

FINANZGERICHT HAMBURG (Hrsg.)

# Rechtsschutz und Rechtsfortbildung

75 Jahre Finanzgericht Hamburg  
1949–2024

# Rechtsschutz und Rechtsfortbildung

75 Jahre Finanzgericht Hamburg

---

1949–2024

herausgegeben vom  
Finanzgericht Hamburg  
2024

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek | Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über [www.dnb.de](http://www.dnb.de) abrufbar.

ISBN 978-3-415-07622-8

© 2024 Richard Boorberg Verlag

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Umschlagfotos: © Finanzgericht Hamburg | Satz: Olaf Mangold Text & Typo, 70374 Stuttgart | Druck und Bindung: Beltz Grafische Betriebe GmbH, Am Fliegerhorst 8, 99947 Bad Langensalza

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG | Scharstraße 2 | 70563 Stuttgart  
Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden  
[www.boorberg.de](http://www.boorberg.de)

## 1. Teil

### Finanzgerichtsbarkeit und Rechtsschutz

## B.

### Die Hamburger Leitlinien zur Ermittlung und Anwendung ausländischen Rechts im finanzgerichtlichen Verfahren

Von Friedrich Loschelder

#### Inhaltsübersicht

- I. Das Problem: Ausländisches Recht im finanzgerichtlichen Verfahren
  - II. Das Projekt: Die Entwicklung der Hamburger Leitlinien
    - 1. Entstehungsgeschichte und Zielsetzung
    - 2. Der Aufbau der Hamburger Leitlinien
    - 3. Der Inhalt
      - a) Grundlagen (Art. 1)
      - b) Leitlinien für Gerichte (Art. 2)
      - c) Leitlinien für Sachverständige (Art. 3)
      - d) Leitlinien für Parteien (Art. 4)
  - III. Das Ergebnis: Ein nützliches Hilfsmittel, auch für das finanzgerichtliche Verfahren
- 

#### I. Das Problem: Ausländisches Recht im finanzgerichtlichen Verfahren

Finanzrichterinnen und Finanzrichter werden mit der zunehmenden Internationalisierung des Steuerrechts immer häufiger vor die Aufgabe gestellt, sich im Rahmen der von ihnen zu treffenden Entscheidungen auch mit Fragen zur Ermittlung und zur Anwendung ausländischen Rechts zu befassen. Dies gilt nicht nur für die Einkommensteuer<sup>1</sup> und die Körperschaft-

---

1 S. z. B. zur Auslegung eines Filmvertriebsvertrags nach kalifornischem Recht: FG Köln, Urteil v. 11.9.2019 – 3 K 2193/17, EFG 2020, 1205 (bestätigt durch BFH-Urteil v. 14.4.2022 – IV R 32/19, BFHE 275, 543, BStBl II 2022, 832); zur Buchführungspflicht einer General Partnership nach britischem Recht: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 30.6.2020 – 5 K 3305/17, juris (Nichtzulassungsbeschwerde unbegründet: BFH-Beschluss v. 12.1.2022 – I B 53/20, BFH/NV 2023, 1203); zur bilanziellen Behandlung einer Schlusszahlung aufgrund eines Vertriebsvertrags, für den die Parteien die Geltung kalifornischen Rechts vereinbart hatten: BFH-Urteile v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, und vom 7.12.2017 – IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440.

steuer<sup>2</sup>, sondern auch für andere Bereiche des Steuerrechts wie z. B. die Erbschaftsteuer<sup>3</sup> und das Außenwirtschaftsrecht.<sup>4</sup>

Bei dem zu ermittelnden und anzuwendenden ausländischen Recht kann es sich um das Recht eines anderen EU-Mitgliedstaates handeln, aber auch um außereuropäisches Recht. Die Fragen, die sich in diesem Zusammenhang stellen, können schlicht und überschaubar sein; mitunter lassen sie sich bereits durch einen Blick in die einschlägigen ausländischen Gesetze beantworten. Es kann sich aber auch um komplexe Fragen handeln, die eine intensive Auseinandersetzung mit der ausländischen Rechtsordnung und ihrer Rechtspraxis verlangen.

Steht man als RichterIn oder als Richter vor einer solchen Aufgabe, muss man entscheiden, wie man am besten vorgeht: Was kann und darf man selbst ermitteln? Wie sind die Beteiligten mit einzubeziehen? Wann sollte man einen Sachverständigen hinzuziehen und was muss man dabei gegebenenfalls beachten?

## II. Das Projekt: Die Entwicklung der Hamburger Leitlinien

### 1. Entstehungsgeschichte und Zielsetzung

Das Max-Planck-Institut (MPI) für ausländisches und internationales Privatrecht in Hamburg hat im Oktober 2023 die „Hamburger Leitlinien zur Ermittlung und Anwendung ausländischen Rechts in deutschen Verfahren“ (Hamburger Leitlinien) erarbeitet und herausgegeben.<sup>5</sup> Am Beginn dieses Projektes stand der – wohl auf alle Gerichtsbarkeiten zutreffende – Befund, dass über das richtige Vorgehen zur Ermittlung und Anwendung ausländischen Rechts bei den deutschen Gerichten oftmals Unsicherheit herrscht, dass dieses Problem durch die stetig wachsende Zahl von Fällen mit Auslandsbezug verschärft wird und dass sich Gerichte, Sachverständige und Beteiligte des Verfahrens nicht immer im Klaren über ihre jeweiligen Rollen und deren Zusammenspiel sind.<sup>6</sup>

---

2 Zum Weiterbestehen einer Gesellschaft nach luxemburgischem Recht für Zwecke der Liquidation: FG Köln, Urteil v. 17.5.2017 – 2 K 2310/13, EFG 2017, 1375 (Nichtzulassungsbeschwerde unbegründet: BFH-Beschluss v. 18.7.2018 – I B 66/17, nicht dokumentiert).

3 Zur Auslegung von Verträgen zur Errichtung eines Trusts nach angloamerikanischem Recht: BFH-Urteil v. 25.6.2021 – II R 13/19, BFHE 275, 231, BStBl II 2022, 481; BFH-Urteil v. 25.6.2021 – II R 40/18, DStR 2022, 299.

4 Zur Auslegung eines sog. Liefervertrags nach russischem Recht: BFH-Urteil v. 19.10.2021 – VII R 7/18, BFHE 276, 189, RIW 2022, 256.

5 Die Hamburger Leitlinien sind am 9.10.2023 am OLG Hamburg offiziell vorgestellt worden und können unter der Adresse [www.hhleitlinien.de](http://www.hhleitlinien.de) abgerufen werden; auf Anfrage werden sie auch als Druckfassung zugesandt (Kontakt: [hhleitlinien@mpipriv.de](mailto:hhleitlinien@mpipriv.de)).

6 *Michaels/Schmidt*, NJW 2024, 24.

Aus diesem Grund hat das MPI beschlossen, zusammen mit Wissenschaftlern und Praktikern die „best practices“ des Umgangs mit ausländischem Recht zu sammeln und zu kodifizieren.<sup>7</sup> Das Ergebnis dieser Bemühungen sind die Hamburger Leitlinien. Diese sollen in Form von Empfehlungen Gerichte, Sachverständige und Parteien einschließlich ihrer Bevollmächtigten beim Umgang mit internationalen Fällen unterstützen.<sup>8</sup>

Zwar sind die Hamburger Leitlinien vor allem auf das Verfahren vor den Zivilgerichten zugeschnitten. Sie richten sich aber grundsätzlich auch an andere deutsche Gerichte und Behörden, einschließlich der Finanzgerichte und der Finanzbehörden.<sup>9</sup>

## 2. Der Aufbau der Hamburger Leitlinien

Die Hamburger Leitlinien sind mit einer Vorbemerkung versehen, in der das Projekt umrissen wird. Die sich daran anschließenden eigentlichen Handlungsempfehlungen sind in vier Abschnitte (Artikel) gegliedert: Art. 1 befasst sich mit den allgemeinen Grundlagen und richtet sich dementsprechend an alle Akteure. Art. 2 enthält die „Leitlinien für Gerichte“, Art. 3 die „Leitlinien für Sachverständige“ und Art. 4 schließlich die „Leitlinien für Parteien“.

Die dem jeweiligen Artikel zugeordneten Empfehlungen sind in Paragraphen gefasst. Die Darstellung orientiert sich weitgehend am typischen zeitlichen Ablauf einer Fallbearbeitung mit Bezügen zum ausländischen Recht. So beginnen die „Leitlinien für Gerichte“ in Art. 2 mit der Identifizierung des anwendbaren Rechts (§ 1) und einem Hinweis auf den Amtsermittlungsgrundsatz (§ 2), benennen die Wege zur Ermittlung ausländischen Rechts (§ 3), gehen auf Besonderheiten des Verfahrens zur Prozesskostenhilfe ein (§ 4), behandeln die Auswahl von Sachverständigen (§ 5), die Formulierung des Beweisbeschlusses (§ 6), das Problem der Nichtermittelbarkeit ausländischen Rechts (§ 7) und den Umgang mit dem erstellten Gutachten (§ 8) und schließen mit der gerichtlichen Entscheidung unter Anwendung ausländischen Rechts (§ 9). Art. 3 (Leitlinien für Sachverständige) ist ähnlich aufgebaut und Art. 4 (Parteien) besteht wegen der (eher) geringen Rolle der Beteiligten nur aus einem Paragraphen.

Zusätzlich werden die einzelnen Paragraphen zum besseren Verständnis und zur Erleichterung der Handhabung noch durch Erläuterungen, Beispiele und Verweise auf Vorschriften und gerichtliche Entscheidungen ergänzt.

---

<sup>7</sup> Michaels/Schmidt, NJW 2024, 24 (26).

<sup>8</sup> Michaels/Schmidt, NJW 2024, 24 (27).

<sup>9</sup> Hamburger Leitlinien, Vorbemerkung.

### 3. Der Inhalt

Im Folgenden sollen die Empfehlungen auszugsweise vorgestellt und, soweit erforderlich, im Hinblick auf ihre Relevanz für das finanzgerichtliche Verfahren erläutert werden. Dabei liegt der Schwerpunkt der Darstellung naturgemäß auf den „Leitlinien für Gerichte“.

#### a) Grundlagen (Art. 1)

Als Ausgangspunkt der Empfehlungen beschreiben die Hamburger Leitlinien in Art. 1 § 1 Nr. 1 zunächst die Schnittstellen zwischen inländischem Recht und ausländischem Recht und betonen die Hauptverantwortung des Gerichts gegenüber den Parteien und den Sachverständigen:

**Art. 1 § 1 Ziff. 1:** *Ob ausländisches oder deutsches Recht anwendbar ist, ergibt sich aus dem europäischen, staatsvertraglichen und deutschen Internationalen Privatrecht (IPR) (vgl. Art. 3 EGBGB). Diese IPR-Vorschriften sind Teil des deutschen Rechts. Ihre Ermittlung, Auslegung und Anwendung ist deshalb eine originäre Aufgabe des Gerichts, die es nicht auf einen Sachverständigen übertragen kann.*

Ist der Finanzrechtsweg eröffnet (§ 33 FGO), erstreckt sich die Entscheidungskompetenz der Finanzgerichte auch auf bürgerlich-rechtliche, verwaltungs- und sozialrechtliche Vorfragen. Ob darüber hinaus auch ausländisches Recht zur Anwendung kommt, ist zunächst eine Frage des inländischen Rechts.

Zum inländischen Recht in diesem Sinne gehören auch das internationale Privatrecht<sup>10</sup> und das internationale Verfahrensrecht, das primäre und sekundäre Unionsrecht, die in innerstaatliches Recht transformierten Normen des Völkervertragsrechts (Art. 59 Abs. 2 GG) und die allgemeinen Regeln des Völkerrechts einschließlich des Völkergewohnheitsrechts (Art. 25 S. 1 GG).<sup>11</sup> Die sich in diesem Zusammenhang ergebenden Fragen können und müssen von einem deutschen Finanzgericht selbst beantwortet werden. Die zugehörigen Rechtsgebiete, die dem Gericht nicht vertraut sind, muss es sich erschließen.<sup>12</sup> Beweise können hierzu nicht erhoben werden.<sup>13</sup> Die Einholung von Sachverständigengutachten ist insoweit unzulässig und die Kosten eines dennoch eingeholten Gutachtens dürfen nicht den Beteiligten auferlegt werden (§ 21 Abs. 1 S. 1 GKG).<sup>14</sup>

10 BGH-Urteil v. 25.9.1997 – II ZR 113/96, NJW 1998, 1321.

11 Prütting in MüKoZPO, 6. Aufl. 2020, § 293 Rz. 8.

12 S. Spickhoff, ZZP 112 (1999), 265, 268: „Der (cum grano salis) qualifizierte Volljurist, der als Richter eingestellt worden ist, muss nach dem Anspruch eines rechtswissenschaftlichen Studiums in der Lage sein, sich in auch für ihn fremde Rechtsgebiete einzuarbeiten. Anderenfalls stellt man die Position des Richters grds infrage.“

13 BFH-Urteile v. 8.10.2019 – XI B 49/19, BFH/NV 2020, 114, Rz. 17, und vom 6.12.2012 – I B 8/12, BFH/NV 2013, 703, Rz. 8 ff.

14 Prütting in MüKoZPO, 6. Aufl. 2020, § 293 Rz. 5; Geimer in Zöller, ZPO, 35. Aufl. 2024, § 293 Rz. 9.

**Art. 1 § 1 Ziff. 2:** *Auch die Ermittlung, Auslegung und Anwendung des ausländischen Rechts ist im Grundsatz Aufgabe des Gerichts. Hierzu kann es sich einer Fülle von Erkenntnisquellen bedienen (→ unten Art. 2 § 3), darunter auch der Hilfe eines Sachverständigen.*

Von dem Grundsatz, dass das Gericht das einschlägige Recht zu kennen hat („jura novit curia“), macht § 293 ZPO drei Ausnahmen: Fremdes Recht, Gewohnheitsrecht und Statuten<sup>15</sup> braucht der Richter nicht zu kennen. Die darunter fallenden Rechtssätze sind deshalb einem Beweisverfahren zugänglich. § 293 ZPO ist gemäß § 155 Satz 1 FGO auch im finanzgerichtlichen Verfahren sinngemäß anzuwenden. Näheres hierzu findet sich in Art. 2 § 3 der Hamburger Leitlinien (siehe unten: II.3.b.cc).

**Art. 1 § 1 Ziff. 3:** *Die Parteien können das Gericht bei der Ermittlung ausländischen Rechts unterstützen, sind über ihre allgemeine Prozessförderungs- bzw. Mitwirkungspflicht hinaus dazu aber grundsätzlich nicht verpflichtet. Da ausländische Rechtsnormen als Rechtssätze und nicht als Tatsachen behandelt werden, finden insoweit die Grundsätze der Darlegungs- und Beweislast keine Anwendung.*

Allerdings ändert die besondere prozessuale Rolle des ausländischen Rechts nichts an der grundsätzlichen Aufgabenverteilung zwischen dem Gericht und den Parteien. Auch ausländisches Recht ist von Amts wegen zu ermitteln. Diese Thematik wird unter Art. 2 § 2 der Hamburger Leitlinien noch einmal aufgegriffen und vertieft (s. ebenfalls unten: II.3.b.bb).

## **b) Leitlinien für Gerichte (Art. 2)**

### **aa) Identifizierung des anwendbaren Rechts (Art. 2 § 1)**

Dass deutsche Gerichte ausländisches Recht anzuwenden haben, kann unterschiedliche Ursachen haben. Für das Steuerrecht sind unter anderem zwei Konstellationen von Bedeutung.

**Art. 2 § 1 Ziff. 1:** *In Deutschland gilt grundsätzlich deutsches Recht. Es gibt aber Fälle, in denen dieses deutsche Recht, insbesondere das IPR, es erforderlich macht, ausländisches Recht anzuwenden oder zu berücksichtigen. Das ist vor allem in folgenden Situationen der Fall:*

- *Das in Deutschland geltende IPR beruft ausländisches Recht zur Anwendung.*
- *(...)*
- *Im Steuerrecht wird durch sog. Korrespondenzregeln („linking rules“) der Eintritt bestimmter Rechtsfolgen (z.B. Berücksichtigung von Aufwendun-*

---

<sup>15</sup> Autonome Satzungen der öffentlich-rechtlichen Körperschaften, Anstalten, Stiftungen etc., s. Geimer in Zöller, ZPO, 35. Aufl. 2024, § 293 Rz. 4.



*gen als Betriebsausgaben) davon abhängig gemacht, wie der zugrunde liegende Sachverhalt nach ausländischem Steuerrecht zu bewerten ist (z.B. §§ 4i und 4k EStG).*

*In all diesen Fällen muss die Frage, ob es auf ausländisches Recht ankommt (im Unterschied zur Frage nach dem Inhalt des ausländischen Rechts selbst), vom Gericht selbstständig beantwortet werden (vgl. oben Art. 1 § 1 Ziff. 1).*

Zum einen gilt das auf der Privatautonomie beruhende sog. Vertragsstatut auch für das Steuerrecht. Danach sind die Beziehungen zwischen den Parteien eines schuldrechtlichen Vertrages grundsätzlich nach dem Recht zu beurteilen, von dessen Geltung die Parteien ausgegangen sind (Prinzip der freien Rechtswahl, Art. 3 Rom I-VO; früher: Art. 27 Abs. 1 Satz 1 EGBGB).<sup>16</sup> Haben die Parteien – ausdrücklich oder stillschweigend – die Geltung eines anderen Rechts vereinbart, ist die Anwendung deutschen Rechts damit ausgeschlossen. Um was für einen Vertrag es sich handelt, ob dieser Vertrag wirksam zustande gekommen ist und welchen Inhalt er hat, ist nach dem maßgeblichen ausländischen Recht zu bestimmen. Auch die bei der Auslegung des Vertrags anzuwendenden Auslegungsmethoden sind in einem solchen Fall dem ausländischen Recht zu entnehmen<sup>17</sup>, ebenso die für das ausländische materielle Recht geltenden Beweislastregeln.<sup>18</sup>

Zum anderen kommt ausländisches Recht auch dann zur Anwendung, wenn inländische steuerrechtliche Vorschriften eine (inländische) Rechtsfolge von der steuerrechtlichen Behandlung eines Sachverhalts in einem anderen Staat bzw. nach den dort maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften abhängig macht.<sup>19</sup> Solche Korrespondenzregelungen – oder auch linking rules –, mit denen ausländisches Steuerrecht in das inländische Rechtssystem inkorporiert wird, finden sich beispielsweise in § 4i EStG<sup>20</sup> und § 4k EStG<sup>21</sup> (auf die auch die Hamburger Leitlinien Bezug nehmen), in § 6 Abs. 1 Nr. 5a Hs. 2 EStG<sup>22</sup> oder in § 8b Abs. 1 S. 3 KStG<sup>23</sup>.

Zutreffend wird in diesem Zusammenhang, im letzten Satz von Art. 2 § 2 Ziff. 1 der Hamburger Leitlinien, noch einmal darauf hingewiesen, dass es

16 S. dazu auch *Martiny* in MÜKoBGB, 8. Aufl. 2021, Rom I-VO Art. 3 Rz. 8 ff.; *Martiny* in: Reithmann/Martiny, Internationales Vertragsrecht, 9. Aufl. 2022, Rz. 2.1 ff.

17 S. BFH-Urteile v. 14.4.2022 – IV R 32/19, BFHE 275, 543, BStBl II 2022, 832, Rz. 40, und v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, Rz. 28.

18 BGH v. 8.9.2016 – III ZR 7/15, ZEV 2017, 224 Rz. 15 m. w. N.

19 *Fehling/Linn/Martini*, IStR 2022, 781; *Wittenstein/Hilbert*, IWB 2019, 52; kritisch *Seer* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., Kap. 1 Rz. 1.96: „Diese [linking rules] erschweren durch das Erfordernis einer hinreichenden Kenntnis der jeweiligen ausländischen Steuersysteme ganz erheblich die bereits a priori komplexe Rechtsanwendung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten und führen zu gesteigerten Rechtsunsicherheiten.“

20 Vgl. etwa zur Inkorporation ausländischen Rechts durch § 4i EStG *Martini* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4i Rz. A 30; *Kanzler*, NWB 2017, 326.

21 Vgl. *Loschelder* in Schmidt, EStG, 43. Aufl., § 4k Rz. 1 und 12 m. w. N.

22 Vgl. *Krumm* in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 6 EStG Rz. 1516.

23 Vgl. *Herlinghaus* in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz. 156a ff.

allein Aufgabe des Gerichts ist, die Frage zu beantworten, ob es in diesen Fällen auf ausländisches Recht ankommt oder nicht und auf welches ausländische Recht es gegebenenfalls ankommt. Denn es handelt sich hierbei um eine Rechtsfrage, die nach dem im Inland geltenden Recht zu beantworten ist und daher nicht zum Gegenstand eines Sachverständigengutachtens gemacht werden darf.

## **bb) Ermittlung des ausländischen Rechts von Amts wegen (Art. 2 § 2)**

Art. 2 § 2 der Hamburger Leitlinien konkretisiert die grundsätzliche Aufgabenverteilung zwischen dem Gericht und den Parteien, die in Art. 1 § 1 Ziff. 3 der Hamburger Leitlinien bereits angesprochen worden ist.

**Art. 2 § 2 Ziff. 1:** *Das Gericht hat das ausländische Recht von Amts wegen zu ermitteln und grundsätzlich so anzuwenden, wie es von Gerichten des betreffenden Landes angewendet wird bzw. angewendet würde.*

Der Grundsatz, dass ausländisches Recht von Amts wegen zu ermitteln ist, gilt auch für das finanzgerichtliche Verfahren. Die Ermittlungspflicht ist Teil der Sachaufklärungspflicht der Finanzgerichte (§ 76 Abs. 1 S. 1 FGO)<sup>24</sup>, die ihre Entscheidungen auf der Grundlage des objektiv richtigen Rechts treffen müssen, und diese Verpflichtung erstreckt sich auch auf ausländisches Recht.<sup>25</sup> Ein Ermessen kommt den Gerichten insoweit nicht zu. Es ist vor allem auch nicht Aufgabe der Klägerseite, Einzelheiten zum entscheidungserheblichen ausländischen Recht in das Verfahren einzuführen.<sup>26</sup> Eine entsprechende Pflicht ergibt sich vor allem auch nicht aus § 90 Abs. 2 AO.<sup>27</sup> Davon zu unterscheiden ist allerdings die Pflicht des Steuerpflichtigen, bei der Aufklärung des im Ausland verwirklichten Sachverhalts mitzuwirken und diesbezügliche Unterlagen vorzulegen, also beispielsweise die im Ausland abgeschlossenen Verträge, Dokumente zu vorangegangenen Verhandlungen, Nachweise über die Durchführung der Verträge oder auch Bescheinigungen der ausländischen Steuerbehörden über die tatsächliche steuerliche Behandlung des maßgeblichen Sachverhalts im Ausland, soweit es nach den einschlägigen gesetzlichen Regelungen hierauf ankommt.<sup>28</sup>

Darüber hinaus enthält Art. 2 § 2 Ziff. 1 der Hamburger Leitlinien den weiteren, ebenfalls auch für das finanzgerichtliche Verfahren zutreffenden Hin-

24 Eine entsprechende Pflicht der Finanzverwaltung folgt aus § 88 AO.

25 BFH-Urteil v. 7.12.2017 – IV R 37/16, BFH/NV 2018, 440, Rz. 41 m. w. N.

26 BFH-Urteil v. 13.6.2013 – III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz. 28; s. auch BGH-Beschluss v. 17.5.2018 – IX ZB 26/17, RIW 2018, 693, Rz. 19 m. w. N.

27 BFH-Urteile v. 27.3.2019 – I R 33/16, BFH/NV 2020, 201, Rz. 53; vom 14.2.2022 – VIII R 32/19, BFHE 276, 223, BStBl II 2023, 101, Rz. 18; und vom 22.3.2018 – X R 5/16, BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz. 22 – jeweils m. w. N.; m. E. unzutreffend daher auch FG Münster, Urteil v. 14.12.2010 – 1 K 4131/07 Kg, EFG 2011, 718; teilweise a. A. in Bezug auf § 4k EStG wohl Schnitger/Haselmann, ISR 2022, 13 (15).

28 BFH-Urteil v. 27.3.2019 – I R 33/16, BFH/NV 2020, 201, Rz. 53 – in Abgrenzung zu BFH-Beschluss v. 15.3.2011 – I B 158/10, BFH/NV 2011, 1109, Rz. 5.

weis, dass sich die Amtsermittlungspflicht der Finanzgerichte nicht nur auf die maßgeblichen ausländischen Bestimmungen und Rechtsgrundsätze beschränkt. Vielmehr muss das ausländische Recht so ausgelegt und angewendet werden, wie es die ausländischen Gerichte auslegen und anwenden würden („law in action“). Eine bestehende Rechtspraxis der ausländischen Gerichte muss das Finanzgericht also berücksichtigen.<sup>29</sup>

**Art. 2 § 2 Ziff. 2:** *Das Gericht muss, wenn es bei der Entscheidung auf ausländisches Recht ankommt, dies mit den Parteien erörtern (rechtliches Gehör) und ihnen Gelegenheit geben, zu dessen Ermittlung und Inhalt vorzutragen. Soweit sich das Gericht, z.B. aufgrund von eigenen Recherchen, eine vorläufige Meinung zum Inhalt des ausländischen Rechts gebildet hat, teilt es diese den Parteien mit.*

Gemäß § 96 Abs. 2 Satz 2 FGO darf das Urteil nur auf Tatsachen und Beweisergebnisse gestützt werden, zu denen die Beteiligten sich äußern können. Da Feststellungen zum ausländischen Recht im Wege des Freibeweises erhoben werden (s. Art. 2 § 3 der Hamburger Leitlinien), sind hierdurch sowohl die Informationspflicht des Gerichts als auch die Äußerungsrechte der Beteiligten betroffen, wenn das Gericht feststellt, dass es in dem betreffenden Fall auf ausländisches Recht ankommt. Insofern sollte es das Gericht auf keinen Fall versäumen, die Beteiligten so früh wie möglich auf die Maßgeblichkeit ausländischen Rechts hinzuweisen, soweit dies nicht ohnehin schon zum Gegenstand des Rechtsstreits gemacht worden ist.

Der weitere Hinweis in Art. 2 § 2 Ziff. 2 Satz 2 der Hamburger Leitlinien, das Gericht solle, soweit es sich aufgrund eigener Recherchen eine vorläufige Meinung zum Inhalt des ausländischen Rechts gebildet hat, diese den Beteiligten mitteilen, ist nicht nur zweckmäßig und verfahrensfördernd, sondern entspricht dem Erörterungsgebot des § 93 Abs. 1 FGO und hilft damit ebenfalls, sog. Überraschungsentscheidungen zu vermeiden.<sup>30</sup>

**Art. 2 § 2 Ziff. 5:** *Ein von einer Partei vorgelegtes privates Sachverständigen-gutachten („Parteigutachten“) gilt als urkundlich belegter Parteivortrag. Das Gericht muss sich damit im Rahmen seiner Ermittlungspflicht auseinandersetzen.*

Auch diese Grundsätze sind im finanzgerichtlichen Verfahren zu berücksichtigen. Dort wird die erste Aussage sogar noch etwas deutlicher gefasst in dem Sinne, dass ein Privatgutachten, das von einem der Beteiligten eingeholt und vorgelegt worden ist, „lediglich“ als urkundlicher Parteivortrag zu werten

29 BFH-Urteil v. 7.12.2017 – IV R 23/14, BFHE 260, 312, BStBl II 2018, 444, Rz. 28; s. auch BGH-Beschluss v. 17.5.2018 – IX ZB 26/17, RIW 2018, 693, Rz. 12 und 19; Geimer in: Zöllner, 35. Auflage 2024, § 293 ZPO Rz. 14.

30 Vgl. BGH-Urteil v. 19.12.1975 – I ZR 99/74, NJW 1976, 474; s. allgemein auch Seer in Tipke/Kruse, § 96 FGO Rz. 114.

ist.<sup>31</sup> Ein solches Gutachten kann daher nicht als Nachweis für die Richtigkeit des Beteiligtenvortrags gewertet werden<sup>32</sup> und es entbindet das Finanzgericht vor allem nicht von seiner Amtsermittlungspflicht.

Allerdings findet sich in der Rechtsprechung wiederholt die Aussage, das Finanzgericht könne ein Privatgutachten „nur dann seiner Entscheidung zugrunde legen, wenn keiner der Beteiligten substantiierte Einwendungen gegen die Richtigkeit erhebt“<sup>33</sup>. Das mag – vordergründig – zu dem Umkehrschluss verleiten, dass das Finanzgericht dem Privatgutachten dann, wenn dagegen keine substantiierten Einwendungen erhoben worden sind, ohne Weiteres folgen dürfe. Dies wäre jedoch ein Fehlschluss. Denn der Umstand, dass ein Beteiligter dem Vortrag des anderen Beteiligten nicht entgegengetreten ist, rechtfertigt nicht, auf weitere Sachverhaltsaufklärung zu verzichten; § 138 Abs. 3 ZPO gilt wegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO im finanzgerichtlichen Verfahren nicht. Ergeben sich in Bezug auf entscheidungserhebliche Tatsachen Zweifel, kann und muss das FG diesen auch dann nachgehen, wenn die Beteiligten darüber nicht streiten.<sup>34</sup>

### cc) Wege zur Ermittlung des ausländischen Rechts (Freibeweis – Art. 2 § 3)

Besonders wichtig und hilfreich – und ausführlich – sind die Hamburger Leitlinien in Bezug auf die in Art. 2 § 3 aufgezeigten Möglichkeiten, das ausländische Recht zu ermitteln. Hierbei ist vor allem zu berücksichtigen, dass im Rahmen des § 293 ZPO die Grundsätze des Freibeweises gelten. Die Art und Weise, wie das Gericht der Verpflichtung, das ausländische Recht zu ermitteln, nachkommt, steht allein in seinem pflichtgemäßen Ermessen, und zwar sowohl in Bezug auf die Anwendung der Beweismittel als auch in Bezug auf die Ausgestaltung des Beweisverfahrens.

**Art. 2 § 3 Ziff. 1:** *Das ausländische Recht bedarf des Beweises nur insofern, als es dem Gericht unbekannt ist. Das bedeutet insbesondere, dass das Gericht den Inhalt des ausländischen Rechts auch durch eigene Recherchen, zuvörderst mithilfe von zugänglicher Literatur, Internetquellen und Übersetzungsprogrammen ermitteln darf und oft auch kann.*

Sinnvoll ist es auf jeden Fall, wenn die zuständige Richterin bzw. der zuständige Richter zunächst selbst Ermittlungen anstellen und sich einen Überblick über das anzuwendende Recht verschaffen. In besonderem Maße gilt das, wenn sie eigene Sachkunde auf dem einschlägigen Rechtsgebiet besitzen;

31 BFH-Beschlüsse v. 28.4.2020 – IX B 9/20, BFH/NV 2020, 904, Rz. 5, und vom 23.2.2010 – X B 139/09, BFH/NV 2010, 1284, Rz. 12.

32 *Ratschow* in Gräber, 9. Aufl., § 96 Rz. 166.

33 Vgl. etwa BFH-Beschluss v. 3.5.2001 – III B 52/00, BFH/NV 2001, 1419.

34 BFH-Urteile v. 24.5.2023 – X R 28/21, BFHE 280, 494, DSfRE 2023, 1223, Rz. 22 m. w. N.; v. 22.3.2018 – X R 5/16, BFHE 261, 132, BStBl II 2018, 651, Rz. 29; v. 25.2.2015 – XI R 15/14, BFHE 249, 343, BStBl II 2023, 514, Rz. 84; s. auch BFH-Beschluss v. 28.9.2011 – X B 35/11, BFH/NV 2012, 177, Rz. 10.

unter Umständen kann dann auf die Hinzuziehung eines Sachverständigen überhaupt verzichtet werden. Allerdings ist zu beachten, dass die Tatsachen, aus denen sich die eigene Sachkunde ergibt, also beispielsweise ein Auslandsstudium und eine vorangegangene juristische Auslandstätigkeit, den Beteiligten vorab mitgeteilt<sup>35</sup> und in der Entscheidung dargelegt werden müssen.<sup>36</sup>

**Art. 2 § 3 Ziff. 2:** *Führt die eigene Recherche nicht zu einem genügend sicheren Ergebnis, etwa weil weder eine einschlägige höchstgerichtliche Rechtsprechung noch ein eindeutiger Gesetzeswortlaut vorliegen (dazu unten Art. 2 § 3 Ziff. 4), stehen dem Gericht insbesondere folgende Wege zur Ermittlung des ausländischen Rechts zur Verfügung:*

- die Einladung an die Beteiligten, zum ihnen bekannten oder zugänglichen ausländischen Recht konkret vorzutragen (vor allem, wenn es ihr Heimatrecht ist), z.B. Normentexte sowie gerichtliche Entscheidungen (mit Quellenangabe und ggf. einfacher Übersetzung) vorzulegen;
- die Nutzung des Europäischen Übereinkommens betreffend Auskünfte über ausländisches Recht von 1968 („Londoner Übereinkommen“);
- die Nutzung des Europäischen Justizportals (<https://e-justice.europa.eu>);
- die Einholung einer Auskunft durch deutsche Botschaften, Konsulate, Ministerien oder eine Außenhandelskammer;
- die Verwertung eines Sachverständigengutachtens aus einem anderen Verfahren, das die gleiche Frage betrifft und nicht wegen seines Alters wenig vertrauenswürdig ist (§ 411a ZPO);
- die Einholung eines Sachverständigengutachtens.

In Art. 2 § 3 Ziff. 2 wird eine ganze Reihe von Möglichkeiten aufgeführt, Ermittlungen zum ausländischen Recht anzustellen, die allesamt auch im finanzgerichtlichen Verfahren in Betracht gezogen werden sollten. So schließt etwa der Umstand, dass die Klägerseite nicht verpflichtet ist, zum einschlägigen ausländischen Recht vorzutragen (siehe oben: II.3.b.bb), nicht aus, dass sich das Gericht mit einer entsprechenden Bitte an die Beteiligten wendet oder dass diese von sich aus Unterlagen, die ihnen vorliegen, an das Gericht weiterreichen. Mitunter sind solche Informationen bereits ausreichend, um auf dieser Grundlage eine Entscheidung zu treffen.<sup>37</sup>

Hinsichtlich des „Londoner Übereinkommens“ vom 07.06.1968 ist zu berücksichtigen, dass sich sein Anwendungsbereich im Wesentlichen auf Aus-

<sup>35</sup> S. BGH-Beschluss v. 13.1.2015 – VI ZR 204/14, NJW 2015, 1311, Rz. 5.

<sup>36</sup> BFH-Beschluss v. 21.12.2011 – VIII B 88/11, BFH/NV 2012, 600, Rz. 3 ff.; s. auch *Ratschow*, DStR 2018, 2100, 2103.

<sup>37</sup> Vgl. etwa zur Vorlage eines in englischer Sprache verfasstes Schreiben einer Londoner Anwaltskanzlei durch die Klägerseite FG Münster v. 11.12.2013 – 6 K 3045/11 F, DStRE 2015, 1345; bestätigt durch BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl. II 2017, 456, Rz. 63.