

Der internationale Steuerexperte – Better think twice

*Zur Reichweite und zu den Grenzen der Beratungskompetenz im
grenzüberschreitenden Steuerrecht*

—

Rechtsanwalt Dr. Sebastian Korts

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstraftverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

Rechtsstand: 14. August 2026

www.steuerrecht.com

Inhalt

Zusammenfassung	3
Zwölf Thesen vorab	4
I. Die Provokation: Es gibt kein internationales Steuerrecht.....	5
II. Was der Begriff tatsächlich bezeichnet.....	6
III. Die sieben Rechtsebenen eines grenzüberschreitenden Steuerfalls.....	7
IV. Abschluss, Fachanwalt, Fachberater und tatsächliche Länderkompetenz.....	10
V. § 12 StBerG: Befugnis ist nicht Sachkunde.....	11
VI. Warum der Gesetzestext des Auslands nicht genügt.....	13
VII. Das DBA ist die Brücke, nicht das gesamte Gebäude	14
VIII. Die zivilrechtliche Vorfrage entscheidet oft den Steuerfall.....	16
IX. Mandatsumfang, Sorgfaltsmaßstab und Haftung	17
X. Wann ein Berater den Fall allein bearbeiten kann	19
XI. Wann Local Counsel professionell unverzichtbar wird	20
XII. Das belastbare Zwei-Berater-Modell	22
XIII. Wie eine integrierte Stellungnahme aufgebaut sein muss	24
XIV. Verbindlichkeit, Wahrscheinlichkeit und dokumentierte Unsicherheit	25
XV. Der „internationale Steuerexperte“ im Werberecht	26
XVI. Das „one trick pony“: wertvolle Nische oder gefährliche Selbstüberschätzung?	28
XVII. Qualitätsstandard für grenzüberschreitende Steuerberatung.....	29
XVIII. Schluss: Kompetenz zeigt sich an der Grenze der eigenen Kompetenz	31
Literatur- und Quellenhinweise	33

Zusammenfassung

„Internationales Steuerrecht“ ist ein sinnvoller und fest etablierter Ordnungsbegriff. Es ist aber keine einheitliche, weltweit geltende Steuerrechtsordnung. Der grenzüberschreitende Steuerfall entsteht vielmehr aus dem Zusammenwirken mehrerer eigenständiger Rechtsordnungen: des deutschen innerstaatlichen Steuerrechts, des deutschen Außensteuerrechts, des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens, des Unionsrechts, des nationalen Steuerrechts des anderen Staates, des einschlägigen Zivil- und Kollisionsrechts sowie der Verfahrens- und Verwaltungspraxis beider Staaten.¹

Diese Struktur hat unmittelbare Folgen für die Reichweite seriöser Beratung. Ein deutscher Rechtsanwalt oder Steuerberater kann nach § 12 StBerG grundsätzlich auch zum Abgabenrecht fremder Staaten beraten. Die gesetzliche Befugnis ist jedoch kein amtliches Gütesiegel für tatsächliche Kenntnisse des französischen, US-amerikanischen, zyprischen, emiratischen oder eines sonstigen nationalen Steuerrechts. Ebenso wenig belegt ein akademischer Masterabschluss allein die Fähigkeit, in jedem beteiligten Staat eine abschließende und haftungsfeste Local-Law-Opinion abzugeben. Er belegt eine vertiefte systematische Ausbildung. Das ist viel – aber es ist etwas anderes als die in Sprache, Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und Rechtskultur verankerte Länderexpertise.

Die eigentliche Kompetenz eines Beraters im internationalen Steuerrecht besteht daher nicht in behaupteter Allwissenheit. Sie besteht in der Fähigkeit, die beteiligten Rechtsordnungen und Schnittstellen vollständig zu erkennen, den deutschen Teil selbst belastbar zu bearbeiten, den ausländischen Teil präzise zu formulieren und an einen geeigneten nationalen Spezialisten zu vergeben, widersprüchliche Ergebnisse zusammenzuführen und die verbleibende Unsicherheit für den Mandanten transparent zu machen. Seriöse grenzüberschreitende Beratung ist häufig keine Einzelleistung, sondern eine koordinierte Gemeinschaftsleistung. Ihre Qualität zeigt sich daran, dass Zuständigkeiten, Annahmen, Quellenstand, Haftung und Entscheidungsfolgen eindeutig dokumentiert sind.

Der selbst ernannte „internationale Steuerexperte“, der lediglich den Wortlaut eines DBA kennt, ein im Ausland gegründetes Vehikel wiederholt verkauft oder einen einzigen vermeintlich steuerfreien Fall beherrscht, kann durchaus über wertvolle Nischenkenntnisse verfügen. Problematisch wird es erst, wenn aus dieser Nischenkenntnis eine umfassende Länder- und Gestaltungskompetenz abgeleitet wird. Dann wird aus Spezialisierung Selbstüberschätzung. Better think twice.

¹ Zum anerkannten systematischen Gebrauch des Begriffs vgl. Schaumburg (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2023, Einführung und Inhaltsübersicht; ebenso die Fachberaterordnung der Bundessteuerberaterkammer mit der amtlichen Bezeichnung „Fachberater/in für Internationales Steuerrecht“.

Zwölf Thesen vorab

1. „Internationales Steuerrecht“ existiert als wissenschaftlicher und praktischer Oberbegriff, nicht aber als einheitliche Weltsteuerrechtsordnung.
2. Ausgangspunkt bleibt stets eine nationale Steuerrechtsordnung. In Deutschland sind das insbesondere EStG, KStG, GewStG, UStG, ErbStG, UmwStG, AStG und AO.²
3. Doppelbesteuerungsabkommen verteilen und begrenzen Besteuerungsrechte. Sie ersetzen weder das deutsche noch das ausländische innerstaatliche Steuerrecht.³
4. Ein DBA schafft grundsätzlich keine vollständige Besteuerungsgrundlage. Regelmäßig bedarf es zunächst eines innerstaatlichen Steuertatbestands; das Abkommen wirkt sodann zuweisend oder beschränkend.⁴
5. Unionsrecht kann nationale Steuerregeln verdrängen, harmonisieren oder ihre Anwendung begrenzen. Es ist eine eigenständige Rechtsebene und nicht bloß „ausländisches Recht“.⁵
6. Das Recht des anderen Staates besteht nicht nur aus übersetzten Gesetzen. Maßgeblich sind auch nationale Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsanweisungen, Verfahrensrecht, Fristen, Sanktionen und gelebte Anwendungspraxis.
7. Ein Masterabschluss in International Taxation ist ein substanzieller Qualifikationsnachweis. Er ist jedoch weder eine Zulassung zu einem ausländischen steuerberatenden Beruf noch ein Nachweis der vollständigen Beherrschung beliebig vieler nationaler Rechtsordnungen.
8. § 12 StBerG verleiht befugten deutschen Berufsträgern die formale Erlaubnis, zum ausländischen Abgabenrecht zu beraten. Er bescheinigt keine konkrete Länderkompetenz.⁶
9. Der professionelle Sorgfaltsmaßstab verlangt, fehlende Sachkunde zu erkennen, rechtzeitig zu erwerben oder den Auftrag zu begrenzen und geeignete Spezialisten einzubeziehen.⁷
10. Zivil-, gesellschafts-, familien- und erbrechtliche Vorfragen sind keine Nebensache. Sie bestimmen häufig erst, wem ein Wirtschaftsgut, eine Beteiligung, ein Anspruch, ein Einkommen oder ein Nachlass steuerlich zugerechnet werden kann.

² § 1 Abs. 1 AO; zur Reichweite der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen §§ 1, 2 StBerG.

³ Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG; § 2 Abs. 1 AO.

⁴ BFH, Urt. v. 11.10.2012 – I R 75/11, BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046, zur innerstaatlichen Rechtsgrundlage und zur Schrankenwirkung des DBA.

⁵ Vgl. insbesondere Art. 49, 54 und 63 AEUV sowie § 1 Abs. 1 Satz 2 AO, wonach die AO nur vorbehaltlich des Rechts der Europäischen Union anwendbar ist.

⁶ § 12 StBerG: Personen und Vereinigungen im Sinne des § 3 Satz 1 StBerG sind in Angelegenheiten, die das Abgabenrecht fremder Staaten betreffen, zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen befugt.

⁷ § 57 Abs. 1 und Abs. 2a StBerG; § 4 Abs. 2 BOSTB. Danach darf ein Mandat nur angenommen und ausgeführt werden, wenn die erforderliche Sachkunde und die notwendige Zeit vorhanden sind.

11. Eine private Beratung ist nicht „verbindlich“ für eine Finanzbehörde. Verbindlichkeit entsteht nur durch die dafür vorgesehenen hoheitlichen oder vertraglichen Instrumente, etwa eine verbindliche Auskunft.⁸
12. Die höchste Form internationaler Beratungskompetenz ist nicht die Behauptung, alles selbst zu wissen. Es ist die Fähigkeit, einen grenzüberschreitenden Beratungsprozess so zu organisieren, dass keine relevante Rechtsordnung, keine wesentliche Vorfrage und keine verbleibende Unsicherheit verborgen bleibt.

I. Die Provokation: Es gibt kein internationales Steuerrecht

Ich habe International Taxation studiert und mit einem Master abgeschlossen. Gerade deshalb halte ich den Satz „Ich bin internationaler Steuerexperte“ für erklärungsbedürftig. Die Bezeichnung kann eine zutreffende Spezialisierung beschreiben. Sie kann aber auch den falschen Eindruck vermitteln, es gebe einen einheitlichen Normenbestand, den man wie das deutsche Einkommensteuerrecht erlernen und anschließend grenzüberschreitend anwenden könne.

In diesem Sinne ist die provokante Aussage richtig: Es gibt kein „internationales Steuerrecht“ als vollständig geschlossene, über den Staaten stehende Steuerrechtsordnung. Es gibt keinen Weltgesetzgeber, kein globales Einkommensteuergesetz und kein universelles Finanzgericht, das für alle Staaten verbindlich bestimmt, wo eine natürliche Person ansässig ist, wem eine Gesellschaft gehört, ob ein Trust transparent ist oder welcher Staat eine Dividende besteuern darf. Selbst stark koordinierte Regelungsprojekte werden durch Verträge, Unionsrecht oder nationale Umsetzungsgesetze in jeweils eigenständige Rechtsordnungen überführt.

Gleichzeitig wäre es ungenau, den Begriff deshalb vollständig zu verwerfen. „Internationales Steuerrecht“ ist seit langem ein anerkannter Lehr-, System- und Praxisbegriff. Er bündelt diejenigen Regeln und Methoden, mit denen grenzüberschreitende Besteuerungssachverhalte geordnet werden. Der Begriff beschreibt also kein einzelnes Gesetzbuch, sondern ein juristisches Arbeitsfeld. Das ist vergleichbar mit dem Begriff des internationalen Privatrechts: Auch dort wird nicht ein einheitliches Weltprivatrecht angewendet, sondern es wird bestimmt, welche Rechtsordnung für einen grenzüberschreitenden Sachverhalt maßgeblich ist und wie ausländisches Recht festzustellen ist.

Diese begriffliche Präzision ist mehr als akademische Sprachpflege. Sie bestimmt den Beratungsauftrag. Wer glaubt, ein „internationales Steuerrecht“ liege wie ein geschlossenes

⁸ § 89 Abs. 2 AO. Die verbindliche Auskunft setzt einen genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalt und ein besonderes Interesse wegen erheblicher steuerlicher Auswirkungen voraus.

Kompendium vor ihm, unterschätzt die Zahl der beteiligten Rechtsquellen. Wer dagegen erkennt, dass mehrere autonome Rechtsordnungen ineinandergreifen, wird zunächst Zuständigkeiten und Rechtsfragen kartieren, bevor er eine Gestaltung empfiehlt. Das ist der Unterschied zwischen einer plausibel klingenden Idee und einer belastbaren grenzüberschreitenden Beratung.

Die richtige Ausgangsthese lautet daher: Internationales Steuerrecht existiert als koordinierendes Fachgebiet. Es existiert nicht als selbständige, einheitliche Steuerrechtsordnung. Der internationale Steuerberater ist folglich nicht der Kenner eines einzigen globalen Gesetzes, sondern der Architekt eines Mehrrechtsordnungsfalls.

II. Was der Begriff tatsächlich bezeichnet

Das deutsche internationale Steuerrecht beginnt mit dem deutschen Steueranspruch. Ob eine Person unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist, ob eine Körperschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat, ob eine inländische Betriebsstätte besteht und ob Einkünfte einer deutschen Einkunftsart zugeordnet werden, beurteilt sich zunächst nach deutschem Recht. Auch ein grenzüberschreitender Sachverhalt bleibt daher im ersten Schritt ein Fall des EStG, KStG, GewStG, UStG, ErbStG, UmwStG oder eines anderen deutschen Steuergesetzes.

Hinzu tritt das sogenannte Außensteuerrecht. Der Begriff wird unterschiedlich weit verwendet. Im engeren Sinn bezeichnet er vor allem das Außensteuergesetz mit Verrechnungspreisregeln, Hinzurechnungsbesteuerung, Wegzugsbesteuerung und weiteren besonderen grenzüberschreitenden Tatbeständen. Im weiteren Sinn umfasst er die einseitigen deutschen Regeln, die an Auslandsbeziehungen anknüpfen oder deutsche Besteuerungsrechte sichern. Das Doppelbesteuerungsabkommensrecht ist hiervon dogmatisch zu unterscheiden. Ein DBA ist ein völkerrechtlicher Vertrag, der durch Zustimmungsgesetz innerstaatlich anwendbar wird und nach § 2 AO grundsätzlich Vorrang vor den Steuergesetzen genießt.⁹

Das DBA-Recht ist keine bloße Anlage zum AStG. Es folgt eigenen Auslegungsregeln, enthält autonome Begriffe und verweist zugleich vielfach auf das innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten. Zudem gehören Protokolle, Änderungsabkommen, Konsultationsvereinbarungen und gegebenenfalls Änderungen durch das Mehrseitige Übereinkommen zum maßgeblichen Normenbestand.¹⁰ Wer lediglich eine konsolidierte

⁹ Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG; § 2 Abs. 1 AO.

¹⁰ § 2 Abs. 2 und 3 AO zu Konsultationsvereinbarungen und ihrem innerstaatlichen Vollzug; im Übrigen richtet sich die Reichweite nach dem jeweiligen DBA, Protokoll, Zustimmungsgesetz und gegebenenfalls dem Mehrseitigen Übereinkommen.

Internetfassung eines Abkommens liest, hat daher noch nicht zwingend den vollständigen oder für den konkreten Zeitraum richtigen Rechtsstand erfasst.

Daneben steht das Europäische Steuerrecht. Bei Umsatz- und Verbrauchsteuern ist es durch Richtlinien und Verordnungen besonders prägend. Bei den direkten Steuern wirken die Grundfreiheiten, Beihilferecht, Richtlinien und die Rechtsprechung des EuGH. Unionsrecht ist weder deutsches Recht im rein nationalen Sinne noch ausländisches Recht. Es ist eine eigene, vorrangige Rechtsordnungsebene, die den nationalen Gesetzgeber und die nationalen Behörden bindet.

Weiter gehören die grenzüberschreitende Amtshilfe, Informationsaustausch, gemeinsame Prüfungen, Meldepflichten und Verständigungsverfahren zum praktischen Feld. Sie begründen nicht stets den materiellen Steueranspruch, bestimmen aber, welche Informationen staatenübergreifend verfügbar sind, wie Doppelbesteuerung beseitigt werden kann und mit welchem Aufdeckungsrisiko eine Gestaltung verbunden ist.¹¹ Eine rein materiell-rechtliche Beratung, die Verfahren und Informationsflüsse ausblendet, ist deshalb unvollständig.

Schließlich tritt das ausländische nationale Recht hinzu. Es ist nicht Teil des deutschen Steuerrechts, nur weil ein deutscher Berater den Fall führt. Es bleibt das Recht eines souveränen anderen Staates. Dieses Recht entscheidet etwa, ob dort eine Steuerpflicht besteht, wie eine Gesellschaft qualifiziert wird, ob eine Betriebsstätte vorliegt, welche Quellensteuer einbehalten werden muss, welche Erklärungen abzugeben sind und welche Sanktionen drohen. Gerade dieser Teil ist der natürliche Kompetenzbereich des national zugelassenen Beraters im anderen Staat.

Der Oberbegriff „internationales Steuerrecht“ bezeichnet damit ein Koordinationsproblem. Er umfasst unterschiedliche Normschichten, die nicht von einer einzigen Autorität erzeugt und nicht von einer einzigen Gerichtsbarkeit einheitlich ausgelegt werden. Daraus folgt die methodische Grundregel: Jede Aussage muss erkennen lassen, aus welcher Rechtsordnung sie stammt, welcher Rechtsstand zugrunde liegt und ob sie durch Gesetz, Rechtsprechung, Verwaltungspraxis oder lediglich durch eine vertretbare Beratungseinschätzung getragen wird.

III. Die sieben Rechtsebenen eines grenzüberschreitenden Steuerfalls

Ein grenzüberschreitender Steuerfall lässt sich verlässlich bearbeiten, wenn er zunächst in sieben Rechtsebenen zerlegt wird. Diese Ebenen sind nicht in jedem Fall gleich bedeutsam. Sie

¹¹ § 117 AO; daneben insbesondere das EU-Amtshilfegesetz sowie die jeweils einschlägigen völkerrechtlichen und unionsrechtlichen Instrumente.

müssen aber geprüft werden, bevor entschieden wird, welche davon tatsächlich vertieft zu bearbeiten sind.

Die erste Ebene ist das deutsche allgemeine Steuerrecht. Bei einer natürlichen Person sind insbesondere Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt, die Einkunftsart, die Zurechnung von Einnahmen und Wirtschaftsgütern sowie die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht zu bestimmen. Bei Unternehmen treten Sitz, Ort der Geschäftsleitung, Betriebstätte, Gesellschafterstellung, Leistungsort und Quellensteuer hinzu. Die steuerlichen Grundbegriffe der §§ 8 bis 12 AO zeigen bereits, dass scheinbar alltägliche Tatsachen wie „wohnen“, „leiten“ oder „eine Niederlassung unterhalten“ rechtlich präzise Anknüpfungspunkte sind.¹²

Die zweite Ebene bilden besondere deutsche Auslandsnormen. Dazu gehören insbesondere das AStG, Quellensteuer- und Entlastungsvorschriften, Anrechnung ausländischer Steuern, Entstrickungs- und Wegzugstatbestände, Regelungen für ausländische Gesellschaften und Fonds sowie besondere Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten. Diese Normen sind häufig missbrauchsabwehrend oder sichernd ausgestaltet. Sie greifen gerade dann ein, wenn eine rein abkommensrechtliche Betrachtung scheinbar zu einem einfachen Ergebnis führt.

Die dritte Ebene ist das einschlägige DBA. Das Abkommen beantwortet nicht abstrakt, ob eine Zahlung steuerpflichtig ist. Es setzt regelmäßig eine innerstaatliche Qualifikation voraus und bestimmt sodann, welcher Staat besteuern darf oder wie der Ansässigkeitsstaat Doppelbesteuerung vermeidet. Der BFH beschreibt diese Struktur für Gewinnkorrekturen als Zusammenspiel einer innerstaatlichen Grundlage mit der abkommensrechtlichen Schrankenwirkung.¹³ Das Bild lässt sich verallgemeinern: Der nationale Steueranspruch wird durch das Abkommen geordnet und begrenzt; er wird nicht durch eine isolierte Abkommenslektüre vollständig erzeugt.

Die vierte Ebene ist das Unionsrecht. Es kann die nationale Regelung harmonisieren, ihre Auslegung prägen oder ihre diskriminierende Anwendung verbieten. Bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen, Dividenden, Zinsen, Lizenzzahlungen, Umsatzsteuer, Beihilfen oder Meldepflichten ist diese Ebene häufig entscheidend. Sie darf nicht mit der Anwendung eines DBA verwechselt werden. Ein Sachverhalt innerhalb der Europäischen Union kann gleichzeitig deutsches Recht, das Recht des anderen Mitgliedstaats, eine Richtlinie, Primärrecht und ein DBA berühren.

¹² §§ 8 bis 12 AO zu Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt, Geschäftsleitung, Sitz und Betriebstätte.

¹³ BFH, Urt. v. 11.10.2012 – I R 75/11, BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046, zur innerstaatlichen Rechtsgrundlage und zur Schrankenwirkung des DBA.

Die fünfte Ebene ist das nationale Steuerrecht des anderen Staates. Es entscheidet nicht nur über den dortigen Steueranspruch, sondern vielfach bereits über den abkommensrechtlichen Ausgangspunkt. Der BFH hat etwa zur abkommensrechtlichen Ansässigkeit hervorgehoben, dass sie an die Steuerpflicht nach dem innerstaatlichen Recht des betreffenden Staates anknüpft.¹⁴ Wer das ausländische Recht nicht kennt, kann daher unter Umständen nicht einmal den persönlichen Anwendungsbereich des DBA sicher bestimmen.

Die sechste Ebene besteht aus dem deutschen und ausländischen Zivil-, Gesellschafts-, Familien-, Erb-, Arbeits- und Kollisionsrecht. Steuerrecht knüpft an Rechtsverhältnisse an. Es muss deshalb geklärt werden, ob eine Gesellschaft wirksam gegründet wurde, wer sie vertreten darf, wem Anteile oder Vermögenswerte gehören, ob eine Ehe oder Elternstellung anerkannt wird, ob eine Stiftung oder ein Trust rechtlich verselbständigt ist und welche Verpflichtungen aus einem Vertrag tatsächlich bestehen. Das Steuerrecht kann autonome Begriffe verwenden; es kann die zivilrechtliche Ausgangslage aber nicht beliebig ignorieren.

Die siebte Ebene ist das Verfahrens- und Beweisrecht beider Staaten. Dazu zählen Erklärungs- und Registrierungsfristen, Beleganforderungen, Spracherfordernisse, Quellensteuerverfahren, Ruling-Praxis, Rechtsbehelfe, Verjährung, Zinsen, Bußgelder und Steuerstrafrecht. Hinzu treten Informationsaustausch und erhöhte Mitwirkungspflichten. § 90 Abs. 2 AO verlangt bei Auslandssachverhalten eine gesteigerte Mitwirkung und die Beschaffung erreichbarer Beweismittel.¹⁵ Eine Gestaltung, die materiell vertretbar, aber nicht dokumentierbar ist, ist praktisch häufig keine belastbare Gestaltung.

Diese sieben Ebenen erklären, warum ein einziges Schlagwort wie „Dubai-Gesellschaft“, „Zypern-Holding“, „US-LLC“ oder „Wegzug in die Schweiz“ keine Beratung ersetzt. Hinter demselben Etikett können sich je nach Person, Beteiligungsstruktur, Ort der Geschäftsleitung, Leistungsbeziehungen, Familienstand, Aufenthaltsrecht, tatsächlicher Tätigkeit und Zeitablauf völlig unterschiedliche Rechtsfolgen verbergen. Der seriöse Berater verkauft deshalb nicht zuerst eine Struktur. Er erstellt zuerst die Rechtsordnungs- und Tatsachenmatrix.

¹⁴ BFH, Urt. v. 24.5.2023 – II R 27/20, BFHE 280, 348, zur abkommensrechtlichen Ansässigkeit und ihrer Anknüpfung an die Steuerpflicht nach dem innerstaatlichen Recht des jeweiligen Staates.

¹⁵ § 90 Abs. 2 AO erweitert bei Auslandssachverhalten die Mitwirkungs- und Beweismittelbeschaffungspflichten des Beteiligten.

IV. Abschluss, Fachanwalt, Fachberater und tatsächliche Länderkompetenz

Ein Masterabschluss in International Taxation ist ein ernst zu nehmender Qualifikationsnachweis. Er dokumentiert, dass sich der Absolvent über einen längeren Zeitraum systematisch mit internationaler Besteuerung, DBA-Recht, Außensteuerrecht, Europarecht und typischen grenzüberschreitenden Gestaltungen auseinandergesetzt hat. Er schult die Fähigkeit, mehrere Steuerordnungen konzeptionell zu verbinden, internationale Quellen zu lesen und die typischen Konflikte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat zu erkennen.

Der Abschluss ist jedoch ein akademischer Grad, keine universelle Berufszulassung. Er verleiht weder die Befugnis, vor ausländischen Behörden aufzutreten, noch bestätigt er, dass der Absolvent die aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungspraxis jedes Staates in der jeweiligen Landessprache beherrscht. Auch ein sehr gutes Studium kann nur Methoden, Grundstrukturen und ausgewählte Rechtsordnungen vermitteln. Es kann nicht die fortlaufende praktische Verankerung in Dutzenden nationalen Steuer- und Zivilrechtssystemen ersetzen.

Ähnlich ist die amtliche Bezeichnung „Fachberater für Internationales Steuerrecht“ einzuordnen. Sie ist berufsrechtlich deutlich belastbarer als eine frei gewählte Werbeaussage. Die Fachberaterordnung verlangt besondere theoretische Kenntnisse, einen Lehrgang von mindestens 120 Zeitstunden, schriftliche Leistungskontrollen, praktische Erfahrungen aus mindestens 30 Fällen und fortlaufende Fortbildung.¹⁶ Die Bezeichnung zeigt daher eine qualifizierte und geprüfte Spezialisierung. Sie ist gleichwohl eine deutsche Berufsbezeichnung. Sie macht ihren Inhaber nicht automatisch zum nationalen Steuerberater aller Staaten, die in den bearbeiteten Fällen vorkommen.

Für Rechtsanwälte existiert die amtliche Fachanwaltsbezeichnung „Fachanwalt für Steuerrecht“. Eine eigenständige amtliche Fachanwaltschaft „Internationales Steuerrecht“ sieht die BRAO nicht vor.¹⁷ Rechtsanwälte dürfen weitere Tätigkeits- und Qualifikationshinweise verwenden, müssen die damit behaupteten Kenntnisse aber nachweisen und dürfen keine Verwechslung mit amtlichen Fachanwaltsbezeichnungen erzeugen. Ein Hinweis wie „Schwerpunkt internationales Steuerrecht“ kann sachlich richtig sein. Er beantwortet jedoch

¹⁶ §§ 2 bis 5 FBO, Anlage zur BOSTB: besondere theoretische Kenntnisse, mindestens 120 Zeitstunden Lehrgang, mindestens drei schriftliche Leistungskontrollen und besondere praktische Erfahrungen aus mindestens 30 Fällen; ferner Fortbildung nach § 9 FBO.

¹⁷ § 43c BRAO und Fachanwaltsordnung: amtlich vorgesehen ist der Fachanwalt für Steuerrecht, nicht ein Fachanwalt für Internationales Steuerrecht. Zur Verwendung sonstiger qualifizierender Zusätze § 7 BORA.

noch nicht die Frage, welche Länder, Sprachen, Falltypen und Erfahrungsstufen tatsächlich abgedeckt sind.

Die Qualität einer grenzüberschreitenden Beratung lässt sich deshalb nicht aus einem einzigen Titel ableiten. Mindestens vier Qualifikationsdimensionen sind zu unterscheiden. Erstens die berufliche Grundzulassung als Rechtsanwalt, Steuerberater oder sonst befugter Berufsträger. Zweitens die systematische Zusatzqualifikation, etwa durch Master, Fachanwalt oder Fachberater. Drittens die konkrete Erfahrung mit dem betreffenden Sachverhalt und den beteiligten Staaten. Viertens die organisatorische Fähigkeit, fehlende Local-Law-Kompetenz durch ein belastbares Netzwerk und eine präzise Koordination auszugleichen.

Gerade die vierte Dimension wird in der Außendarstellung häufig unterschätzt. Der beste internationale Berater muss nicht zwangsläufig jede ausländische Norm selbst auslegen. Er muss aber wissen, wann eine ausländische Rechtsfrage entscheidungserheblich ist, wie sie dem ausländischen Spezialisten gestellt wird, welche Tatsachen dafür benötigt werden und wie dessen Antwort in das deutsche Ergebnis integriert wird. Diese Prozesskompetenz ist kein Eingeständnis mangelnden Wissens. Sie ist der Kern professioneller internationaler Beratung.

V. § 12 StBerG: Befugnis ist nicht Sachkunde

§ 12 StBerG enthält eine bemerkenswert weit formulierte Befugnis. Die in § 3 Satz 1 StBerG genannten Personen und Vereinigungen dürfen geschäftsmäßig in Angelegenheiten beraten, die das Abgabenrecht fremder Staaten betreffen.¹⁸ Damit schafft das deutsche Berufsrecht keine strikte territoriale Beschränkung auf deutsches Steuerrecht. Ein deutscher Rechtsanwalt oder Steuerberater darf also grundsätzlich eine Rechtsfrage des französischen, niederländischen, US-amerikanischen oder emiratischen Abgabenrechts bearbeiten.

Diese Norm wird gelegentlich missverstanden. Sie ist eine Erlaubnisnorm, keine Sachkundenorm. Sie sagt, wer eine solche Beratung berufsrechtlich anbieten darf. Sie sagt nicht, dass jede nach § 3 StBerG befugte Person allein aufgrund ihrer deutschen Zulassung die tatsächliche Kompetenz für jedes ausländische Steuerrecht besitzt. Andernfalls würde § 12 StBerG aus einem deutschen Berufsexamen eine weltweite Fachkunde ableiten. Das wäre weder mit dem Zweck des Berufsrechts noch mit der Realität nationaler Rechtsordnungen vereinbar.

¹⁸ § 12 StBerG: Personen und Vereinigungen im Sinne des § 3 Satz 1 StBerG sind in Angelegenheiten, die das Abgabenrecht fremder Staaten betreffen, zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen befugt.

Die tatsächliche Kompetenz wird durch die allgemeinen Berufspflichten begrenzt. Steuerberater müssen ihren Beruf gewissenhaft ausüben, sich fortbilden und nach § 4 BStB sicherstellen, dass sie nur solche Mandate annehmen und bearbeiten, für die die erforderliche Sachkunde, Zeit und Organisation vorhanden sind.¹⁹ Bei Rechtsanwälten folgt der Maßstab aus dem Mandatsvertrag, der BRAO, der BORA und der gefestigten Haftungsrechtsprechung. Der BGH verlangt die Kenntnis der mandatsbezogenen Rechtsgrundlagen, die rechtzeitige Einarbeitung in erforderliche Spezialmaterien oder – wenn beides nicht möglich ist – die Ablehnung beziehungsweise Begrenzung des Mandats.²⁰

Daraus folgt eine klare Dreiteilung. Die formale Befugnis beantwortet die Frage: Darf der Berufsträger diese Art von Rechtsdienstleistung grundsätzlich erbringen? Die konkrete Sachkunde beantwortet die Frage: Kann er den betreffenden Fall nach seinem aktuellen Wissen, seiner Erfahrung, Sprache und Quellenlage fachgerecht bearbeiten? Der Mandatsumfang beantwortet schließlich die Frage: Welche Teile hat er im konkreten Vertrag tatsächlich übernommen und welche Teile wurden ausdrücklich anderen Beratern zugewiesen?

Diese drei Ebenen dürfen nicht vermischt werden. Ein Berater kann formal befugt, aber fachlich für ein bestimmtes Land nicht hinreichend vorbereitet sein. Er kann fachlich geeignet sein, aber nur einen eng begrenzten deutschen Teilauftrag übernommen haben. Er kann schließlich über vertiefte Länderkenntnisse verfügen, ohne im anderen Staat prozess- oder vertretungsbefugt zu sein. Seriöse Mandatsgestaltung macht diese Unterschiede sichtbar.

Die gleiche Abgrenzung gilt für ausländische oder europäische Berufsangehörige. Ihre Befugnis, in Deutschland Hilfe in Steuersachen zu leisten, richtet sich nach besonderen Vorschriften und ist nicht allein aus einer ausländischen Berufsbezeichnung abzuleiten.²¹ Umgekehrt ersetzt die Kooperation mit einer Person, die sich „Tax Consultant“ nennt, nicht die Prüfung, ob diese Person im Herkunftsstaat zugelassen, haftpflichtversichert und fachlich für die konkrete Frage ausgewiesen ist.

Besonders problematisch sind Anbieter, die ihre Tätigkeit als „internationale Steuerstrategie“, „Relocation Consulting“ oder „Company Setup“ bezeichnen und damit suggerieren, außerhalb des Steuerberatungs- und Rechtsdienstleistungsrechts zu stehen. Entscheidend ist nicht das

¹⁹ § 57 Abs. 1 und Abs. 2a StBerG; § 4 Abs. 2 BStB. Danach darf ein Mandat nur angenommen und ausgeführt werden, wenn die erforderliche Sachkunde und die notwendige Zeit vorhanden sind.

²⁰ BGH, Urt. v. 21.6.2018 – IX ZR 80/17, WM 2018, 1988, insbesondere Rn. 8, 12 und 17 f.: Der Rechtsberater muss die mandatsbezogenen Grundlagen kennen, sich erforderlichenfalls einarbeiten oder das Mandat ablehnen; allgemeines Spezialwissen außerhalb des Mandats wird nicht grenzenlos geschuldet.

²¹ Zur Befugnis ausländischer und europäischer Berufsangehöriger sind im Einzelfall insbesondere §§ 3a bis 3g StBerG und die jeweiligen berufsrechtlichen Vorschriften zu prüfen. Die vorliegende Ausarbeitung konzentriert sich auf die Reichweite der Beratung durch in Deutschland befugte Berufsträger.

Etikett. Sobald in einer konkreten fremden Angelegenheit eine rechtliche Prüfung vorgenommen und eine individuelle steuerliche Gestaltung empfohlen wird, greifen die Erlaubnisvorbehalte des StBerG und gegebenenfalls des RDG.²² Die Wahl eines englischen Marketingbegriffs ändert die rechtliche Qualität der Leistung nicht.

VI. Warum der Gesetzestext des Auslands nicht genügt

Ein häufiger Beratungsfehler besteht darin, ausländisches Recht auf den übersetzten Gesetzestext zu reduzieren. Das ist schon im deutschen Recht ersichtlich unzureichend. Niemand würde eine komplexe Frage zu verdeckten Gewinnausschüttungen, Betriebsstätten oder Schenkungsteuer allein anhand des Gesetzeswortlauts beantworten, ohne BFH-Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung, Systematik und Verfahrenspraxis zu berücksichtigen. Für das Recht eines anderen Staates kann kein geringerer Maßstab gelten.

Ausländisches Recht ist in der Form anzuwenden, in der es im betreffenden Staat tatsächlich gilt. Dazu gehören die dortige Normenhierarchie, verbindliche und nicht verbindliche Verwaltungsakte, nationale Gerichtsentscheidungen, Auslegungsmethoden, Übergangsrecht, Verfahrensregeln und der zeitlich zutreffende Rechtsstand. Selbst eine sprachlich perfekte Übersetzung kann rechtsdogmatisch falsch sein, wenn ein Begriff funktional nicht dem deutschen Begriff entspricht oder wenn seine Bedeutung durch nationale Rechtsprechung verändert wurde.

Die deutsche Rechtsprechung zu § 293 ZPO verdeutlicht diesen Erkenntnismaßstab. Der deutsche Richter hat ausländisches Recht von Amts wegen zu ermitteln. Er darf sich nicht mit einer abstrakten Normwiedergabe begnügen, sondern muss die zugänglichen Erkenntnisquellen und die ausländische Rechtspraxis angemessen ausschöpfen.²³ Diese Rechtsprechung regelt unmittelbar die gerichtliche Ermittlung, nicht den zivilrechtlichen Beratungsvertrag. Als Qualitätsmaßstab ist die Folgerung aber zwingend: Wer dem Mandanten eine belastbare Aussage zum ausländischen Recht verspricht, kann nicht weniger berücksichtigen als ein Gericht, das dieses Recht anwenden muss.²⁴

²² §§ 2, 3 und 5 RDG sowie §§ 2 und 5 StBerG. Die Bezeichnung einer Tätigkeit als „Strategieberatung“ beseitigt den Erlaubnisvorbehalt nicht, wenn tatsächlich eine rechtliche Prüfung konkreter fremder Angelegenheiten erfolgt.

²³ § 293 ZPO; grundlegend BGH, Urt. v. 23.4.2002 – XI ZR 136/01, NJW-RR 2002, 1359; jüngst BGH, Beschl. v. 6.11.2025 – I ZB 33/25, zur Ausschöpfung der verfügbaren Erkenntnisquellen und zur ausländischen Rechtspraxis.

²⁴ BGH, Beschl. v. 6.11.2025 – I ZB 33/25; BGH, Urt. v. 23.4.2002 – XI ZR 136/01. Die Übertragung dieses gerichtlichen Erkenntnismaßstabs auf die Berufsberatung ist eine wertende Folgerung: Wer eine belastbare Aussage zum ausländischen Recht verspricht, muss die dortige Anwendungspraxis angemessen einbeziehen.

Drei zusätzliche Schwierigkeiten treten hinzu. Erstens ist die Sprache des Gesetzes nicht identisch mit der Sprache der Beratung. Fachbegriffe wie residence, domicile, place of effective management, beneficial ownership, permanent establishment, partnership, foundation oder trust besitzen keinen stets deckungsgleichen deutschen Inhalt. Eine Übersetzung ist deshalb häufig bereits eine rechtliche Wertung. Zweitens können Verwaltungsbehörden und Gerichte desselben Staates unterschiedliche Akzente setzen. Drittens kann die Rechtslage regional differieren, etwa in föderalen Systemen oder bei lokalen Steuern.

Auch die zeitliche Dimension ist entscheidend. Ein im Internet gefundener Artikel kann sich auf eine frühere Gesetzesfassung, ein inzwischen überholtes Rundschreiben oder eine alte DBA-Fassung beziehen. Bei Wegzug, Umstrukturierung oder langfristigen Beteiligungsmodellen müssen häufig mehrere Zeitpunkte getrennt beurteilt werden: Gründung, Zuzug, Entstehung stiller Reserven, Ausschüttung, Verkauf, Rückkehr und Liquidation. Ein Berater, der den ausländischen Rechtsstand nicht für jeden relevanten Zeitpunkt sichern kann, muss seine Aussage entsprechend begrenzen.

Schließlich ist das ausländische Verfahrensrecht nicht bloße Umsetzungstechnik. Ob eine Steuerbefreiung automatisch gilt oder beantragt werden muss, ob eine Ansässigkeitsbescheinigung genügt, ob eine Quellensteuer vorab reduziert oder später erstattet wird, ob eine verbindliche Auskunft möglich ist und welche Dokumente in welcher Sprache erforderlich sind, kann das wirtschaftliche Ergebnis vollständig verändern. Eine materielle Aussage ohne Verfahrensprüfung ist daher häufig nur eine halbe Antwort.

Der belastbare ausländische Beitrag sollte deshalb wenigstens fünf Elemente enthalten: die maßgeblichen Normen in der Originalsprache, die aktuelle nationale Auslegung, die relevanten Verwaltungs- und Verfahrensregeln, die konkrete Anwendung auf den festgestellten Sachverhalt und eine Aussage zum Grad der Sicherheit. Fehlt eines dieser Elemente, muss der deutsche Lead-Berater erkennen, ob die Lücke für das Gesamtergebnis wesentlich ist.

VII. Das DBA ist die Brücke, nicht das gesamte Gebäude

Doppelbesteuerungsabkommen vermitteln den Eindruck besonderer Internationalität. Sie verwenden einheitlich wirkende Begriffe, folgen häufig dem OECD-Musterabkommen und enthalten eine scheinbar klare Verteilung von Besteuerungsrechten. Gerade deshalb entsteht leicht die Fehlvorstellung, die Lektüre des DBA reiche aus, um den grenzüberschreitenden Fall zu lösen.

Tatsächlich ist das DBA die Brücke zwischen zwei nationalen Steuerordnungen. Eine Brücke ersetzt aber weder das eine noch das andere Ufer. Vor der Abkommensanwendung muss geklärt werden, ob und aufgrund welcher Norm jeder Staat überhaupt einen Steueranspruch erhebt. Erst danach wird geprüft, ob die Person abkommensberechtigt ist, wie die Einkünfte qualifiziert werden, welchem Staat das Besteuerungsrecht zugewiesen wird und wie der andere Staat Doppelbesteuerung vermeidet.

Die abkommensrechtliche Ansässigkeit zeigt diese Abhängigkeit besonders deutlich. Sie knüpft regelmäßig daran an, ob eine Person nach dem innerstaatlichen Recht eines Vertragsstaats aufgrund eines persönlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Der BFH hat dies im Verhältnis zu Schweden ausdrücklich hervorgehoben.²⁵ Wer also nur die Tie-Breaker-Regel des DBA kennt, aber nicht weiß, ob nach ausländischem Recht überhaupt eine entsprechende unbeschränkte Steuerpflicht besteht, beginnt die Prüfung in der Mitte.

Auch die Einkünftequalifikation ist nicht automatisch einheitlich. Eine Zahlung kann nach deutschem Recht Dividende, Zins, Arbeitslohn, Veräußerungsgewinn oder Unternehmensgewinn sein und im anderen Staat anders eingeordnet werden. Das DBA kann autonome Begriffe enthalten oder auf nationales Recht verweisen. Qualifikationskonflikte sind daher strukturell möglich. Dasselbe gilt für die Behandlung transparenter und intransparenter Gesellschaften. Der BFH musste noch 2026 im DBA-Schweiz die Abkommensberechtigung einer Gesellschafterin und die Transparenz einer Personengesellschaft differenziert auseinanderhalten.²⁶

Der vollständige DBA-Arbeitsgang umfasst deshalb mehr als den Abkommenstext. Zu prüfen sind das Zustimmungsgesetz, die zeitliche Anwendbarkeit, Protokolle und Änderungsabkommen, Konsultationsvereinbarungen, mögliche Modifikationen durch das MLI, nationale Rechtsprechung beider Staaten, Verwaltungsauffassungen und das jeweils in Bezug genommene innerstaatliche Recht.²⁷ Bei erheblichen Beträgen ist zudem zu klären, ob ein Verständigungs-, Schieds- oder Vorabverständigungsverfahren erforderlich oder sinnvoll ist.

Der DBA-Spezialist, der beide nationalen Ufer nicht zumindest in ihrer Funktion versteht, kann die Brücke nicht sicher begehen. Er muss nicht jede nationale Detailfrage selbst abschließend beantworten. Er muss aber erkennen, welche nationale Antwort die

²⁵ BFH, Urt. v. 24.5.2023 – II R 27/20, BFHE 280, 348, zur abkommensrechtlichen Ansässigkeit und ihrer Anknüpfung an die Steuerpflicht nach dem innerstaatlichen Recht des jeweiligen Staates.

²⁶ BFH, Urt. v. 11.6.2026 – IV R 32/23, zur Abkommensberechtigung, Transparenz einer Personengesellschaft und Zuweisung von Besteuerungsrechten nach dem DBA-Schweiz.

²⁷ Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Aufl. 2021, Einleitung und Kommentierung zu Art. 3 OECD-MA; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2023.

abkommensrechtliche Einordnung voraussetzt. Genau an dieser Stelle wird die Kooperation mit Local Counsel nicht zum Zeichen mangelnder Kompetenz, sondern zur Voraussetzung einer richtigen DBA-Anwendung.

VIII. Die zivilrechtliche Vorfrage entscheidet oft den Steuerfall

Steuerliche Beratung wird gelegentlich so dargestellt, als beginne sie erst nach Abschluss der zivilrechtlichen Gestaltung. In grenzüberschreitenden Fällen ist diese Trennung gefährlich. Das Steuerrecht knüpft an Rechtsträger, Verträge, Eigentum, Familienbeziehungen, Organstellungen und Vermögensübertragungen an. Sind diese Grundlagen nach dem maßgeblichen Zivil- oder Kollisionsrecht anders einzuordnen als angenommen, kann die gesamte steuerliche Analyse auf einem falschen Fundament stehen.

Besonders deutlich ist dies bei ausländischen Gesellschaften. Die deutsche steuerliche Einordnung erfolgt häufig durch einen Rechtstypenvergleich. Dafür müssen die ausländischen Rechtsnormen über Organisation, Haftung, Geschäftsführung, Vermögensbindung und Gesellschafterrechte festgestellt und mit deutschen Typen verglichen werden.²⁸ Der Name der Gesellschaft oder ihre steuerliche Behandlung im Gründungsstaat ist nicht allein entscheidend. Eine US-amerikanische LLC kann etwa nach deutschem Recht je nach Ausgestaltung anders qualifiziert werden als nach US-Steuerrecht. Der BFH betont, dass die konkrete rechtliche und wirtschaftliche Struktur maßgeblich ist.²⁹

Dasselbe gilt für Stiftungen, Trusts, Personengesellschaften, Investmentvehikel und hybride Rechtsträger. Ohne Kenntnis der ausländischen Satzung, des Gründungsrechts und der tatsächlichen Ausgestaltung kann nicht verlässlich beurteilt werden, wer Einkünfte erzielt, wer Vermögen hält, ob Ausschüttungen vorliegen und ob deutsche Zurechnungs- oder Hinzurechnungsregeln greifen. Das nationale Steuerrecht des anderen Staates liefert dabei nur einen Teil der Antwort; häufig ist das ausländische Gesellschafts- oder Trustrecht vorrangig festzustellen.

Bei Familien- und Erbfällen wird die zivilrechtliche Vorfrage noch persönlicher. Begriffe wie Ehegatte, Kind, Elternteil, Erbe, Gütergemeinschaft oder Unterhaltsanspruch sind keine kulturunabhängigen Tatsachenbegriffe. Sie beruhen auf einer rechtlichen Statusentscheidung und auf Kollisions- und Anerkennungsregeln. Das EGBGB zeigt exemplarisch, dass für

²⁸ BFH, Urt. v. 25.10.2016 – I R 54/14, BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216; BFH, Urt. v. 14.9.2022 – I R 47/19, BFHE 278, 55, jeweils zum Rechtstypenvergleich und zur Feststellung des ausländischen Rechts.

²⁹ BFH, Urt. v. 18.5.2021 – I R 12/18, BFHE 273, 223, BStBl II 2021, 875; BFH, Beschl. v. 18.5.2021 – I B 75/20, BFH/NV 2021, 1489, zum Rechtstypenvergleich ausländischer Gesellschaften.

Eheschließung und Abstammung unterschiedliche Anknüpfungen an Staatsangehörigkeit und gewöhnlichen Aufenthalt bestehen können.³⁰ Hinzu kommen unionsrechtliche Verordnungen und ausländische Anerkennungsregeln.

Auch im Unternehmensbereich sind zivilrechtliche Details entscheidend. Eine Gewinnausschüttung setzt einen wirksamen Ausschüttungsbeschluss und eine entsprechende Beteiligungsposition voraus. Ein Anteilskauf verlangt wirksame Übertragung und gegebenenfalls Registervollzug. Der Ort der Geschäftsleitung kann von den tatsächlichen Entscheidungsabläufen abhängen, diese wiederum von Organbefugnissen nach ausländischem Gesellschaftsrecht. Eine Lizenzzahlung kann nur beurteilt werden, wenn Inhaberschaft und Nutzungsrechte geklärt sind. Ein Arbeitslohnfall kann von der rechtlichen Arbeitgeberstellung und einer Konzernentsendung abhängen.

Für Steuerberater ist zusätzlich die berufsrechtliche Grenze zu beachten. Der BGH geht davon aus, dass die allgemeine Beratungspflicht des Steuerberaters grundsätzlich auf Steuerrecht begrenzt ist; offensichtliche rechtliche Gefahren im Zusammenhang mit dem Mandat dürfen jedoch nicht ignoriert werden.³¹ Daraus folgt kein Zwang, jede ausländische Zivilrechtsfrage selbst zu lösen. Es folgt aber die Pflicht, ihre Entscheidungserheblichkeit zu erkennen und den Mandanten auf die notwendige anwaltliche oder ausländische Expertise hinzuweisen.

Der internationale Steuerberater braucht deshalb keine umfassende Zulassung in jedem Zivilrechtssystem. Er braucht jedoch ein ausgeprägtes Sensorium für Vorfragen. Er muss erkennen, wann ein steuerlicher Begriff autonom ist, wann er an eine privatrechtliche Rechtsposition anknüpft und wann ein scheinbar eindeutiges Wort in zwei Staaten unterschiedliche Rechtsinhalte besitzt. Wer diese Vorfragen übersieht, kann auch bei perfekter Kenntnis des DBA zu einem falschen Ergebnis gelangen.

IX. Mandatsumfang, Sorgfaltsmaßstab und Haftung

Die Reichweite der geschuldeten Beratung wird nicht allein durch Berufsbezeichnungen bestimmt. Ausgangspunkt ist der konkrete Mandatsvertrag. § 33 StBerG beschreibt die Aufgabe des Steuerberaters ausdrücklich „im Rahmen seines Auftrags“.³² Auch für den Rechtsanwalt ist der Inhalt des Mandats entscheidend. Deshalb muss bei grenzüberschreitenden Fällen klar

³⁰ Zur Veranschaulichung Art. 13 EGBGB zu den Voraussetzungen der Eheschließung und Art. 19 EGBGB zur Abstammung. Je nach Sachverhalt sind vorrangige unionsrechtliche Kollisionsnormen und besondere Anerkennungsregeln zu prüfen.

³¹ BGH, Urt. v. 7.5.2015 – IX ZR 186/14; die allgemeine Beratung des Steuerberaters ist grundsätzlich auf steuerrechtliche Fragen beschränkt, offensichtliche rechtliche Gefahren dürfen innerhalb des Mandats jedoch nicht ignoriert werden.

³² §§ 2, 3 und 33 StBerG. § 2 Abs. 2 StBerG stellt auf die rechtliche Prüfung des Einzelfalls ab; § 33 StBerG begrenzt die Tätigkeit zugleich durch den erteilten Auftrag.

festgelegt werden, ob der Berater nur die deutsche steuerliche Beurteilung, die DBA-Koordination, die gesamte Projektleitung oder auch eine eigene Aussage zum ausländischen Recht schuldet.

Ein unklarer Auftrag ist haftungsrechtlich gefährlich. Der Mandant, der eine Gesamtfrage stellt – etwa „Kann ich steuerfrei nach Dubai ziehen und meine deutsche GmbH später verkaufen?“ – erwartet häufig eine Gesamtantwort. Der Berater, der nur § 6 AStG und das einschlägige DBA prüft, kann innerlich von einem deutschen Teilmandat ausgehen. Ohne ausdrückliche Begrenzung bleibt aber offen, ob auch die Steuerpflicht im Zuzugsstaat, Aufenthaltsrecht, Gesellschaftsrecht, Quellensteuern, Meldepflichten und der spätere Verkauf erfasst sein sollten.

Die BGH-Rechtsprechung differenziert zwischen der umfassenden Beratung innerhalb des erteilten Auftrags und begrenzten Warnpflichten außerhalb des engeren Mandats. Innerhalb des Auftrags muss der Berater die steuerlichen beziehungsweise rechtlichen Fragen vollständig und richtig bearbeiten. Außerhalb des Auftrags bestehen Hinweise vor allem dann, wenn eine erhebliche Gefahr offensichtlich ist, der Berater sie erkennt und annehmen muss, dass der Mandant sie nicht wahrnimmt.³³ Daraus folgt keine grenzenlose Pflicht, jeden internationalen Nebenaspekt ungefragt zu untersuchen. Es folgt aber die Pflicht, erkennbare Schnittstellen nicht stillschweigend zu übergehen.

Für Spezialmaterien verlangt der BGH keine allwissende Person. Er verlangt professionelles Verhalten. Der Rechtsberater muss die Grundlagen des übernommenen Falls kennen, sich in erforderliche Spezialfragen rechtzeitig einarbeiten oder den Auftrag ablehnen beziehungsweise ergänzende Expertise hinzuziehen.³⁴ Gerade im internationalen Steuerrecht ist dies der sachgerechte Maßstab. Die Haftung entsteht nicht schon deshalb, weil ein Berater nicht das gesamte Recht eines fremden Staates auswendig kennt. Sie kann aber entstehen, wenn er trotzdem eine uneingeschränkte, abschließende Aussage abgibt, ohne die fehlende Grundlage offenzulegen.

Daraus ergeben sich fünf Mindestanforderungen an die Mandatsvereinbarung. Erstens müssen die einbezogenen Staaten und Steuerarten benannt werden. Zweitens ist festzulegen, welcher Berater welche Rechtsordnung verantwortet. Drittens müssen Annahmen und nicht geprüfte

³³ BGH, Urt. v. 7.5.2015 – IX ZR 186/14, NJW 2015, 2326; BGH, Urt. v. 7.12.2017 – IX ZR 25/17, DStRE 2018, 1334, zu auftragsbezogenen Hauptpflichten und begrenzten Warnpflichten.

³⁴ BGH, Urt. v. 21.6.2018 – IX ZR 80/17, WM 2018, 1988, insbesondere Rn. 8, 12 und 17 f.: Der Rechtsberater muss die mandatsbezogenen Grundlagen kennen, sich erforderlichenfalls einarbeiten oder das Mandat ablehnen; allgemeines Spezialwissen außerhalb des Mandats wird nicht grenzenlos geschuldet.

Tatsachen ausdrücklich kenntlich gemacht werden. Viertens ist zu regeln, ob der deutsche Berater auf das Gutachten des Local Counsel vertrauen darf und ob der Mandant eigene Ansprüche gegen diesen hat. Fünftens müssen Umsetzung, Deklaration und spätere Rechtsänderungen vom Gestaltungsauftrag getrennt werden.

Die Beauftragung von Local Counsel beendet die Verantwortung des Lead-Beraters nicht automatisch. Wer die Gesamtkoordination übernimmt, muss die ausländische Fragestellung vollständig formulieren, dem Local Counsel die richtigen Tatsachen geben, das Ergebnis auf erkennbare Widersprüche prüfen und dessen Folgen in die Gesamtberatung integrieren. Er schuldet nicht die fachliche Wiederholung des ausländischen Gutachtens. Er schuldet aber eine sorgfältige Schnittstellenarbeit.

Umgekehrt darf der Lead-Berater seine Haftung nicht unbemerkt auf eine Person verlagern, die der Mandant nie beauftragt hat. Bei ausländischen Rechtsanwälten verlangt § 29b BORA eine Information darüber, ob der deutsche Anwalt für deren Gebühren und Kosten nicht einsteht.³⁵ Darüber hinaus sollten Auftrag, Haftung, Versicherung, Vertraulichkeit und Reliance ausdrücklich geregelt werden. Gerade bei hohen Transaktionswerten ist die Frage, wer für welchen Fehler haftet, Teil der Beratungsqualität und keine bloße Verwaltungsfrage.

Der saubere Haftungsmaßstab lässt sich daher in einem Satz zusammenfassen: Der Berater muss nicht alles selbst wissen; er muss aber alles Relevante erkennen, die eigene Leistungsgrenze offenlegen und die erforderliche Ergänzung fachgerecht organisieren.³⁶

X. Wann ein Berater den Fall allein bearbeiten kann

Die Forderung nach Local Counsel darf nicht in ein schematisches Zwei-Berater-Gebot umschlagen. Nicht jeder grenzüberschreitende Bezug verlangt automatisch zwei Kanzleien. Ein deutscher Spezialist kann einen Fall allein bearbeiten, wenn die entscheidungserheblichen Fragen vollständig im deutschen Recht und im von ihm beherrschten Abkommensrecht liegen oder wenn das ausländische Recht lediglich als gesicherte, belegte Tatsache zugrunde gelegt wird.

Das kann etwa der Fall sein, wenn eine deutsche Steuererklärung ausländische Einkünfte erfasst und die ausländische Steuer durch bestandskräftige Bescheide feststeht. Auch eine rein

³⁵ § 29b BORA verpflichtet bei der Beauftragung ausländischer Rechtsanwältinnen oder Rechtsanwälte zur Information darüber, ob eine eigene Haftung für deren Gebühren und Kosten nicht übernommen wird.

³⁶ § 57 Abs. 1 StBerG und § 4 BOSTB; für Rechtsanwälte ergeben sich die entsprechenden Sorgfaltsanforderungen aus dem Mandatsvertrag und der gefestigten Rechtsprechung des IX. Zivilsenats des BGH.

deutsche Wegzugsbesteuerungsfrage lässt sich zunächst nach deutschem Recht beantworten, sofern ausdrücklich nicht beurteilt wird, ob und wie der Zuzugsstaat besteuert. Ebenso kann ein Berater mit nachgewiesener, aktueller Spezialkenntnis einer bestimmten ausländischen Rechtsordnung eigenständig beraten, wenn er die Originalquellen, Rechtsprechung und Praxis tatsächlich beherrscht.

Entscheidend sind nicht Ländergrenzen als solche, sondern die Materialität und Unsicherheit der ausländischen Rechtsfrage. Je höher der wirtschaftliche Wert, je irreversibler die Gestaltung, je länger der Zeithorizont und je größer das Sanktionsrisiko, desto weniger reicht eine lediglich plausible Sekundärquelle. Umgekehrt kann bei einer geringfügigen, standardisierten Frage eine sorgfältig dokumentierte Eigenrecherche vertretbar sein.

Ein Solo-Mandat ist insbesondere dann belastbar, wenn der Berater die folgenden Fragen positiv beantworten kann: Er beherrscht die maßgebliche Sprache oder verfügt über eine verlässliche Fachübersetzung. Er hat Zugriff auf aktuelle Primärquellen und nationale Rechtsprechung. Die ausländische Rechtsfrage ist klar eingegrenzt. Es bestehen keine wesentlichen zivilrechtlichen oder lokalen Verfahrensunsicherheiten. Der Mandant versteht, welche Rechtsordnung geprüft und welche nicht geprüft wurde. Schließlich steht die Haftung des Beraters in einem angemessenen Verhältnis zur wirtschaftlichen Tragweite.

Auch in einem solchen Fall sollte die Stellungnahme die Ländergrenze ausdrücklich markieren. Eine Formulierung wie „Nach deutschem Recht und unter der Annahme, dass die Gesellschaft nach dem Recht des Staates X wirksam besteht und dort als Körperschaft behandelt wird, ergibt sich ...“ ist fachlich ehrlicher als eine scheinbar universelle Aussage. Die Annahme darf allerdings nicht versteckt werden. Ist sie ergebnisentscheidend, muss der Mandant erkennen können, dass ihre Bestätigung noch aussteht.

Der professionelle Alleinberater zeichnet sich somit nicht dadurch aus, dass er keine Hilfe benötigt. Er zeichnet sich dadurch aus, dass er begründen kann, warum die vorhandene eigene Kompetenz für den konkreten Fall ausreicht. Diese Begründung sollte sich aus der Akte ergeben und nicht erst im Haftungsprozess erfunden werden.

XI. Wann Local Counsel professionell unverzichtbar wird

Local Counsel wird professionell unverzichtbar, sobald das ausländische Recht eine tragende Voraussetzung der Gestaltung bildet und nicht mit hinreichender Sicherheit aus eigener aktueller Kompetenz beantwortet werden kann. Das ist kein starres gesetzliches Tatbestandsmerkmal. Es

ist eine Folgerung aus Gewissenhaftigkeit, Mandatsvertrag und haftungsrechtlichem Sorgfaltsmaßstab.³⁷

Typische Fälle sind die Begründung oder Beendigung einer ausländischen Steueransässigkeit, die Errichtung und laufende Behandlung einer Gesellschaft oder Stiftung, die Einordnung eines Trusts, die Frage einer lokalen Betriebsstätte, Quellensteuern und Entlastungsverfahren, lokale Anti-Missbrauchsregeln, Verrechnungspreisdokumentation, Umsatzsteuerregistrierung, Lohnsteuer- und Sozialversicherungspflichten, Nachlass- und Schenkungsteuer sowie steuerstrafrechtliche Risiken. In diesen Bereichen ist das ausländische Recht nicht bloß ergänzend, sondern konstitutiv.

Besonders deutlich ist der Bedarf bei irreversiblen Maßnahmen. Wer eine Gesellschaft gründet, Vermögen überträgt, seinen Wohnsitz verlagert, eine Ausschüttung beschließt oder einen Anteilskauf vollzieht, kann die Rechtsfolgen später häufig nicht vollständig zurückdrehen. Eine nachträgliche Local-Law-Prüfung ist dann keine Beratung, sondern Schadensbegrenzung. Der ausländische Spezialist muss vor Umsetzung einbezogen werden.

Auch widersprüchliche oder asymmetrische Qualifikationen erzwingen Kooperation. Behandelt Deutschland eine Gesellschaft als transparent und der andere Staat als intransparent, entstehen hybride Zurechnungs- und DBA-Fragen. Sie können nur gelöst werden, wenn beide nationalen Qualifikationen sicher feststehen. Dass der BFH die ausländischen Strukturmerkmale beim Rechtstypenvergleich als festzustellende Tatsachen behandelt, zeigt die Bedeutung belastbarer ausländischer Grundlagen.³⁸

Ein weiterer Anlass ist die lokale Verwaltungspraxis. Manche Staaten verfügen über formelle Ruling-Systeme, andere über informelle Vorabstimmungen, wieder andere wenden den Gesetzeswortlaut in der Praxis restriktiver oder großzügiger an. Der deutsche Berater kann die dogmatisch richtige Auslegung liefern und dennoch die lokale Durchführung verfehlen. Wer die Registrierung, den Quellensteuerabzug oder die Anerkennung einer Ansässigkeitsbescheinigung praktisch sicherstellen muss, braucht regelmäßig jemanden, der das Verfahren vor Ort kennt.

Local Counsel ist schließlich erforderlich, wenn Sprache und Rechtskultur die Verlässlichkeit der Eigenrecherche begrenzen. Englischsprachige Sekundärquellen zu einem nicht englischsprachigen Staat sind nützlich, aber nicht automatisch vollständig. Eine behördliche

³⁷ § 4 Abs. 2 BOSTB und BGH, Urt. v. 21.6.2018 – IX ZR 80/17. Fehlende Sachkunde wird nicht dadurch kompensiert, dass der Mandant die Selbstbezeichnung des Beraters akzeptiert.

³⁸ BFH, Urt. v. 14.9.2022 – I R 47/19, BFHE 278, 55: Die für den Typenvergleich erforderlichen Feststellungen zum ausländischen Recht gehören zu den Tatsachenfeststellungen des Finanzgerichts.

Auskunft in der Landessprache, eine nationale Entscheidung oder eine lokale Kommentierung kann die Rechtslage wesentlich anders darstellen. Das Risiko steigt, wenn der Berater nicht erkennen kann, ob eine Quelle verbindlich, aktuell oder nur werblich ist.

Die Entscheidung für Local Counsel ist daher keine Frage des Prestiges. Sie ist eine Risikoordnung. Wer auf eine solche Einbindung verzichtet, sollte dokumentieren können, warum die ausländische Rechtsfrage entweder unerheblich, eindeutig oder von eigener nachgewiesener Kompetenz abgedeckt war.

XII. Das belastbare Zwei-Berater-Modell

Seriöse internationale Beratung besteht häufig in der Kommunikation zweier nationaler Spezialisten. Das klingt einfach, ist aber nur dann belastbar, wenn die Zusammenarbeit strukturiert wird. Zwei voneinander unabhängige Memoranden ergeben noch keine integrierte Lösung. Sie können sogar zu einem gefährlichen Niemandsland führen, wenn jeder Berater nur sein nationales Recht prüft und niemand die Schnittstelle übernimmt.

Das geeignete Modell beginnt mit einem Lead-Berater. Dieser muss nicht fachlich über dem Local Counsel stehen. Er übernimmt die Projektverantwortung: vollständige Sachverhaltserhebung, Identifikation der beteiligten Rechtsordnungen, Formulierung der Fragen, Termin- und Dokumentensteuerung, Zusammenführung der Ergebnisse und Kommunikation mit dem Mandanten. Bei einem deutschen Mandanten und einem deutschen Ausgangsfall liegt diese Rolle häufig beim deutschen Rechtsanwalt oder Steuerberater.

Der Local Counsel erhält keinen pauschalen Auftrag „Bitte prüfen Sie die steuerliche Situation in Ihrem Land“. Er erhält einen präzisen Fragenkatalog. Dieser sollte die entscheidungserheblichen Tatsachen, den geplanten Ablauf, die wirtschaftlichen Ziele, die relevanten Zeitpunkte und die deutschen Vorannahmen enthalten. Jede Frage sollte erkennen lassen, wofür die Antwort im Gesamtergebnis benötigt wird. Nur so kann der ausländische Spezialist beurteilen, ob weitere lokale Fragen entstehen.

Die Zusammenarbeit sollte in vier Arbeitsschritten erfolgen. Im ersten Schritt wird der Sachverhalt gemeinsam validiert. Hierzu gehören Wohnorte, Aufenthaltszeiten, Organfunktionen, Vollmachten, Bankzugriffe, Vertragsbeziehungen, Leistungsorte, Vermögensinhaberschaft und Familienstatus. Im zweiten Schritt erstellt jeder Berater seine nationale Analyse. Im dritten Schritt werden die Antworten über das DBA, das Unionsrecht oder die kollisionsrechtliche Verweisung verbunden. Im vierten Schritt erfolgt eine gemeinsame Konfliktprüfung: Gibt es Doppelbesteuerung, doppelte Nichtbesteuerung,

Qualifikationskonflikte, unterschiedliche Zeitpunkte oder widersprüchliche Tatsachenannahmen?

Der Lead-Berater muss die nationale Aussage des Local Counsel nicht blind übernehmen. Er sollte mindestens prüfen, ob die Antwort die gestellte Frage vollständig erfasst, ob der richtige Zeitraum zugrunde liegt, ob Originalquellen genannt werden, ob eine Verwaltungsmeinung als solche gekennzeichnet ist und ob die Schlussfolgerung mit den Tatsachen übereinstimmt. Erkennt er einen Widerspruch zum DBA oder zur deutschen Einordnung, muss er nachfragen. Das ist Schnittstellenkontrolle, keine unzulässige Zweitbegutachtung.

Für den Mandanten muss klar sein, wer Vertragspartner des Local Counsel ist. Es gibt drei Grundmodelle. Der Mandant beauftragt beide Kanzleien unmittelbar. Der deutsche Berater beauftragt den Local Counsel als Erfüllungsgehilfen oder Subunternehmer. Oder die Kanzleien arbeiten in einem abgestimmten Netzwerk mit getrennter Verantwortlichkeit. Jedes Modell hat Folgen für Haftung, Kosten, Verschwiegenheit, Datenschutz, Konfliktprüfung und die Frage, wer sich auf welches Gutachten verlassen darf. § 29b BORA macht zumindest die Kostenverantwortung bei ausländischen Rechtsanwälten ausdrücklich informationspflichtig.³⁹

Eine belastbare Vereinbarung sollte außerdem regeln, in welcher Sprache gearbeitet wird und welche Fassung maßgeblich ist. Häufig ist Englisch die gemeinsame Arbeitssprache, obwohl weder deutsches noch ausländisches Recht in englischer Sprache authentisch ist. Dann sollten zentrale Originalbegriffe genannt und Übersetzungsunsicherheiten markiert werden. Bei Satzungen, Verträgen, Urkunden oder Gerichtsentscheidungen kann eine qualifizierte Übersetzung erforderlich sein.

Schließlich braucht das Projekt einen Rechtsstands- und Umsetzungsmechanismus. Eine Stellungnahme vom 14. August 2026 beantwortet nicht automatisch die Rechtslage im Jahr 2029. Bei langfristigen Strukturen sollte festgelegt werden, wann ein Update erforderlich ist, welche Tatsachenänderungen der Mandant melden muss und wer die laufende Compliance übernimmt. Internationales Steuerrecht ist kein einmaliger Plan, sondern häufig ein mehrjähriger Prozess.

Das Zwei-Berater-Modell ist daher nicht bloß „Ich kenne jemanden im Ausland“. Es ist eine bewusst organisierte Co-Produktion. Ihre Qualität hängt weniger von der Zahl der beteiligten

³⁹ § 29b BORA verpflichtet bei der Beauftragung ausländischer Rechtsanwältinnen oder Rechtsanwälte zur Information darüber, ob eine eigene Haftung für deren Gebühren und Kosten nicht übernommen wird.

Logos als von der Klarheit der Fragen, der Zuweisung der Verantwortung und der Integration der Antworten ab.

XIII. Wie eine integrierte Stellungnahme aufgebaut sein muss

Eine gute internationale Stellungnahme darf nicht aus zwei unverbundenen Länderabschnitten bestehen. Sie muss dem Mandanten eine entscheidungsfähige Gesamtantwort geben. Dafür hat sich ein Aufbau bewährt, der Tatsachen, Rechtsordnungen und Schlussfolgerungen sichtbar voneinander trennt.

Am Anfang steht ein verbindlicher Sachverhalt. Er sollte nicht nur die vom Mandanten verwendeten Etiketten wiederholen. „Der Mandant lebt in Dubai“ ist zu ungenau. Erforderlich sind Einreise- und Ausreisedaten, verfügbare Wohnungen, Familienaufenthalte, Aufenthaltsstatus, Arbeitstage, Organfunktionen, Bank- und Unterschriftsbefugnisse sowie die tatsächliche Leitung von Unternehmen. „Die Gesellschaft sitzt auf Zypern“ genügt ebenfalls nicht. Es sind Gründung, Satzungssitz, Büro, Personal, Geschäftsführer, Entscheidungsprozesse, Verträge und Geschäftstätigkeit festzustellen.

Danach folgt eine Rechtsfragenliste. Jede Frage wird einer Rechtsordnung und einem Verantwortlichen zugeordnet. Beispiele sind: Besteht nach deutschem Recht unbeschränkte Steuerpflicht? Besteht nach dem Recht des anderen Staates eine dortige Ansässigkeit? Welche Person ist nach dem DBA ansässig? Wo liegt die Geschäftsleitung der Gesellschaft nach beiden nationalen Rechten? Wie wird die Gesellschaft in jedem Staat qualifiziert? Welche Quellensteuern entstehen? Welche Verfahrenshandlungen sind vor Vollzug erforderlich?

Die eigentliche Analyse sollte die Ebenen getrennt darstellen. Zunächst wird der deutsche Steueranspruch geprüft. Sodann das ausländische Ergebnis nach dem Local-Law-Memorandum. Erst anschließend erfolgt die DBA- oder unionsrechtliche Koordination. Diese Reihenfolge verhindert, dass ein Abkommen abstrakt angewendet wird, bevor die nationalen Steueransprüche und Qualifikationen feststehen.⁴⁰

Jede ausländische Aussage sollte eine Quellen- und Reliance-Kennzeichnung erhalten. Es muss erkennbar sein, ob sie aus einem förmlichen Gutachten, einer E-Mail, einer telefonischen Auskunft, einer behördlichen Bestätigung oder einer Sekundärquelle stammt. Ebenso muss klar sein, ob der Mandant auf die Aussage des Local Counsel unmittelbar vertrauen darf oder ob sie

⁴⁰ Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG und § 2 AO; zur abkommensrechtlichen Schrankenwirkung BFH, Urt. v. 11.10.2012 – I R 75/11.

nur als interne Zuarbeit dient. Eine unmarkierte Übernahme kann im Streitfall erhebliche Beweis- und Haftungsprobleme erzeugen.

Im Anschluss folgt die Konfliktanalyse. Dabei sind mindestens vier Konflikttypen zu prüfen: Beide Staaten besteuern denselben Vorgang. Kein Staat besteuert, obwohl Anti-Missbrauchs- oder Rückfallregeln eingreifen könnten. Die Staaten qualifizieren dieselbe Person oder Zahlung unterschiedlich. Oder die Staaten erkennen unterschiedliche Zeitpunkte der Entstehung oder Realisation an. Erst nach dieser Analyse kann eine Gestaltungsempfehlung ausgesprochen werden.

Die Empfehlung muss zwischen rechtlichem Ergebnis und praktischer Umsetzung unterscheiden. Ein Satz wie „Deutschland hat nach dem DBA kein Besteuerungsrecht“ beantwortet noch nicht, ob eine Freistellung automatisch erfolgt, eine Bescheinigung vorzulegen ist, eine Erklärung abgegeben werden muss oder zunächst Steuer einbehalten wird. Deshalb gehört zu jeder Empfehlung ein Maßnahmenplan mit Verantwortlichen, Fristen, Dokumenten und erforderlichen Vorabentscheidungen.

Am Ende steht eine Risikoklassifikation. Es sollte klar sein, welche Aussagen gesichert sind, welche auf überwiegender Wahrscheinlichkeit beruhen, welche umstritten sind und welche vor Umsetzung einer verbindlichen Klärung bedürfen. Diese Transparenz ist kein Zeichen schwacher Beratung. Sie ermöglicht dem Mandanten erst eine informierte wirtschaftliche Entscheidung.

XIV. Verbindlichkeit, Wahrscheinlichkeit und dokumentierte Unsicherheit

Im Mandantengespräch wird häufig nach einer „verbindlichen Aussage“ verlangt. Ein Berater kann eine klare, sorgfältige und haftungsbewehrte Rechtsmeinung abgeben. Er kann die Finanzbehörde oder das Gericht jedoch nicht durch seine private Stellungnahme binden. Die sprachliche Unterscheidung ist wesentlich, weil sonst der Eindruck staatlich garantierter Rechtssicherheit entsteht.

Für noch nicht verwirklichte Sachverhalte sieht § 89 Abs. 2 AO die verbindliche Auskunft vor. Sie setzt einen genau bestimmten Sachverhalt und ein besonderes Interesse wegen erheblicher steuerlicher Auswirkungen voraus.⁴¹ In Verrechnungspreisfällen können besondere

⁴¹ § 89 Abs. 2 AO. Die verbindliche Auskunft setzt einen genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalt und ein besonderes Interesse wegen erheblicher steuerlicher Auswirkungen voraus.

Vorabverständigungsinstrumente hinzutreten.⁴² Im ausländischen Staat ist gesondert zu prüfen, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Ruling, eine Clearance oder eine sonstige Vorabentscheidung möglich und bindend ist.

Auch eine verbindliche Auskunft löst nur die ihr vorgelegte Frage und nur auf der Grundlage des beschriebenen Sachverhalts. Weicht die tatsächliche Umsetzung ab, kann die Bindung entfallen. Bei internationalen Strukturen ist deshalb die Tatsachenkontrolle besonders wichtig. Ein Ruling zur ausländischen Gesellschaft hilft wenig, wenn die tatsächliche Geschäftsleitung später von Deutschland aus erfolgt oder die zugesagte Substanz nie aufgebaut wird.

Wo keine hoheitliche Bindung erreichbar ist, muss der Berater den Grad der Sicherheit ausdrücken. Eine brauchbare Skala unterscheidet mindestens vier Kategorien. „Gesichert“ bedeutet, dass Wortlaut, höchstrichterliche Rechtsprechung und Verwaltungspraxis übereinstimmen. „Überwiegend wahrscheinlich“ bezeichnet eine belastbare, aber nicht abschließend geklärte Auslegung. „Vertretbar, aber streitanfällig“ weist auf Gegenauffassungen oder fehlende Rechtsprechung hin. „Vor Umsetzung zu klären“ bedeutet, dass ohne Local Counsel, Ruling oder weitere Tatsachen keine verantwortbare Empfehlung möglich ist.

Die Unsicherheit kann aus unterschiedlichen Quellen stammen: unklarer Sachverhalt, unklare nationale Norm, widersprüchliche Rechtsprechung, fehlende ausländische Quellen, divergierende Staatenqualifikation oder zukünftige Rechtsänderung. Diese Ursachen müssen getrennt benannt werden. Nur dann kann der Mandant entscheiden, ob er weitere Informationen beschafft, eine behördliche Klärung beantragt, eine alternative Struktur wählt oder das Risiko wirtschaftlich akzeptiert.

Ein seriöser Berater vermeidet deshalb absolute Werbesätze wie „garantiert steuerfrei“, „100 Prozent legal in jedem Land“ oder „einmal umziehen und nie wieder Steuern“. Solche Aussagen ignorieren die Abhängigkeit von Tatsachen, Zeiträumen und mehreren Rechtsordnungen. Internationales Steuerrecht ist nicht beliebig unsicher. Es verlangt aber eine präzise Sprache über den jeweiligen Erkenntnisstand.

XV. Der „internationale Steuerexperte“ im Werberecht

Die Bezeichnung „internationaler Steuerexperte“ ist keine amtliche Berufsbezeichnung. Anders als „Rechtsanwalt“, „Steuerberater“, „Fachanwalt für Steuerrecht“ oder „Fachberater für

⁴² § 89 Abs. 2 AO; für Verrechnungspreissachverhalte kommen zusätzlich die besonderen Instrumente des Vorabverständigungsverfahrens nach § 89a AO in Betracht.

Internationales Steuerrecht“ wird sie nicht durch eine einheitliche staatliche oder kammerrechtliche Prüfung verliehen. Das bedeutet nicht, dass sie generell verboten wäre. Es bedeutet, dass ihr Wahrheitsgehalt an der tatsächlichen Qualifikation und am vermittelten Gesamteindruck gemessen werden muss.

Das Lauterkeitsrecht verbietet irreführende Angaben über Befähigung, Status, Zulassung und Auszeichnungen.⁴³ Das anwaltliche und steuerberatende Berufsrecht verlangt sachliche, nicht irreführende Werbung und stellt besondere Anforderungen an qualifizierende Zusätze.⁴⁴ Wer sich als Experte bezeichnet, muss daher über eine deutlich überdurchschnittliche, praktisch relevante Fachkunde auf dem beworbenen Gebiet verfügen und darf die Reichweite dieser Fachkunde nicht größer erscheinen lassen, als sie tatsächlich ist.

Bei einem so breiten Begriff wie „internationales Steuerrecht“ ist der Kontext entscheidend. Ein Berater kann zweifellos Experte für deutsches Außensteuerrecht, DBA-Recht oder bestimmte grenzüberschreitende Fallgruppen sein. Er kann auch langjährige Erfahrung mit ausgewählten Staaten besitzen. Irreführend kann es dagegen werden, wenn die Außendarstellung den Eindruck einer eigenständigen, abschließenden Beratungskompetenz für beliebige nationale Steuer- und Zivilrechtsordnungen vermittelt, obwohl tatsächlich nur deutsche Regeln oder ein einzelnes Strukturmodell beherrscht werden.

Die amtliche Fachberaterbezeichnung bietet eine überprüfbare Grundlage. Sie verlangt nachgewiesene theoretische und praktische Spezialkenntnisse.⁴⁵ Auch sie sollte jedoch nicht überdehnt werden. Sie bestätigt die Spezialisierung im internationalen Steuerrecht aus Sicht des deutschen Berufsrechts. Sie ersetzt keine Zulassung und keine fortlaufende Local-Law-Praxis im Ausland. Gerade ein qualifizierter Fachberater wird diese Grenze regelmäßig offen kommunizieren.

Ein akademischer Master darf und soll ebenfalls genannt werden. Er ist ein objektiver Bildungsnachweis. Problematisch wäre nicht der Grad, sondern eine daraus abgeleitete Behauptung, der Absolvent könne deshalb jede ausländische Rechtsordnung verbindlich beurteilen. Die korrekte Aussage lautet: Der Abschluss belegt vertiefte systematische Kenntnisse und internationale Methodenkompetenz. Die konkrete Länderkompetenz ergibt sich zusätzlich aus Sprache, Praxis, Fortbildung und gegebenenfalls Kooperation.

⁴³ § 5 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 3 UWG; § 8 StBerG; §§ 6 und 7 BORA in der seit 1.12.2025 geltenden Fassung; § 9 BOSTb.

⁴⁴ §§ 6 und 7 BORA; § 9 BOSTb; § 5 UWG. Entscheidend ist nicht die Selbstbezeichnung, sondern der objektiv vermittelte Eindruck über Qualifikation, Erfahrung und Reichweite der Leistung.

⁴⁵ Bundessteuerberaterkammer, Informationen zum Fachberater für Internationales Steuerrecht und Fachberaterordnung; die Bezeichnung wird von den Steuerberaterkammern auf gesetzlicher und satzungsrechtlicher Grundlage verliehen.

Für die Kanzleikommunikation folgt daraus eine einfache Regel: Je umfassender die gewählte Bezeichnung, desto genauer sollte die Leistungsbeschreibung sein. „Beratung im deutschen internationalen Steuerrecht und Koordination ausländischer Local Counsel“ ist weniger spektakulär als „Global Tax Architect“, aber fachlich wesentlich aussagekräftiger. Transparenz ist hier nicht nur berufsrechtliche Vorsicht. Sie ist ein Qualitätsmerkmal.

Selbst ernannte Gurus umgehen diese Transparenz häufig durch Erfolgserzählungen, Lifestyle-Bilder, pauschale Länderlisten und die wiederholte Behauptung, traditionelle Berater verstünden internationale Strukturen nicht. Das mag kommunikativ wirksam sein. Rechtlich entscheidend bleibt jedoch, welche individuelle Beratung tatsächlich erbracht wird, auf welchen Quellen sie beruht, wer für das ausländische Recht einsteht und ob der beworbene Kompetenzumfang objektiv belegt werden kann.⁴⁶

XVI. Das „one trick pony“: wertvolle Nische oder gefährliche Selbstüberschätzung?

Der Ausdruck „one trick pony“ beschreibt einen Berater, der einen einzigen Falltyp, ein Vehikel oder eine Länderroute sehr gut kennt und diese Lösung auf nahezu jeden Mandanten überträgt. Der Begriff ist polemisch, trifft aber ein reales Beratungsrisiko. Eine tief beherrschte Nische ist zunächst nichts Negatives. Im Gegenteil: Ein Spezialist für US-LLCs im deutschen Steuerrecht, Wegzüge in die Schweiz oder Verrechnungspreise in einer bestimmten Branche kann wertvoller sein als ein Generalist mit oberflächlichem Länderwissen.

Die Grenze wird überschritten, wenn aus der Nischenkompetenz eine universelle Strategie gemacht wird. Dieselbe Gesellschaftsform kann bei einem anderen Gesellschafterkreis, einer anderen Tätigkeit, einem anderen Leitungsort oder einem anderen Zuzugsstaat völlig anders wirken. Eine Gestaltung, die in einem Jahr und für einen konkreten DBA-Fall funktioniert hat, kann durch Gesetzesänderung, Verwaltungspraxis, MLI, Substanzanforderungen oder geänderte Tatsachen scheitern.

Typische Warnzeichen sind pauschale Steuerfreiheitsversprechen, fehlende schriftliche Sachverhaltsaufnahme, eine ausschließlich englischsprachige Sekundärquelle für nicht englischsprachiges Recht, kein benannter Local Counsel, keine Auseinandersetzung mit zivilrechtlicher Wirksamkeit, keine Prüfung von Geschäftsleitung und Betriebstätte, keine Darstellung von Melde- und Erklärungspflichten und keine Aussage zur späteren Beendigung

⁴⁶ § 5 UWG; §§ 6 und 7 BORA; § 9 BOSTB.

der Struktur. Ebenso kritisch ist ein Vergütungsmodell, das allein an der Gründung oder Vermittlung eines Vehikels verdient und die laufenden steuerlichen Folgen anderen überlässt.

Der Nischenspezialist wird zum seriösen Experten, wenn er seine Nische präzise benennt, Ausschlusskriterien formuliert, abweichende Fälle erkennt und rechtzeitig andere Fachleute einbezieht. Das „one trick pony“ wird erst dann gefährlich, wenn es behauptet, jedes Rennen mit demselben Trick gewinnen zu können.

XVII. Qualitätsstandard für grenzüberschreitende Steuerberatung

Aus den vorstehenden Überlegungen lässt sich ein praktischer Qualitätsstandard ableiten. Er soll keine neue Berufsordnung schaffen. Er beschreibt die Arbeitsschritte, die bei materiell bedeutenden grenzüberschreitenden Mandaten dokumentiert werden sollten.

Erstens ist der Sachverhalt zeitlich und territorial vollständig zu erfassen. Dazu gehören alle Wohnsitze, Aufenthaltsorte, Tätigkeitsorte, Organfunktionen, Vermögensstandorte, Zahlungsströme und relevanten Veränderungen. Ein internationaler Fall kann nicht mit einem statischen Schaubild verstanden werden; er braucht eine Zeitleiste.

Zweitens sind sämtliche potentiell beteiligten Steuerhoheiten zu identifizieren. Neben den offensichtlichen Staaten können Quellenstaaten, Durchleitungsstaaten, Betriebsstättenstaaten, Staaten der Geschäftsleitung und frühere Ansässigkeitsstaaten relevant sein. Auch Bundesstaaten, Regionen oder Gemeinden können eigene Steuern erheben.

Drittens ist die Rechtsfrage nach Rechtsordnungen zu zerlegen. Deutsches innerstaatliches Recht, AStG, DBA, Unionsrecht, ausländisches Steuerrecht, Zivilrecht und Verfahrensrecht müssen als getrennte Arbeitspakete erscheinen. Diese Trennung verhindert, dass eine Annahme aus einer Rechtsordnung unbemerkt in eine andere übertragen wird.

Viertens ist für jedes Arbeitspaket die verantwortliche Person zu benennen. Dabei ist zwischen Bearbeitung, Review und Gesamtkoordination zu unterscheiden. Ein Organigramm ersetzt keine Verantwortung; ein klarer Name erleichtert aber Rückfragen und verhindert Zuständigkeitslücken.

Fünftens muss die Fachkunde für jede tragende ausländische Rechtsfrage positiv festgestellt werden. Entweder verfügt der Lead-Berater selbst über aktuelle, nachweisbare

Länderkompetenz oder es wird Local Counsel beauftragt. Die bloße formale Befugnis nach § 12 StBerG reicht als Kompetenznachweis nicht aus.⁴⁷

Sechstens sind Primärquellen zu sichern. Dazu gehören Gesetze, DBA und Protokolle, gerichtliche Entscheidungen, amtliche Verwaltungsverlautbarungen und gegebenenfalls verbindliche Auskünfte. Sekundärliteratur dient der Erschließung und Kontrolle, darf bei entscheidenden Streitfragen aber nicht die einzige Grundlage bleiben.⁴⁸

Siebtens ist die Sprache der Quelle zu beachten. Zentrale Begriffe sollten in der Originalsprache dokumentiert werden. Übersetzungen müssen als Übersetzungen erkennbar sein. Bei funktional nicht deckungsgleichen Begriffen ist die Abweichung zu erläutern.

Achtens müssen zivilrechtliche und kollisionsrechtliche Vorfragen ausdrücklich abgearbeitet werden. Es ist festzustellen, welche Rechtsordnung über Status, Eigentum, Vertretung, Vertrag, Gesellschaft, Ehe, Abstammung oder Erbfolge entscheidet und wer diese Frage fachlich verantwortet.

Neuntens ist die DBA- oder unionsrechtliche Koordination erst nach den nationalen Analysen vorzunehmen. Die Stellungnahme muss zeigen, welcher nationale Steueranspruch durch welche übergeordnete Regel begrenzt, zugewiesen oder harmonisiert wird. Ein bloßes Abkommenszitat genügt nicht.

Zehntens sind Verfahren, Deklaration und Beweise mitzuberaten. Erforderliche Anträge, Registrierungen, Bescheinigungen, Fristen, Aufzeichnungen und Zuständigkeiten gehören in einen Umsetzungskalender. Bei Auslandssachverhalten ist die gesteigerte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO von Anfang an zu berücksichtigen.⁴⁹

Elftens ist der Sicherheitsgrad jeder wesentlichen Aussage zu kennzeichnen. Gesicherte Rechtslage, überwiegende Wahrscheinlichkeit, vertretbare Risikoposition und noch erforderliche Klärung dürfen nicht sprachlich eingeebnet werden. Bei erheblicher Unsicherheit ist zu prüfen, ob eine verbindliche Auskunft oder ein bilaterales Verfahren möglich ist.

Zwölftens sind Haftung und Reliance zu regeln. Der Mandant muss wissen, welche Kanzlei für welche Aussage einsteht, ob er sich unmittelbar auf das Local-Law-Gutachten berufen darf

⁴⁷ § 12 StBerG ist eine Befugnisnorm. Einen Nachweis besonderer Kenntnisse und praktischer Erfahrungen verlangt demgegenüber die FBO für die amtliche Fachberaterbezeichnung.

⁴⁸ BGH, Urt. v. 28.9.2000 – IX ZR 6/99, NJW 2001, 146, zur Pflicht des Rechtsberaters, die einschlägige höchstrichterliche Rechtsprechung zu kennen und die Beratung daran auszurichten.

⁴⁹ § 90 Abs. 2 AO; zu den besonderen Dokumentationspflichten in Verrechnungspreisfällen zusätzlich § 90 Abs. 3 und 4 AO sowie die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung.

und welche Versicherung beziehungsweise Haftungsbegrenzung gilt. Die Qualität der Struktur darf nicht größer sein als die Belastbarkeit ihrer Verantwortungszuordnung.

Dreizehtens ist ein Änderungs- und Monitoringprozess vorzusehen. Der Mandant muss mitteilen, wenn er Aufenthaltsmuster, Leitungsentscheidungen, Verträge, Personal oder Zahlungsströme verändert. Der Berater muss deutlich machen, wann die Rechtslage erneut geprüft werden sollte.

Vierzehntens ist ein Exit mitzudenken. Jede Gesellschaft kann liquidiert, jede Person kann zurückkehren, jede Beteiligung kann verkauft und jedes DBA kann geändert werden. Eine Gestaltung, die nur den Eintritt, nicht aber Verkauf, Ausschüttung, Erbfall und Beendigung abbildet, ist unvollständig.

Fünftehtens ist die Außendarstellung an der tatsächlichen Leistung auszurichten. Wer deutsche Außensteuer- und DBA-Fragen bearbeitet und ausländische Spezialisten koordiniert, sollte genau das sagen. Die Präzision der Leistungsbeschreibung ist Teil der professionellen Kompetenz.⁵⁰

Dieser Standard führt nicht dazu, dass jeder Fall maximal kompliziert wird. Er sorgt dafür, dass Komplexität dort sichtbar wird, wo sie tatsächlich besteht. Das ist gerade im internationalen Steuerrecht die Voraussetzung für eine einfache, klare Handlungsempfehlung.

XVIII. Schluss: Kompetenz zeigt sich an der Grenze der eigenen Kompetenz

Die Bezeichnung „internationaler Steuerexperte“ kann berechtigt sein. Sie sollte aber nicht als Behauptung verstanden werden, ein einzelner Berater beherrsche sämtliche Steuer-, Zivil- und Verfahrensordnungen der Welt. Das wäre weder realistisch noch erforderlich.

Die eigentliche Expertise besteht in einer Doppelkompetenz. Der Berater muss erstens das deutsche internationale Steuerrecht – also deutsches innerstaatliches Recht, Außensteuerrecht, DBA- und Europarecht – methodisch und praktisch beherrschen. Er muss zweitens erkennen, wo dieses Wissen endet und ausländisches Local Law beginnt. An dieser Grenze entscheidet sich die Qualität des Mandats.

⁵⁰ § 57 StBerG, § 4 BOSTB und §§ 6, 7 BORA bilden zusammen mit den zivilrechtlichen Pflichten aus dem Mandatsvertrag den berufsrechtlichen Rahmen für eine transparente Leistungsbeschreibung.

Ein Masterabschluss in International Taxation ist hierfür eine ausgezeichnete Grundlage. Er vermittelt Systemverständnis, Sprache und Methoden. Die Berufsbezeichnung, Fachanwaltschaft oder Fachberaterbezeichnung schafft zusätzliche Verlässlichkeit. Keine dieser Qualifikationen entbindet jedoch von der konkreten Prüfung, ob Sprache, Erfahrung, Quellenzugang und aktueller Rechtsstand für den betreffenden Staat ausreichen.

Seriöse Beratung wird deshalb häufig von zwei nationalen Spezialisten gemeinsam erbracht. Der deutsche Berater verliert dadurch nicht seine Rolle als internationaler Strategieberater. Im Gegenteil: Erst die präzise Auswahl, Beauftragung und Integration des Local Counsel macht aus zwei nationalen Teilantworten eine internationale Lösung.

Der gefährliche Berater ist nicht derjenige, der sagt: „Diese Frage muss mein Kollege im anderen Staat verbindlich nach seinem Recht prüfen.“ Gefährlich ist derjenige, der diese Frage nicht erkennt oder ihre Bedeutung aus Marketinggründen verschweigt. Wer eine ausländische Gesellschaft, einen Wegzug oder ein Steuerresidenzmodell als universelle Lösung verkauft, ohne nationale Auslegung, Zivilrecht, Verfahren und Exit zu beherrschen, verkauft keine internationale Strategie. Er verkauft Hoffnung.

Die richtige Botschaft an den Mandanten lautet daher: Wir prüfen den deutschen Steueranspruch, das einschlägige Abkommen und die unionsrechtliche Einordnung selbst. Wo das nationale Recht des anderen Staates oder dessen Zivilrecht tragend wird, arbeiten wir mit einem dort verankerten Spezialisten. Wir benennen Annahmen, Konflikte und Unsicherheiten. Wir versprechen keine Weltsteuerformel, sondern eine belastbare Entscheidung.

Internationaler Steuerexperte? Ja – als methodisch qualifizierter Koordinator mehrerer Rechtsordnungen und als ausgewiesener Spezialist für den eigenen Verantwortungsbereich. Als allwissender Guru? Better think twice.

Literatur- und Quellenhinweise

Die nachfolgende Auswahl enthält die tragenden Rechtsquellen, Entscheidungen und Standardwerke. Die Fußnoten weisen die jeweils konkret herangezogene Grundlage aus.

1. Abgabenordnung (AO), insbesondere §§ 1, 2, 8–12, 89, 90 und 117, Rechtsstand 14.8.2026.
2. Steuerberatungsgesetz (StBerG), insbesondere §§ 2, 3, 5, 8, 12, 33 und 57, zuletzt geändert durch Gesetz vom 29.6.2026 (BGBl. 2026 I Nr. 197).
3. Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer (BOSStB) einschließlich Fachberaterordnung (FBO), Fassung ab 1.8.2022.
4. Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO), Berufsordnung für Rechtsanwälte (BORA), Fassung der BORA seit 1.12.2025, und Fachanwaltsordnung (FAO).
5. Rechtsdienstleistungsgesetz (RDG), insbesondere §§ 2, 3 und 5; Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG), insbesondere § 5.
6. Grundgesetz, Art. 59 Abs. 2; Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuche, insbesondere Art. 13 und 19 EGBGB.
7. BFH, Urt. v. 11.10.2012 – I R 75/11, BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046.
8. BFH, Urt. v. 25.10.2016 – I R 54/14, BFHE 256, 66, BStBl II 2017, 1216.
9. BFH, Urt. v. 18.5.2021 – I R 12/18, BFHE 273, 223, BStBl II 2021, 875.
10. BFH, Urt. v. 14.9.2022 – I R 47/19, BFHE 278, 55.
11. BFH, Urt. v. 24.5.2023 – II R 27/20, BFHE 280, 348.
12. BFH, Urt. v. 11.6.2026 – IV R 32/23.
13. BGH, Urt. v. 7.5.2015 – IX ZR 186/14, NJW 2015, 2326.
14. BGH, Urt. v. 7.12.2017 – IX ZR 25/17, DStRE 2018, 1334.
15. BGH, Urt. v. 21.6.2018 – IX ZR 80/17, WM 2018, 1988.
16. BGH, Urt. v. 23.4.2002 – XI ZR 136/01, NJW-RR 2002, 1359; BGH, Beschl. v. 6.11.2025 – I ZB 33/25.
17. Schaumburg (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 5. Aufl. 2023.
18. Vogel/Lehner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Aufl. 2021.
19. Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Loseblatt, 117. Ergänzungslieferung 2026.