ErbStG). Das gilt aber nur dann, wenn die Vermögensübertragung auf den Trust wirksam erfolgt ist und nicht bloß ein Treuhandverhältnis begründet wird, bei dem sich der Trustgründer als Treugeber alle maßgeblichen Verwaltungsrechte vorbehält (BFH v. 28.6.2007 II R 21/05, BStBl. II 2007, 669).

3. Auslegung von Steuerrechtsnormen mit rein inlandsbezogener Anwendungsreichweite

a) Grundsatz: Nationale Auslegung ausländischer Sachverhaltselemente

Bei inländischen Steuernormen mit ausschließlich inländischer Anwendungsreichweite – wie z.B. bei der **beschränkten Steuerpflicht** – ist der Anwendungsbereich des Steuertatbestands naturgemäß auf den Inlandsfall begrenzt. Hier gilt grundsätzlich die **nationale Betrachtungsweise**, auch soweit ausländische Sachverhaltselemente gewürdigt werden. 159

Das Prinzip der nationalen Betrachtungsweise gilt grundsätzlich und ist auch unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegt. 160

Beispiel: C mit Wohnsitz in Chile hat mit dem in Frankreich wohnhaften D einen Treuhandvertrag abgeschlossen, wonach D sämtliche ihm gehörende Aktien im Umfang von 50% des Grundkapitals an der inländischen M-AG treuhänderisch für C hält. Auf Anweisung von C veräußert D seine Aktien an der M-AG und kehrt den Veräußerungspreis nach den Regeln des Treuhandvertrags an C aus. C erzielt einen Veräußerungsgewinn gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa i.V.m. § 17 Abs. 1 EStG, da er sein wirtschaftliches Eigentum (§ 39 Abs. 1 Nr. 1 AO) an den Aktien an der M-AG gegen Entgelt übertragen und hieraus einen Veräußerungsgewinn erzielt hat. Sowohl § 39 AO als auch § 17 EStG sind unabhängig davon anzuwenden, dass sich der Treuhänder und das Wirtschaftsgut, auf das sich das Treuhandverhältnis bezieht, im Ausland befinden. Insbesondere ist ohne Bedeutung, ob das chilenische Steuerrecht die persönliche Zurechnung eines Wirtschaftsguts nach den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums anerkennt oder nicht. 161

Insoweit besteht **keine grundsätzliche Besonderheit** im Vergleich zur Auslegung der Steuerrechtsnormen mit internationaler Reichweite. 162

b) Ausblendung ausländischer Sachverhaltselemente durch die isolierende Betrachtungsweise

§ 49 EStG Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte 163
 [...]

(2) *Im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale bleiben außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 nicht angenommen werden könnten.*

 [...]

Es ist zu beachten, dass der Grundsatz der nationalen Betrachtungsweise ausländischer Sachverhaltselemente bei der **beschränkten Steuerpflicht** für einen bestimmten Fall **eingeschränkt** wird. 164

Nach dem Grundsatz der sog. **isolierenden Betrachtungsweise** bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale bei der Auslegung von inländischen steuerlichen Bestimmungen **außer Betracht, sofern und soweit es deswegen nicht zu einer inländischen Besteuerung kommen würde.** 165

Die isolierende Betrachtungsweise gilt – bezogen auf die beschränkte Steuerpflicht – für **alle Personensteuern.** 166

- 167 Sie ist in **§ 49 Abs. 2 EStG** für **beschränkt einkommensteuerpflichtige** Personen geregelt.
- 168 **Beispiel:** Ein ausländischer Einzelunternehmer A veräußert die von ihm gehaltene 10%ige Beteiligung an der inländischen X-GmbH. Die Beteiligung hält A in seinem ausländischen Betriebsvermögen. Da die Beteiligung zum Betriebsvermögen gehört, liegen zunächst keine inländischen Einkünfte i.S. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG vor. Gemäß dem Grundsatz der isolierenden Betrachtungsweise wird aber die Zugehörigkeit zum ausländischen Betriebsvermögen ausgeblendet und nur der inländische Sachverhalt isoliert betrachtet. Somit liegen inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG vor.
- 169 Über § 2 Nr. 1 i.V.m. 8 Abs. 1 KStG gilt die isolierende Betrachtungsweise auch für **beschränkt Körperschaftsteuerpflichtige**.
- 170 Darüber hinaus ist diese Auslegungsmethode auch auf **beschränkt erbschaft- bzw. schenkungsteuerpflichtige Personen**, die grundsätzlich nur mit dem Erwerb von Inlandsvermögen iSv § 121 BewG steuerpflichtig werden können (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG), anwendbar. Hier gilt § 49 Abs. 2 EStG **analog**.
- 171 **Beispiel:** Verschenkt A seinen Gewerbebetrieb im vorgenannten Beispiel an seinen Sohn B, der ebenfalls Steuerausländer ist, scheidet die erbschaftsteuerliche Erfassung der Beteiligung an der X GmbH bei B prima facie aus, weil das ausländische Betriebsvermögen kein Inlandsvermögen ist (s. § 121 Nr. 3 BewG). Aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise ist aber die Betriebsvermögenseigenschaft der Beteiligung an der X GmbH auszublenden, womit die (Mit-)Übertragung der Beteiligung als freigebige Zuwendung (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG) von Inlandsvermögen gemäß § 121 Nr. 4 BewG gilt, weil es sich bei dem Zuwendungsgegenstand um Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft handelt, an welcher der Gesellschafter mindestens zu einem Zehntel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist.
- 172 Die isolierende Betrachtungsweise verfolgt das Ziel der **Gleichbehandlung der Steuerausländer** unabhängig von deren ausländischen Verhältnissen und ausländischem Vermögen. Man kann es aber auch anders sehen: Das inländische Besteuerungsrecht wird **im Vergleich zu Steuerinländern** system- und gleichheitswidrig zu Lasten eines bestimmten Personenkreises, nämlich der beschränkt Steuerpflichtigen, ausgedehnt.

B. Auslegung völkerrechtlicher Rechtsquellen (Doppelbesteuerungsabkommen)

I. Gegenstand der Auslegung

Gegenstand der Auslegung sind die völkerrechtlichen Vereinbarungen, also

173

- der **Text des Doppelbesteuerungsabkommens** selbst und
- die zu seinem Bestandteil erklärten (**Schluss-**)**Protokolle und Briefwechsel**.

II. Auslegungsgrundsätze

1. Allgemeine abkommensrechtliche Auslegungsgrundsätze

a) Grundsatz der Regelungssouveränität

174 Doppelbesteuerungsabkommen beanspruchen als **bilaterale völkerrechtliche Verträge** eine **einheitliche Anwendung durch beide Vertragsstaaten**. Diese einheitliche Rechtsanwendung wird dadurch abgesichert, dass Doppelbesteuerungsabkommen wegen ihres **lex specialis-Charakters** dem innerstaatlichen Steuerrecht beider Vertragsstaaten vorgehen.

– Hierzu Tz. 92 ff. –

175 Wegen ihrer Trennung vom innerstaatlichen Steuerrecht, stellen die Normen eines Doppelbesteuerungsabkommens einen **unabhängigen, in sich geschlossenen Regelungskreis** dar.

– BFH v. 15.1.1971 – III R 125/69, BStBl. II 1971, 379; v. 6.10.1971 – I R 207/66, BStBl. II 1972, 88; v. 15.6.1973 – III R 118/70, BStBl. II 1973, 810; v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195; v. 21.8.1985 – I R 63/80, BStBl. II 1986, 4; v. 27.1.1988 – I R 241/83, BStBl. II 1988, 574. –

176 Da die Normen der Doppelbesteuerungsabkommen und die des innerstaatlichen Rechts auf getrennten Ebenen angesiedelt, **verbietet es sich** grundsätzlich, die Normen der Doppelbesteuerungsabkommen **im Lichte des innerstaatlichen Steuerrechts auszulegen**.

– So die sog. **völkerrechtliche Theorie** (BFH v. 15.1.1971 – III R 125/69, BStBl. II 1971, 379; v. 21.8.1985 – I R 63/80, BStBl. II 1986, 4; v. 27.1.1988 – I R 241/83, BStBl. II 1988, 574; v. 11.4.1990 – I R 75/88, BFHE 160, 513; v. 30.5.1990 – I R 179/86, BStBl. II 1990, 906); anders dagegen die sog. **landesrechtliche Theorie**, wonach die nicht im Abkommen definierten Begriffe primär nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts des Anwenderstaates ausgelegt werden sollen; hierzu der Überblick *Wassermeyer* in *Wassermeyer*, Art. 1 OECD-MA Rz. 48, Art. 3 Rz. 82. –

177 Die Regelungssouveränität der Abkommen hat jedoch ihre **Grenzen**. Doppelbesteuerungsabkommen nämlich kein vollständiges und eigenständiges Steuerrechtsverhältnis, insbesondere kein Steuerschuldverhältnis, und **begründen damit auch keine Steuerpflicht für die in den Vertragsstaaten ansässigen Personen**.

– BFH v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531. –

178 Der Pflichtenkreis der Vertragsstaaten geht daher über einen sie gleichermaßen treffenden **Steuerverzicht** grundsätzlich nicht hinaus.

b) Grundsätze der Regelungshomogenität und der abkommensautonomen Auslegung

179 Da Doppelbesteuerungsabkommen primär Doppelbesteuerungen vermeiden und eine gerechte Verteilung der Steuergüter zwischen den Vertragsstaaten regeln wollen, sind

die Abkommensregelungen auf **gemeinsame Rechtsfolgen** gerichtet, was notwendigerweise eine **einheitliche Anwendung der Normen durch die Vertragsstaaten** voraussetzt.

Hieraus folgt das **Gebot, Abkommen aus sich selbst heraus auszulegen**, so dass die Ergebnisse der Auslegung von beiden Vertragsstaaten akzeptiert werden (sog. **Grundsätze der abkommensautonomen Auslegung und der Entscheidungsharmonie**). 180

Diese Anforderungen an die Auslegung werden in der Abkommenspraxis insbesondere durch eine zunehmend **einheitliche internationale Steuersprache** abgesichert, zu der vor allem die Arbeit des **Steuerausschusses der OECD** beiträgt.

2. Vertragliche Auslegungsrichtlinien

In Übereinstimmung mit der abkommensimmanenten Regelungshomogenität enthalten die Doppelbesteuerungsabkommen **eigene Auslegungsrichtlinien**, zu deren Anwendung sich die jeweiligen Vertragsstaaten verpflichtet haben. Die entsprechenden abkommensrechtlichen Auslegungsklauseln stecken den **Rahmen ab, innerhalb dessen eine Auslegung zu erfolgen hat**. 181

a) Allgemeine Auslegungsrichtlinie (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA)

Art. 3 OECD-MA 2017 Allgemeine Begriffsbestimmungen

[...]

(2) *Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert und die zuständigen Behörden sich nicht gemäß den Bestimmungen unter Artikel 25 auf eine andere Bedeutung einigen, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.*

182

Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen, insbesondere die von Deutschland abgeschlossenen, enthalten eine dem **Art. 3 Abs. 2 OECD-MA** vergleichbare allgemeine Auslegungsklausel. 183

Diese Auslegungsrichtlinie **geht den allgemeinen völkervertraglichen Auslegungsregeln vor**. 184

Sie ist verbindlich für die Auslegung aller Abkommensregelungen, soweit diese ihrerseits nicht **besondere Auslegungsregelungen** enthalten. Im Verhältnis zu diesen besonderen Auslegungsrichtlinien ist die allgemeine Auslegungsrichtlinie (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) stets subsidiär. 185

Die dem Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Auslegungsklauseln enthalten aber eine **bestimmte Reihenfolge von Orientierungsmaßstäben** für die Auslegung, die in folgender **Reihenfolge** zu beachten sind: 186

- Begriffsdefinitionen der Abkommen,
- Sinnzusammenhang der Abkommen,

- Begriffswelt des innerstaatlichen Rechts.

187 Umstritten ist hierbei allerdings, ob die **Auslegung nach innerstaatlichem Recht der Auslegung nach dem Sinnzusammenhang des Abkommens vorgehen** soll, die Auslegung nach innerstaatlichem Recht nach dem Wortlaut des Art. 3 Abs. 2 OECD-MA lediglich unter dem Vorbehalt steht, dass „der Zusammenhang nichts anderes erfordert“. Hieraus wird gefolgert, die Auslegung aus dem Zusammenhang des Abkommens habe keinen systematischen Vorrang vor der Bezugnahme auf das jeweilige innerstaatliche Recht.

– So die sog. landesrechtliche Theorie. A.A. die völkerrechtliche Theorie –

188 Die völkerrechtliche Theorie überzeugt. Nur die **subsidiäre Anwendung des innerstaatlichen Rechts** gewährleistet die **Verteilungsgerechtigkeit zwischen den Vertragsstaaten**. Ein Rückgriff auf das jeweils geltende, abänderbare innerstaatliche Recht ohne vorherige Berücksichtigung des Sinnzusammenhangs der Abkommen würde andernfalls den Vertragsstaaten die Möglichkeit eröffnen, durch Änderung des innerstaatlichen Rechts zu Lasten des jeweils anderen Vertragsstaates eine anderweitige Verteilung der Steuergüter zu bewirken und hierdurch Abkommensregelungen zu unterlaufen.

b) Erster Schritt: Begriffsdefinitionen der Abkommen

189

Art. 3 OECD-MA 2017 Allgemeine Begriffsbestimmungen

- (1) *Im Sinne dieses Abkommens, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert,*
- a) *umfasst der Ausdruck „Person“ natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen;*
 - b) *bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden;*
 - c) *bezieht sich der Ausdruck „Unternehmen“ auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit;*
 - d) *bedeuten die Ausdrücke „Unternehmen eines Vertragsstaats“ und „Unternehmen des anderen Vertragsstaats“, je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird;*
 - e) *bedeutet der Ausdruck „internationaler Verkehr“ jede Beförderung mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug, es sei denn, das Seeschiff oder Luftfahrzeug wird ausschließlich zwischen Orten in einem Vertragsstaat betrieben und das Unternehmen, welches das Seeschiff oder Luftfahrzeug betreibt, ist kein Unternehmen dieses Staates;*
 - f) *bedeutet der Ausdruck „zuständige Behörde“*
 - i) *(in Staat A): ...*
 - ii) *(in Staat B): ...*
 - g) *bedeutet der Ausdruck „Staatsangehöriger“ in Bezug auf einen Vertragsstaat*
 - i) *jede natürliche Person, die die Staatsangehörigkeit oder Staatsbürgerschaft dieses Vertragsstaats besitzt; und*
 - ii) *jede juristische Person, Personengesellschaft und andere Personenvereinigung, die nach dem in diesem Vertragsstaat geltenden Recht errichtet worden ist;*
 - h) *schließt der Ausdruck „Geschäftstätigkeit“ auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit ein;*

- i) *bedeutet der Ausdruck „anerkannte Rentenversicherung“ eines Staates einen Rechts-träger oder eine Einrichtung, die in diesem Staat niedergelassen sind, unter den Steuer-gesetzen dieses Staates als eigenständige Person behandelt werden und*

[...]

Die Doppelbesteuerungsabkommen haben – entsprechend dem Grundsatz der Rege-lungssouveränität – eine vom jeweiligen innerstaatlichen Recht **unabhängige und eigen-ständige Begriffswelt** geschaffen. Auch wenn die auf Abkommensebene und auf der Ebene des nationalen Rechts verwendeten Begriffe einander ähneln oder gar überein-stimmen, so sind sie dennoch von ihrer Bedeutung her **nicht ohne weiteres gleichzuset-zen**.

Um zu gewährleisten, dass die Rechtsfolgen für die Abkommensnormen in **beiden Ver-tragsstaaten gleichermaßen** gezogen werden, enthalten die Doppelbesteuerungsab-kommen in einem besonderen Artikel (**Art. 3 Abs. 1 OECD-MA**) einen **umfangreichen, für die Auslegung verbindlichen Definitionenkatalog**.

Darüber hinaus finden sich in den einzelnen Abkommensnormen selbst **weitere Be-griffsdefinitionen**, die gegenüber dem allgemeinen Definitionenkatalog des Art. 3 Abs. 1 OECD-MA Lex-specialis-Charakter haben.

c) **Zweiter Schritt: Auslegung nach dem Sinnzusammenhang**

Da die eigenständigen Begriffsdefinitionen der Abkommen und die in Bezug genomme-nen Begriffsdefinitionen des innerstaatlichen Rechts in ihrer Zahl begrenzt sind, kommt der Auslegung nach dem Sinnzusammenhang die **eigentliche Bedeutung** zu. Dieser Aus-legung sind nicht nur einzelne Ausdrücke oder Begriffe, sondern **alle Normen der Dop-pelbesteuerungsabkommen** insgesamt unterworfen.

Da die dem Art. 3 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden abkommensrechtlichen Ausle-gungsklauseln **keine Festlegung auf eine bestimmte Auslegungsmethode** vorsehen, kommen insbesondere die **grammatische, systematische, historische und die teleologi-sche Auslegung** in Betracht. Die einzelnen Auslegungsmethoden schließen sich nicht ge-genseitig aus, sie ergänzen sich vielmehr.

– BFH v. 15.6.1973 – III R 118/70, BStBl. II 1973, 810; v. 24.4.1975 – I R 204/73, BStBl. II 1975, 604. –

Das **Wiener Übereinkommen über das Recht der völkerrechtlichen Verträge (WÜRV)** 195 bevorzugt eine bestimmte Auslegungsmethode ebenfalls nicht.

Art. 31 WÜRV Allgemeine Auslegungsregel

- (1) *Ein Vertrag ist nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zie-les und Zweckes auszulegen.*

[...]

Die in Art. 31 Abs. 1 WÜRV enthaltene allgemeine Auslegungsregel stellt lediglich klar, dass die Auslegung mit der Frage nach dem Wortsinn beginnt, ohne die teleologische Auslegung als nachrangig zu qualifizieren. Es gibt **kein Primat der einen oder anderen Auslegungsmethode**.

d) Dritter Schritt: Rückgriff auf innerstaatliches Recht

- 197 Kann der Sinngehalt einer Abkommensvorschrift nicht aus dem Abkommen selbst heraus erschlossen werden, ist als letztes Mittel der Auslegung ein **Rückgriff auf innerstaatliches Recht** geboten.
- Im Sinne der sog. völkerrechtlichen Theorie im Gegensatz zur sog. landesrechtlichen Theorie. –
- 198 Der in den allgemeinen Auslegungsrichtlinien vorgesehene Auslegungsrückgriff hat die Bedeutung einer **dynamischen Verweisung**, so dass stets das **jeweils geltende** innerstaatliche Recht maßgeblich ist.
- 199 Die Verweisung für Zwecke der Begriffsschöpfung auf das innerstaatliche Recht erfolgt dabei durchweg nur auf **das Recht desjenigen Vertragsstaates**, dem letztlich – etwa als Quellenstaat – auch die **Besteuerungsbefugnis** erhalten bleibt.
- 200 Dies gilt insbesondere für den **Begriff „unbewegliches Vermögen“** (Art. 6 Abs. 2 OECD-MA), für den allein das Recht des steuerungsbefugten Belegenheitsstaates maßgeblich ist.
- Eine derart dynamische Verweisung auf das innerstaatliche Recht nur eines Vertragsstaates kann dazu führen, etwaige Änderungen **zu Lasten des Wohnsitzstaates** gehen. Hiergegen schützen allerdings auf Abkommensebene die Verweisungsnormen selbst, indem sie der **Verweisung enge Grenzen** setzen.
- 201 So enthält zwar Art. 6 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA für den Begriff „unbewegliches Vermögen“ eine Verweisung auf das innerstaatliche Recht des Belegenheitsstaates, bestimmt aber zugleich, dass zum unbeweglichen Vermögen unter keinen Umständen Schiffe und Luftfahrzeuge gehören:

Art. 6 OECD-MA 2017 Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

[...]

- (2) ¹Der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ hat die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaats zukommt, in dem das Vermögen liegt. ²Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.

[...]

3. Völkerrechtliche Auslegungsregeln

- 202 Soweit die allgemeinen und speziellen Auslegungsregeln der Doppelbesteuerungsabkommen nicht entgegenstehen, kommen **subsidiär völkervertragliche Auslegungsregeln**, insbesondere die des WÜRV in Betracht:

Art. 31 WÜRV Allgemeine Auslegungsregel

- (1) Ein Vertrag ist nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen.
- (2) Für die Auslegung eines Vertrags bedeutet der Zusammenhang ausser dem Vertragswortlaut samt Präambel und Anlagen

- a) *jede sich auf den Vertrag beziehende Übereinkunft, die zwischen allen Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses getroffen wurde;*
- b) *jede Urkunde, die von einer oder mehreren Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses abgefasst und von den anderen Vertragsparteien als eine sich auf den Vertrag beziehende Urkunde angenommen wurde.*
- (3) *Ausser dem Zusammenhang sind in gleicher Weise zu berücksichtigen a) jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen; b) jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht; c) jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz.*
- (4) *Eine besondere Bedeutung ist einem Ausdruck beizulegen, wenn feststeht, dass die Vertragsparteien dies beabsichtigt haben.*

Art. 33 WÜRV Auslegung von Verträgen mit zwei oder mehr authentischen Sprachen

- (1) *Ist ein Vertrag in zwei oder mehr Sprachen als authentisch festgelegt worden, so ist der Text in jeder Sprache in gleicher Weise massgebend, sofern nicht der Vertrag vorsieht oder die Vertragsparteien vereinbaren, dass bei Abweichungen ein bestimmter Text vorgehen soll.*
- (2) *Eine Vertragsfassung in einer anderen Sprache als einer der Sprachen, deren Text als authentisch festgelegt wurde, gilt nur dann als authentischer Wortlaut, wenn der Vertrag dies vorsieht oder die Vertragsparteien dies vereinbaren.*
- (3) *Es wird vermutet, dass die Ausdrücke des Vertrags in jedem authentischen Text dieselbe Bedeutung haben.*
- (4) *Ausser in Fällen, in denen ein bestimmter Text nach Absatz 1 vorgeht, wird, wenn ein Vergleich der authentischen Texte einen Bedeutungsunterschied aufdeckt, der durch die Anwendung der Artikel 31 und 32 nicht ausgeräumt werden kann, diejenige Bedeutung zugrunde gelegt, die unter Berücksichtigung von Ziel und Zweck des Vertrags die Wortlaute am besten miteinander in Einklang bringt.*

Allerdings sind die sog. völkerrechtlichen **souveränitätsfreundlichen Auslegungsregeln** nicht anzuwenden, wonach im Zweifel derjenigen Auslegung der Vorzug zu geben ist, die eine geringstmögliche Einschränkung der Souveränität der Vertragsstaaten zur Folge hat.

204

4. Subsidiärer Rückgriff auf innerstaatliches Recht als ultima ratio

Aus dem **Grundsatz der abkommensautonomen Auslegung** folgt, dass eine **Auslegung nach Maßgabe des jeweiligen innerstaatlichen Rechts** als **ultima ratio** nur dann in Betracht kommt, wenn ein Auslegungsergebnis aus dem Abkommen selbst (bzw. aus dem abkommenseigenen Auslegungsrichtlinien) nicht zu gewinnen ist.

205

– BFH v. 6.10.1971 – I R 207/66, BStBl. II 1972, 88; v. 15.6.1973 – III R 118/70, BStBl. II 1973, 810; v. 9.11.1977 – I R 254/75, BStBl. II 1978, 195; v. 21.8.1985 – I R 63/80, BStBl. II 1986, 4. –

5. Einfluss des Unionsrechts auf die Auslegung

Für die Auslegung von zwischen EU-Mitgliedstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ist zu beachten, dass diese ganz wesentlich vom primären und sekun-

206

dären Unionsrecht beeinflusst werden, da dieses im Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen höherrangig ist.

- 207** Das Unionsrecht verlangt – auch in Bezug auf Doppelbesteuerungsabkommen, die den Rang eines einfachen Bundesgesetzes haben (Art. 59 Abs. 2 GG) – ein **an den Grundfreiheiten und den EU-Richtlinien orientierte Auslegung**.

– Näher Tz. 220 ff. –

III. Hilfsmittel der Auslegung

1. Rechtsgrundlagen

Art. 32 WÜRV Ergänzende Auslegungsmittel

Ergänzende Auslegungsmittel, insbesondere die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses, können herangezogen werden, um die sich unter Anwendung des Artikels 31 ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Artikel 31

a) die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt oder

b) zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt.

208

2. Materialien (Verhandlungsprotokolle)

Die Texte **weiterer ergänzender Dokumente**, insbesondere der **Verhandlungsprotokolle**, sind nicht Gegenstand, sondern lediglich Hilfsmittel für die Auslegung der Abkommensbestimmungen.

209

Die Materialien zu den Doppelbesteuerungsabkommen sind gemäß Art. 32 WÜRV für die Auslegung allerdings nur **ergänzend** heranzuziehen, wenn **Zweifel** verbleiben.

210

3. Denkschrift der Bundesregierung

Die bei Einleitung des Gesetzgebungsverfahrens seitens der Bundesregierung dem Vertragstext beigegebene Denkschrift, die selbst nicht Bestandteil des Vertragsgesetzes wird, ist für die Auslegung **nicht verwertbar**, soweit sie lediglich die **subjektive Vorstellung** nur eines Vertragspartners wiedergibt.

211

4. Verständigungsvereinbarung und vertragliche Übung

Art. 31 Abs. 3 WÜRV verlangt schließlich für die Auslegung auch die Beachtung von Verständigungsvereinbarungen sowie späteren Übereinkommen oder Übungen der Vertragspartner. Dies kann allerdings nur insoweit gelten, als sie **im Abkommenstext selbst sowie in den zu seinem Bestandteil erklärten Protokollen und Briefwechseln ihre Bestätigung** finden, **nicht aber dann, wenn sie hiervon abweichen**, da hierdurch andernfalls das Abkommen inhaltlich geändert würde. Änderungen von Doppelbesteuerungsabkommen werden innerstaatlich nur dann wirksam, wenn sie durch Gesetz erfolgen.

212

– BFH v. 22.10.1986 – I R 261/82, BStBl. II 1987, 171; v. 22.10.1986 – I R 128/83, BStBl. II 1987, 253; v. 1.2.1989 – I R 74/86, BStBl. II 1990, 4; v. 11.4.1990 – I R 63/88, BFH/NV 1990, 705; v. 10.7.1996 – I R 4/96, BStBl. II 1997, 15; v. 13.8.1997 – I R 65/95, BStBl. II 1998, 21; v. 24.3.1998 – I R 49/96, BStBl. II 1998, 649; v. 16.12.1998 – I R 40/97, BStBl. II 1999, 207. –

5. OECD-Musterabkommen und OECD-Kommentar zum OECD-Musterabkommen

a) Vertragsstaaten sind OECD-Mitglieder

aa) Wörtliche Übereinstimmung

- 213 Sind die Vertragspartner OECD-Staaten und entspricht das von ihnen vereinbarte Doppelbesteuerungsabkommen dem OECD-Musterabkommen, so ist davon auszugehen, dass die verwendeten Begriffe und Ausdrücke, soweit sie **wörtlich** mit denen des OECD-Musterabkommen übereinstimmen, einen mit diesem **identischen Bedeutungsinhalt** haben. Gleiches gilt für die Auslegung von Begriffen des OECD-Musterabkommen und den OECD-Kommentar zum OECD-Musterabkommen.
- 214 Die OECD-Musterabkommen sowie ihre Kommentare sind nicht Bestandteil der Abkommen selbst. Sie haben sich auch nicht zum Völkergewohnheitsrecht verdichtet, so dass ihnen **keine normative Wirkung** zukommt. Sie gehören aber zu den **primären Auslegungsmitteln** i.S.v. Art. 31 Abs. 4 WÜRV, so dass in erster Linie sie heranzuziehen sind, um einerseits die historischen Absichten der Vertragsstaaten und andererseits den objektiven Erklärungswert des tatsächlich Vereinbarten zu ermitteln.
- 215 Für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen können das OECD-Musterabkommen sowie der OECD-Kommentar **nur in der Fassung** herangezogen werden, die **im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Geltung** hatte, so dass früher abgeschlossene Abkommen ohne Rücksicht auf das OECD-Musterabkommen und den OECD-Musterkommentar und nach dem Vorbild des OECD-Musterabkommen geschlossene Abkommen ohne Rücksicht auf spätere Fassungen auszulegen sind.

bb) Nicht wörtliche Übereinstimmung

- 216 Soweit zwischen OECD-Mitgliedstaaten abgeschlossene Doppelbesteuerungsabkommen **nicht wörtlich** mit den OECD-Musterabkommen übereinstimmen, spricht die Vermutung insoweit für einen **abweichenden Bedeutungsinhalt**, wenn auch im Übrigen die Teleologie des betreffenden Doppelbesteuerungsabkommens hierauf hindeutet.

b) Vertragsstaaten sind keine OECD-Mitglieder

- 217 Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Staaten, die nicht Mitglieder der OECD sind, haben nicht selten ebenfalls nach dem Vorbild der OECD-Musterabkommen Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. **Auch hier** kann bei der Auslegung von einem durch die OECD-Musterabkommen vorgegebenen Bedeutungsinhalt ausgegangen werden.

6. Parallelabkommen

218

Schließlich können auch aus **Parallelabkommen** Anhaltspunkte für die Auslegung gewonnen werden, wenn feststeht, dass die dort verwendeten Begriffe im gleichen Sinne Verwendung finden sollen wie in dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen.

IV. Auslegungskonflikte

219 Auslegungskonflikte entstehen, wenn die Vertragsstaaten **dieselben Abkommensvorschriften unterschiedlich auslegen**.

Auslegungskonflikte haben ihre **Ursache** in einer unterschiedlichen Auslegung

- von eigenständigen Abkommensnormen mit **autonomer Begriffsbildung**,
- von Abkommensnormen, die für Zwecke der Begriffsbildung auf **innerstaatliches Recht** verweisen
- von **innerstaatlichem Recht** der jeweiligen Vertragsstaaten, auf das (i) als letztes Mittel die allgemeine abkommensrechtliche Auslegungsrichtlinie (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) verweist bzw. (ii) das als ultima ratio subsidiär zur Anwendung kommt.

C. Auslegung supranationaler Rechtsquellen (Unionsrecht)

Art. 4 EUV [Zuständigkeiten der Union]	220
(1) [...]	
(2) [...]	
(3) <i>Nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit achten und unterstützen sich die Union und die Mitgliedstaaten gegenseitig bei der Erfüllung der Aufgaben, die sich aus den Verträgen ergeben.</i>	
<i>Die Mitgliedstaaten ergreifen alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der Union ergeben.</i>	
<i>Die Mitgliedstaaten unterstützen die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgabe und unterlassen alle Maßnahmen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten.</i>	
Die Auslegung des Unionsrechts erfolgt – insoweit vergleichbar mit den Doppelbesteuerungsabkommen – unionsautonom , d.h. ohne Rückgriff auf die Begriffe des nationalen Rechts .	221
Der EuGH trennt nicht scharf zwischen Auslegung und Rechtsfortbildung, so dass die Schließung einer Lücke auch durch Auslegung erfolgt. Der EuGH wendet die klassischen Auslegungsmethoden der Wortauslegung, der teleologischen, systematischen und historischen Auslegung an, wobei jedoch die teleologische Auslegung dominiert .	222
Die letztinstanzliche Auslegungsbefugnis für das Unionsrecht steht dem EuGH zu. Diese Aufgabe erfüllt der EuGH im Wesentlichen auf der Grundlage von Vorabentscheidungsverfahren (Art. 267 AEUV).	223
Die FG sind berechtigt (Art. 267 Abs. 2 AEUV) und der BFH verpflichtet (Art. 267 Abs. 3 AEUV), entscheidungserhebliche Auslegungsfragen vorzulegen, soweit diesbezüglich vernünftige Zweifel bestehen.	224
Aus dem in Art. 4 Abs. 3 EUV niedergelegten Grundsatz der Unionstreue ergibt sich, dass sich auch die Auslegung des nationalen Rechts, und somit auch der Doppelbesteuerungsabkommen , insbesondere an dem primären und sekundären Unionsrecht auszurichten (unionsrechtskonforme Auslegung). Zu unterscheiden sind die primärrechtskonforme und die richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts.	225
Primärrechtskonforme Auslegung bedeutet, dass bei mehreren möglichen Auslegungsmöglichkeiten des nationalen Rechts diejenige Deutung vorzuziehen ist, die dem Primärrecht entspricht. Ergibt sich kein dem Primärrecht entsprechendes Auslegungsergebnis, ist es ausnahmsweise zulässig, über die Wortlautgrenze hinaus im Wege normerhaltender Reduktion dem Primärrecht Rechnung zu tragen, soweit dies dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers entspricht. Bedeutung hat dies vor allem im Zusammenhang mit der Umsetzung von EuGH-Urteilen.	226
Die richtlinienkonforme Auslegung gilt für in nationales Recht umgesetzte Richtlinien. Vor Ablauf der Umsetzungsfrist ist die richtlinienkonforme Auslegung nur verpflichtend, wenn erkennbare gesetzgeberische Maßnahmen darauf abzielen, die Richtlinien nicht oder nicht richtig umzusetzen.	227

D. Auslegung ausländischer Rechtsquellen

I. Ausländische Steuerrechtsquellen

- 228 Die Auslegung ausländischer Steuerrechtsquellen ist, da im Inland nur inländisches Steuerrecht angewendet wird, **ohne Bedeutung**.

II. Ausländische Zivilrechtsquellen

1. Grundsätze

Wie unter Tz. 1 ff. bereits ausgeführt, ist Ausgangspunkt jeder Personenbesteuerung die **Zivilrechtswirkung** von Sachverhalten, die sodann auf ihre einkünfte- und vermögensmäßigen Auswirkungen **steuerrechtlich einzuordnen und zu würdigen** ist. 229

Das heißt, dass die Feststellung der Zivilrechtswirkung eines Sachverhalts der steuerrechtlichen Würdigung **denklogisch vorgelagert** ist. 230

Da grenzüberschreitende Sachverhalte **internationalprivatrechtliche Auswirkungen** haben können, ist bei der **nationalen Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte** wie folgt vorzugehen: 231

- Zunächst ist nach **deutschen internationalprivatrechtlichen Grundsätzen** zu entscheiden, ob **nationales oder ausländisches Zivilrecht** anzuwenden ist,
 - hierzu näher unter Tz, 7 ff. –
- sodann ist der betreffende Sachverhalt entsprechend dieser Vorentscheidung **nach inländischem oder ausländischem Sachrecht zivilrechtlich** zu beurteilen
- anschließend sind diese Zivilrechtswirkungen **steuerrechtlich einzuordnen und zu würdigen**.

Nur für den letzten Schritt, die **steuerrechtliche** Einordnung und Würdigung gilt das Prinzip der **nationalen Auslegung**. 232

Die steuerrechtlichen Folgen unterscheiden sich, je nach dem, ob das IPR auf **inländisches oder ausländisches Zivilrecht** verweist. 233

Hierzu im Folgenden.

2. IPR-Verweis auf inländisches Zivilrecht

Verweist das Internationale Privatrecht auf **inländisches Zivilrecht (Sachrecht)**, gelten die **allgemeinen Grundsätze**. 234

Dies bedeutet, dass das **inländische Rechtsinstitut** nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen unter die maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften zu subsumieren ist. 235

Beispiel: A und B, beide wohnhaft im Inland, sind als Alleinaktionäre an der gewerblich tätigen, nach schweizerischem Recht gegründeten Z AG beteiligt. Die Z AG verlegt ihren einzigen Verwaltungssitz nach Deutschland. Aufgrund der vom BGH in Bezug auf Drittstaaten vertretenen Sitztheorie gilt die schweizerische Z AG gesellschaftsrechtlich als offene Handelsgesellschaft. A und B erzielen somit als Mitunternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ErbStG. Auf einen Typenvergleich kommt es hier nicht an, weil es um die steuerrechtliche Einordnung einer **inländischen Personengesellschaft** geht. 236

3. IPR-Verweis auf ausländisches Zivilrecht

237 Verweist das Internationale Privatrecht dagegen auf **ausländisches Zivilrecht**, ist mithin ausländisches Sachrecht in Deutschland anzuwenden, stellt sich die Frage, wie die Merkmale des inländischen Steuertatbestands in Bezug auf das ausländische Rechtsinstitut anzuwenden sind.

238 Der für die Auslegung steuerrechtlicher Normen auch hier unverändert maßgebliche **Grundsatz der nationalen Auslegung von Steuerrechtsnormen** erfordert hier eine **zweistufige Qualifikation**:

239 **Abb. 7: Prüfungsschema zweistufige Objektqualifikation**

- Auf einer **ersten Stufe** ist durch **Vergleich** zu prüfen, ob das ausländische Privatrechtsinstitut den inländischen Merkmalen des Steuertatbestands **entspricht**.
 Falls ja: Der inländische Steuertatbestand ist anzuwenden.
 Falls nein: weiter mit der zweiten Stufe.
- Geht die Vergleichsprüfung negativ aus, hat auf einer **zweiten Stufe eine Anpassung des ausländischen Privatrechtsinstituts an das deutsche Zivilrecht** zu erfolgen. Die Anpassung erfolgt unter dem Gesichtspunkt des rechtlichen Aufbaus und der wirtschaftlichen Struktur des ausländischen Privatrechtsinstituts
 Ergibt sich eine unter diesem Gesichtspunkt **vergleichbare deutsche Rechtsposition**, ist diese maßgeblich.
 Ergeben sich **mehrere vergleichbare deutsche Rechtspositionen**, ist diejenige deutsche Rechtsposition maßgeblich, die zur mildesten Besteuerung führt.
 Ergibt sich **keine vergleichbare deutsche Rechtsposition**, ist der betreffende Vorgang im Inland nicht steuerbar.

240 Diese Vorgehensweise gilt sowohl für die **Subjektsqualifikation**

– z.B. die Einordnung einer ausländischen Gesellschaftsform als Körperschaft i.S.v. § 2 Nr. 1 KStG oder Personengesellschaft (sog. Typenvergleich), vgl. zu den einzelnen Merkmalen BFH v. 1.7.1992 – I R 6/92, BStBl. II 1993, 222; v. 17.5.2000 – I R 19/98, BStBl. II 2000, 619; v. 19.3.2002 – VIII R 62/00, BFH/NV 2002, 1411; v. 20.8.2008 – I R 39/07, BStBl. II 2009, 234; BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl. I 2004, 411, zur LLC. –

als auch die **Objektsqualifikation**

– z.B. die Frage, ob ein nach ausländischem Zivilrecht erfolgter Erwerbsvorgang unter die inlandsbezogenen Tatbestandsmerkmale des § 3 ErbStG zu subsumieren ist, hierzu BFH v. 12.5.1970 – II 52/64, BStBl. II 1972, 462; v. 7.5.1986 – II R 137/79, BStBl. II 1986, 615. –