

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

**Vorlesung Unternehmenssteuerrecht
Sommersemester 2022**

Arbeitsunterlagen zur Vorlesung

Teil A

Überblick, Rechtsquellen Auslegungsfragen

Merkblatt A-01:

Rechtsquellen

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
A. Zivilrecht als steuerrechtliche Vorfrage	1
I. Einführung	1
II. Internationales Privatrecht	2
1. Vorbemerkung	2
2. Rechtsgrundlagen des deutschen Internationalen Privatrechts	3
3. Allgemeine Grundsätze des Internationalen Privatrechts	4
4. Ausgewählte spezielle Grundsätze des deutschen Internationalen Privatrechts	6
III. IPR und Internationales Steuerrecht: Gemeinsamkeiten und Unterschiede	15
B. Spezifische Steuerrechtsquellen im nationalen Recht	16
I. Allgemeine nationale Normenhierarchie	16
II. Insbesondere: Völkerrechtliche Steuerrechtsquellen	17
1. Allgemeine Regeln des Völkerrechts (Art. 25 GG)	17
2. Völkervertragsrecht (Art. 59 Abs. 2 GG, § 2 Abs. 1 AO)	18
3. Nationale Normenhierarchie unter Berücksichtigung völkerrechtlicher Rechtsquellen	22
C. Spezifische Steuerrechtsquellen im supranationalen Recht (Unionsrecht)	23
I. Vorbemerkung	23
II. Die einzelnen unionsrechtlichen Rechtsquellen	23
1. Primäres Unionsrecht	23
2. Von der EU im Rahmen ihrer auswärtigen Kompetenz abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge (Art. 216 Abs. 2 AEUV)	24
3. Sekundäres Unionsrecht	24
4. Tertiäres Unionsrecht	26
5. Weitere unionsrechtliche Rechtsquellen	26
III. Unionrechtliche Normenhierarchie	26
IV. Verhältnis der supranationalen zu den nationalen Rechtsquellen	27
D. Ausländische Steuerrechtsquellen	28

A. Zivilrecht als steuerrechtliche Vorfrage

I. 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

II. Internationales Privatrecht

1. 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. un-

terschiedliche 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**.

13

2. Rechtsgrundlagen des deutschen Internationalen Privatrechts

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

14

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).

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

15

- 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)

3. Allgemeine Grundsätze des Internationalen Privatrechts

16

Art. 3a EGBGB Sachnormverweisung; Einzelstatut

- (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.

17

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.

18

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**.

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 Türkei belegene Immobilie gilt jedoch vorrangig türkisches Güterrecht (Einzelstatut, Art. 3a Abs. 2 EGBGB).

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)**.

19

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.

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**.

20

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.

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.

21

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. weiterzufahren.

4. Ausgewählte spezielle Grundsätze des deutschen Internationalen Privatrechts

a) 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 anzuwenden, 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) ¹Ehegatten 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.
- ²Nach der Eheschließung abgegebene Erklärungen müssen öffentlich beglaubigt werden. ³Für die Auswirkungen der Wahl auf den Namen eines Kindes ist § 1617c des Bürgerlichen Gesetzbuchs sinngemäß anzuwenden.
- (3) ¹Der 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.
- ²Nach 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.*

- 24 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**).
- 25 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.

b) 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.

Die **Konsequenzen** beider Regelungskonzeptionen sind folgende:

32

- 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

<p>Wegzugsstaat</p>	<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</p>	<p>Gründungstheorie: Keine Auswirkungen, da der Satzungssitz erhalten bleibt.</p>
----------------------------	--	--

	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.	
Zuzugsstaat	Sitztheorie: Anzuwenden ist das Gesellschaftsrechts 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).	Gründungstheorie: Keine Auswirkungen. Es ist das 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).

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

35

– 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 hat sich freilich durch Ausscheiden von Großbritannien als Mitgliedsstaat der Europäischen Union (**Brexit**) geändert, so dass ab diesem Zeitpunkt wiederum die Sitztheorie gilt und sich die X Ltd. aus deutscher Sicht in eine inländische Personengesellschaft ohne Haftungsbegrenzung umwandeln wird.

38

c) 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.

39

Das Erbstatut behandelt die mit dem Erbfall zusammenhängenden erbrechtlichen Fragen, z.B. Erbfähigkeit, Erbunwürdigkeit, Erwerb der Erbschaft, Annahme und Ausschlagung der Erbschaft,

40

Bestimmung der gesetzlichen oder testamentarischen Erben und der Pflichterben sowie Zulässigkeit und Umfang einer Testamentsvollstreckung.

- 41 Um innerhalb der Mitgliedstaaten der Europäischen Union die unterschiedlichen kollisionsrechtlichen Anwendungsfolgen der Erbstatute zu vereinheitlichen, wurde die **Europäische Erbrechtsverordnung (EU-ErbVO)** erlassen.
- 42 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).
- 43 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 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).

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.

47

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.

48

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 Erbfall 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.

d) 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**.

50

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

51

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

52

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.

53

e) Sachenrecht (Art. 43 bis 46 EGBGB)

Art. 43 EGBGB Rechte an einer Sache

54

- (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 Heimatsorts,
 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.

- 55 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)
- 56 Ist der aktuelle Lageort der Sache unbekannt, entscheidet deren **letzter bekannter Lageort**.
- 57 Eine **Rechtswahl** ist **ausgeschlossen**.
- 58 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).

f) Orde public (Art. 6 EGBGB)

59 **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.

- 60 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.

Eine entsprechende Vorbehaltsklausel findet sich **im IPR aller Staaten und in allen neuen Staatsverträgen**.

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.

62

III. IPR und Internationales Steuerrecht: Gemeinsamkeiten und Unterschiede

IPR und Internationales Steuerrecht haben, wie sich zeigt Gemeinsamkeiten, weichen aber auch erheblich von einander ab.

63

Gemeinsam ist beiden Rechtsgebieten, dass sie grenzüberschreitende Sachverhalte regeln.

64

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.

65

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.

66

Nur hat der **Kollisionsbegriff** im Internationalen Steuerrecht eine andere Bedeutung als im IPR.

67

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 Minimierung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen** ist der ausländischen Besteuerung durch geeignete inländische steuerentlastende Maßnahmen gegebenenfalls Rechnung zu tragen.

B. Spezifische Steuerrechtsquellen im nationalen Recht

68

I. Allgemeine nationale Normenhierarchie

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 Rangsverhältnis untereinander gelten die **allgemeinen Grundsätze**:

71

Abb. 3: Schema Nationale Normenhierarchie (ohne Völkerrecht)

- **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).

72

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*“:

- 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.

75

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

II. Insbesondere: Völkerrechtliche Steuerrechtsquellen

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

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

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.

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

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.

–

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.

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).

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

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**.

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**.

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

a) 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) [...]

b) Grundsätze

84 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:**

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).

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.

89

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).

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

90

c) Insbesondere: Doppelbesteuerungsabkommen

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.

91

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

92

Beispiele:

93

- (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.

- 94 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 steuernder 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.
- 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). –
- 97 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.*“
- 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.

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**).

101

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.

102

3. Nationale Normenhierarchie unter Berücksichtigung völkerrechtlicher Rechtsquellen

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

104 **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).

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

C. Spezifische Steuerrechtsquellen im supranationalen Recht (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). 106

Rechtsquelle des Unionsrechts sind die **Integrationsverträge**. 107

Im Einzelnen sind zu unterscheiden: primäres, sekundäres, tertiäres Unionsrecht sowie weitere unionrechtliche Rechtsquellen. 108

II. Die einzelnen unionsrechtlichen Rechtsquellen

1. Primäres Unionsrecht

Primäres Unionsrecht sind der **Vertrag über die Europäische Union (EUV)** und der **Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)**. 109

Die Bestimmungen des primären Unionsrechts sind **unmittelbar anwendbar**, soweit sie **unbedingt** sind und aufgrund ihrer inhaltlichen Bestimmtheit **keiner weiteren Umsetzung** bedürfen. 110

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

Im primären Unionsrecht sind die **Charta- und Unionsgrundrechte** sowie die europarechtlich verbürgten **Grundfreiheiten** von Bedeutung. 111

- 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 inländi-

schen 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)

112 Sie sind **Bestandteil des Unionsrechts**.

113 **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

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

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

a) EU-Verordnungen

116 **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).

b) EU-Richtlinien

120 **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

- 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. 121

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). 122

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. 123

Beispiele: 124

- (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.

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. 125

c) **Beschlüsse**

Beschlüsse sind rechtsverbindliche Einzelfallregelungen. 126

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). 127

Beschlüsse haben im Steuerrecht nur **geringe Bedeutung**. 128

d) **Empfehlungen und Stellungnahmen**

Empfehlungen und Stellungnahmen haben **keine verbindliche Wirkung**. 129

Auch sie haben im Steuerrecht nur eine **geringe Bedeutung**. 130

4. Tertiäres Unionsrecht

131 Tertiäres Unionsrecht wird auf der Grundlage von **sekundärrechtlicher Übertragung von Gesetzgebungsbefugnissen** von Kommission und Rat gesetzt.

132 **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

133 Weitere unionrechtliche Rechtsquellen: **Entschlüsse, Erklärungen, Kommuniqués und Mitteilungen.**

134 Sie sind **ohne verbindliche Wirkung.**

III. Unionrechtliche Normenhierarchie

135 Das **Rangverhältnis der Rechtsnormen im Unionsrecht:**

136 **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.

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

138 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 speziellen 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. 139

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. 140

Der Vorrang des Unionsrechts gegenüber dem nationalen Recht gilt im Prinzip auch im Verhältnis zum **deutschen Verfassungsrecht**. Allerdings gelten folgende Besonderheiten: 141

- **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 Steuerrechtsquellen

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