

§ 4 Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im innerstaatlichen Mehrebenensystem

Ekkehart Reimer

I. Das Problem

Lassen sich ausländische Ertragsteuern auf die deutsche Gewerbesteuer anrechnen? Inwieweit müssen die Gemeinden bei der Erhebung der Gewerbesteuer Rücksicht auf völkerrechtliche Steuersatzbegrenzungen bei Dividenden¹, Zinsen² und Lizenzgebühren³ nehmen? Diese Grundfragen werden immer wieder gestellt⁴. Beantworten lassen sie sich nur schwer. Denn sie betreffen ein wenig beachtetes Grundproblem auf der Schnittstelle zwischen dem Steuervölkerrecht, dem innerstaatlichen (Außen-)Steuerrecht und teils verfassungsrechtlichen, teils einfachgesetzlichen Regeln über die gestufte Finanzgewalt im Mehrebenensystem.

II. Völkerrechtliche Lage

Ausgangspunkt der Analyse sind die völkerrechtlichen Regelungen der

¹ Vgl. Art. 10 Abs. 2 OECD- und UN-MA, Art. 10 Abs. 2 dVG.

² Vgl. Art. 11 Abs. 2 OECD- und UN-MA.

³ Vgl. Art. 12 Abs. 2 UN-MA.

⁴ Aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung BFH v. 6.7.2005 – VIII R 72/02; BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, DStRE 2018, 375, Rn. 42; BFH v. 6.11.2019 – I R 32/18; BVerwG v. 12.8.2014 – 9 B 23/14; aus dem Bereich der Instanzgerichte einerseits VGH Hessen v. 17.12.2013 – 5 A 329/12, DStRE 2015, 420; andererseits FG Niedersachsen v. 16. 7.2015 – 6 K 196/13; FG Hessen v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16, DStR 2021, 845 (n. rkr.). Verwaltungsseitig BMF v. 14.5.2004 – IV B 4-S 1340-11/04, Rn. 20.2. Aus der Literatur v.a. *J. Becker/T. Loose*, IStR 2012, 57 (58); *F. Roser*, in: Gosch (Hrsg.), KStG, 4. Aufl. 2020, § 26 Rn. 16d; *W. Haarmann*, FS Gosch, 2016, S. 123 (130); *C. Schmidt/D. Blöchle*, in: Strunk/Kaminiski/Köhler (Hrsg.), AStG – DBA, OECD-MA 2017, Art. 23 A/B Rn. 195; *H. Schaumburg/N. Häck*, in: Schaumburg (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 19.554; *C. Kahlenberg/J. Rieck*, FR 2018, 461; *D. Eberhardt*, IStR 2019, 180 (183); *F. Schumacher*, Die Gewerbesteuer im internationalen Steuerrecht, 2020, S. 197 ff.; *R. Ismer*, in: Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA 2017, 7. Aufl. 2021, Art. 2 Rn. 73 ff. (81) und v.a. Art. 23 Rn. 138 ff.; und *U. Rönnebeck/A. Kremer*, DStR 2021, 851.

Doppelbesteuerungsabkommen. Die bedeutenden Musterabkommen von OECD und UN erstrecken ihren sachlichen Anwendungsbereich auf sämtliche Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, unabhängig von der Zuordnung von Gesetzgebungs-, Verwaltungs- oder Ertragskompetenz zu einer bestimmten staatlichen Ebene⁵. Diesen Vorbildern folgen die Abkommen nahezu aller föderal verfasster Staaten des kontinentaleuropäischen Rechtskreises⁶, darunter auch die deutschen DBA⁷. Konsequentermaßen führt der Katalog von Regelbeispielen in Art. 2 Abs. 3 dVVG auch weiterhin die Vermögensteuer als reine Ländersteuer und ebenso die Gewerbesteuer als eine in der nahezu ausschließlichen Ertragskompetenz der Gemeinden liegende Steuer an.

Daraus folgt grundsätzlich, dass die dezentralen Steuern in die Pflichten, die aus den Verteilungsnormen und/oder den Methodenartikeln der DBA folgen, einbezogen sind. Ist Inhalt dieser Pflicht ein vollständiger Besteuerungsverzicht, erfüllt der Vertragsstaat als Ganzer diese Pflicht nur, wenn kumulativ sowohl die Zentralebene als auch die Einzelstaaten und alle weiteren dezentralen Ebenen die betroffenen Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage ausnehmen. Diese Konstellation ist rechtlich anerkannt und konstruktiv unproblematisch.

Dagegen treffen die deutschen DBA keine Regelungen für den Fall, dass Verteilungsnormen nur einen partiellen Besteuerungsverzicht verlangen. Im völkerrechtlichen Außenverhältnis treffen auch diese Pflichten den Vertragsstaat im Ganzen. Der Modus ihrer Erfüllung ist abkommensrechtlich nicht vorgezeichnet; er bleibt vielmehr der innerstaatlichen (innerföderalen, interkommunalen) Verantwortungszuweisung überlassen.

Wieder anders ist das Bild für die zentrale Frage nach der Anrechnung ausländischer Quellen(staats)steuer auf die inländische Steuer. Einige deutsche DBA beschränken die Anrechnungsverpflichtung Deutschlands als Ansässigkeitsstaat abweichend von dem OECD-MA⁸ von vornherein auf die deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuer; in diesen Fällen ist eine

⁵ Art. 2 Abs. 1 OECD-MA 2017: „taxes [...] imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities“.

⁶ Anders dagegen die Abkommenspraxis Australiens, Kanadas und der USA: *R. Ismer/M. Blank*, in: Reimer/Rust (Hrsg.), *Klaus Vogel On Double Taxation Conventions*, 5. Aufl. 2022, Art. 2 Rn. 21; und exemplarisch Art. 2 Abs. 1 und Abs. 3 lit. b US-MA 2016.

⁷ Art. 2 Abs. 1 dVVG 2013: „Steuern [...], die für Rechnung eines Vertragsstaats, eines seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden“.

⁸ Art. 23A Abs. 2 bzw. Art. 23B Abs. 1 OECD-MA.

Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer völkerrechtlich nicht geboten⁹. Wo diese Beschränkung fehlt, die deutschen DBA also den Musterabkommen folgen, gilt auch für die Anrechnungsverantwortung das oben Gesagte: Sie bleibt innerstaatlichen (innerföderalen, interkommunalen) Regelungen überlassen.

III. Innerstaatliche Verantwortungszuweisung

1. Legitimation

Legitimatorisch wirkt die Erstreckung der deutschen DBA auf reine Ländersteuern und auf die Gewerbesteuer als Kommunalsteuer keine ungelösten verfassungsrechtlichen Probleme auf. Die Vertragsschlusskompetenz des Bundes folgt jedenfalls für Materien, die in die (hier: konkurrierende) Gesetzgebungskompetenz des Bundes fallen, aus Art. 32 Abs. 1 GG¹⁰. Die deutschen DBA-Zustimmungsgesetze bedürfen nach Art. 105 Abs. 3 GG ihrerseits der Zustimmung des Bundesrates, dem auch die Vertretung der fiskalischen Interessen der – insoweit mediatisierten – Gemeinden obliegt.

2. Regelungsvakuum?

Gleichwohl haben weder der Bundesgesetzgeber noch ein Landesgesetzgeber spezifische Regelungen darüber getroffen, wie die Verantwortung für eine im völkerrechtlichen Außenverhältnis geschuldete Steuerentlastung innerhalb Deutschlands unter den Gebietskörperschaften aufgeteilt werden kann. Derartige spezifische DBA-Anwendungsregeln sind allerdings von vornherein entbehrlich, wo schon nach den allgemeinen Zuständigkeits- und Verfahrensregeln für die Veranlagung der unter ein DBA fallenden dezentralen oder geteilten Steuern eine Zuständigkeitskonzentration eingreift, wie dies innerhalb der Subsysteme der Einkommensteuer, der

⁹ So etwa Art. 24 Abs. 3 lit. b DBA Italien 1989, BGBl. II 1990, 743 = BStBl. I 1990, 397; zu weiteren Beispielen aus der deutschen Abkommenspraxis: *W. Haarmann*, FS Gosch, 2016, S. 123 (125); und *F. Schumacher*, Die Gewerbesteuer im internationalen Steuerrecht (2020), S. 197 ff. mit Fn. 478.

¹⁰ Vgl. Ziff. 1, ergänzend Ziff. 2 des Lindauer Abkommens v. 14.11.1957, Internet: <https://www.lexexakt.de/index.php/glossar/lindauerabkommtext.php> (18.11.2021).

Körperschaftsteuer oder auch der früheren Vermögensteuer der Fall ist¹¹. Denn insoweit sind die Steuerpflichtigen im Außenverhältnis einem einheitlichen Steueranspruch ausgesetzt, der sich nach Maßgabe der abkommensrechtlichen Beschränkungen verringert; der primären und erst recht der sekundären Ertragsaufteilung im finanzausgleichsrechtlichen Innenverhältnis liegt sodann von vornherein nur der so verringerte Steueranspruch zugrunde.

Problematisch sind aber die Steuerarten und die innerstaatlichen Steuerkumulationen, für die getrennte Festsetzungs- und Erhebungszuständigkeiten bestehen. Das betrifft auf der Makroebene das Nebeneinander der Gewerbesteuer und der Einkommen- bzw. der Körperschaftsteuer, ebenso (früher) das Nebeneinander der Grundsteuer und der Vermögensteuer. In beiden Kombinationen ist fraglich, inwieweit die Gemeinden einen Beitrag zur Erfüllung der völkerrechtlichen begründeten Pflichten Deutschlands im zwischenstaatlichen Außenverhältnis und im Staat-Bürger-Verhältnis leisten müssen.

Entsprechendes gilt auf der Mikroebene innerhalb der Gewerbesteuer für das Nebeneinander mehrerer ertragszuständiger Gemeinden, wenn es zu einer gewerbesteuerlichen Zerlegung kommt¹². Auch hier fehlt es an gesetzlichen Regelungen. Dem Grundgesetz und insbesondere den kargen Normen der Art. 28 Abs. 2 Satz 3, 106 Abs. 6 GG lassen sich keine Antworten entnehmen. Diese Vorschriften beantworten primär Fragen der vertikalen Zuständigkeitsordnung; die Lastenteilung innerhalb der sog. kommunalen Familie lässt sich ihnen dagegen nicht entnehmen.

Allerdings ist nicht jedes Fehlen ausdrücklicher Regelungen für den innerstaatlichen Vollzug abkommensrechtlicher Verpflichtungen als Regelungslücke anzusehen. Vielmehr können übergeordnete verfassungsrechtliche oder einfachgesetzliche Regeln des allgemeinen Finanzausgleichsrechts oder auch Analogien zu §§ 34c EStG, 26 KStG bereits (subsidiäre) Vorgaben darüber enthalten, inwieweit die einzelnen Gebietskörperschaften zur Erfüllung der völkerrechtlichen Pflichten beizutragen haben.

¹¹ §§ 19, 20 AO. Dies gilt allerdings nur, soweit eine innerstaatliche Doppelbelastung (Nebenbelastung) durch die Vermögensteuer andere Steuern (etwa die kommunale Grundsteuer) außer Betracht bleibt.

¹² §§ 28 ff. GewStG.

In diesem Sinne hat das Hessische Finanzgericht in einem 2020 ergangenen, aber noch nicht rechtskräftigen Urteil dem finanzbehördlichen Gewerbesteuermessbescheid die Funktion zugewiesen, Feststellungen zu Grund und Höhe einer Pflicht der hebeberechtigten Gemeinde zur Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer zu treffen¹³. Materiell sei die völkervertraglich begründete Anrechnungspflicht durch analoge Anwendung der o.g. einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsvorschriften umzusetzen.

3. Nachrang der Anrechnung auf kommunale Steuern

In seinen materiellrechtlichen Erwägungen lässt das Gericht – allerdings ohne nähere Begründung – zunächst erkennen, dass diese Anrechnung jedenfalls nicht vorrangig vor einer Anrechnung ausländischer Steuern auf die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer sei¹⁴. Diese Annahme fügt sich in die Staatspraxis der Finanzämter ein, die – soweit ersichtlich – die Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer noch nie mit der Begründung verweigert haben, vorrangig oder auch nur gleichrangig (d.h. nach einer näher zu bestimmenden Aufteilungsquote) liege die abkommensrechtlich begründete Anrechnungsverantwortung bei den Gemeinden.

Verfassungsrechtlich lässt sich vielmehr umgekehrt ein Vorrang der Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutschen Gemeinschaftssteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer) und den Solidaritätszuschlag begründen. Denn die Gewerbesteuer genießt nach Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG besonderen Schutz. Zwar kann der parlamentarische Gesetzgeber den Gemeinden eine Anrechnungspflicht auferlegen. Ohne eine derartige parlamentsgesetzliche Regelung würde die Annahme einer Anrechnungsverpflichtung aber den aus Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG folgenden Vorbehalt des Gesetzes verletzen.

Methodisch schließt das eine analoge Anwendung der bestehenden Normen der §§ 34c EStG, 26 KStG zu Lasten der Gemeinden nicht aus. Weder Rechtsstaats- und Demokratieprinzip noch die speziellen Anforderungen aus Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG reichen an die Strenge des Art. 103 Abs. 2 GG

¹³ FG Hessen v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16, DStR 2021, 845 (n. rkr.; Rev. eingelegt, Az. BFH: I R 8/21).

¹⁴ FG Hessen (Fn. 13), Rn. 61.

heran. Diese Normen tragen aber rechtsfolgende nur das Wie der Anrechnung, sobald der Anrechnungsschuldner feststeht. Sie liefern dagegen keine Antwort auf die Fragen nach dem steuerartenübergreifenden Rangverhältnis und/oder der Bestimmung von steuerartenübergreifenden Anrechnungsquoten. §§ 34c EStG, 26 KStG scheiden als Rechtsgrundlage für eine gleichrangige Einbeziehung der Gemeinden in die Anrechnungspflicht des deutschen Fiskus im Außenverhältnis aus. Auch im allgemeinen Finanzausgleichsrecht ist keine einschlägige gesetzliche Grundlage ersichtlich.

IV. Umgang mit dem Regelungsvakuum

In Ermangelung einer gesetzlichen Rangregelung können Antworten auf das Verhältnis der staatlichen und der kommunalen Anrechnungsverantwortung nur dem Grundgesetz selbst entnommen werden. Antworten auf diese Frage liefern allerdings nicht die Verfassungsnormen über die Zuweisung von Ausgabenkompetenzen (Art. 104a Abs. 1 und Abs. 2 GG) oder gar die Regeln über die Lastentragung bei Völkerrechtsbrüchen (Art. 104a Abs. 6 GG). Art. 104a Abs. 1 und Abs. 2 GG sind schon deshalb unanwendbar, weil sie sich allein auf die – ausgabenträchtige – Erfüllung von Sachaufgaben, nicht auf Steuermindereinnahmen (die ihrerseits noch keine „Ausgaben“ sind) beziehen; und die Anwendbarkeit von Art. 104a Abs. 6 GG scheidet daran, dass es gerade um die Verhinderung eines Völkerrechtsbruchs geht, nicht um dessen (nachträgliche) vermögensrechtliche Bewältigung.

Gesucht ist vielmehr die praktische Konkordanz der völkerrechtlichen Vertragstreue der Bundesrepublik Deutschland, der grundrechtlichen Pflicht im Staat-Bürger-Verhältnis zur Vornahme der durch das DBA-Zustimmungsgesetz angeordneten Steueranrechnung (auch) auf die Gewerbesteuer und schließlich des aus Art. 28 Abs. 2 Satz 3 und Art. 106 Abs. 6 GG folgenden Schutzes der kommunalen Finanzhoheit. Diese praktische Konkordanz ist *de lege lata* nur durch die Annahme eines Nachrangs der Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Gewerbesteuer herzustellen.

Soweit aber – etwa, weil keine oder nahezu keine Körperschaftsteuer anfällt¹⁵ – nur die Gewerbesteuer noch Anrechnungspotenzial bietet, muss die gemeindliche Ebene die gesamtstaatliche Anrechnungspflicht erfüllen. Unterliegt der Steuerpflichtige nur in einer Gemeinde der Gewerbesteuer oder ist das Anrechnungsguthaben höher als die Summe der in allen hebeberechtigten Gemeinden anfallenden Gewerbesteuer auf den Teil des im Gewerbesteuermessbescheid festgestellten Gewerbeertrags, der auf Einkünfte aus dem betroffenen Quellenstaat entfällt (*per-country limitation*), kann man es *de lege lata* bei der Lösung des FG Hessen bewenden lassen. Für technische Einzelheiten finden insoweit die Regeln der §§ 34c Abs. 6 Sätze 2 ff. EStG, 26 KStG analoge Anwendung.

Diese Lösung versagt aber, wenn der Steuerpflichtige Betriebsstätten in mehreren Gemeinden unterhält, daher in mehreren Gemeinden gewerbesteuerpflichtig ist und die Summe der in allen hebeberechtigten Gemeinden anfallenden Gewerbesteuer auf den Teil des im Gewerbesteuermessbescheid festgestellten Gewerbeertrags, der auf Einkünfte aus dem betroffenen Quellenstaat entfällt, höher ist als das länderspezifische Anrechnungsguthaben.

In diesen Fällen sind sowohl das Finanzamt beim Erlass des Gewerbesteuermessbescheids als auch die einzelnen Gemeinden beim Erlass der Gewerbesteuerbescheide strukturell überfordert: Das Finanzamt kennt zwar die nach der Festsetzung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer noch anzurechnende ausländische Steuer. Es könnte diese verbleibende anzurechnende ausländische Steuer den einzelnen Gemeinden im Verhältnis ihrer Zerlegungsanteile zuweisen. Bei niedrigen Gewerbesteuerhebesätze und/oder etwaigen Billigkeitsmaßnahmen der einzelnen Gemeinden kann es in einzelnen Gemeinden aber zu Anrechnungsüberhängen kommen. Sie bleiben dem Finanzamt verborgen, obwohl sie zur Wahrung der abkommensrechtlichen Verpflichtungen Deutschlands auf andere Gemeinden zur dortigen Anrechnung übertragen werden, bei diesen anderen Gemeinden also gleichsam zu einer Anwachsung führen müssen. Ebenso können sich die einzelnen hebeberechtigten Gemeinde nicht gegenseitig überwachen. Und erst recht scheiden frei geschöpfte Modelle aus, die es einer Gemeinde erlauben, sich durch eine Absenkung der Hebesätze oder einzelfallbezogene Billigkeitsmaßnahmen einer Anrechnungsverpflichtung zu entziehen und

¹⁵ In der dem Urt. des FG Hessen (oben Fn. 14) zugrunde liegenden Konstellation wegen § 8b Abs. 1 KStG.

damit zugleich eine andere Gemeinde ihres Gewerbesteueraufkommens zu berauben.

V. Gesetzgebungspflicht

Deshalb ist der Gesetzgeber gefordert. Angesichts der völkerrechtlichen Anrechnungsverpflichtung, die den Bund im Außenverhältnis – also einerseits gegenüber einem ausländischen DBA-Vertragsstaat, andererseits gegenüber Steuerpflichtigen – trifft, reduziert sich das dem Bundesgesetzgeber in Art. 28 Abs. 2, 106 Abs. 6 GG eingeräumte Entschließungsermessen in der Frage des Ob einer interkommunalen Aufteilung der Anrechnungsverantwortung auf null. Der Bund ist verpflichtet, eine parlamentsgesetzliche Regelung zur Aufteilung der kommunalen Anrechnungsverantwortung zu erlassen. Er muss dabei Maßstäbe bilden, die einerseits sicherstellen, dass Deutschland als Ganzes seine völkerrechtliche Anrechnungsverpflichtung vollständig erfüllt. Andererseits muss er einen Aufteilungsmaßstab finden, der Doppelanrechnungen vermeidet und entweder von vornherein keine interkommunale Überwirkung der Hebesatzpolitik einer einzelnen Gemeinde zulässt oder aber materiell und verfahrensrechtlich Sorge dafür trägt, dass sich keine Gemeinde durch ihre Hebesatzpolitik oder im Vollzug des Gewerbesteuerrechts einseitig und rücksichtslos auf Kosten der durch Art. 28 Abs. 2 GG geschützten mitbeteiligten anderen Gemeinden Vorteile verschafft.

In der Ausübung des ihm verbleibenden Auswahlermessens (Gestaltungsermessens) kann der Gesetzgeber aber durchaus pauschalierende Unterstellungen zur Höhe typischer Gewerbesteuerbelastungen zugrunde legen und auf dieser Grundlage – realitätsgerecht – gemeindeübergreifende Anrechnungsmindestbeträge, feste Anrechnungsbeträge (beides als sog. „*refundable credits*“, d.h. mit Vergütungspflicht), unter Umständen aber auch Anrechnungshöchstbeträge festsetzen. Alternativ kann er ein Modell wählen, in dem die gemeindliche Gewerbesteuerbelastung zunächst eintritt, Bund und Länder dem Steuerpflichtigen aber später zentral, d.h. aus ihren allgemeinen Haushaltsmitteln, eine Steuervergütung in Höhe der nach DBA zu viel gezahlten Gewerbesteuer gewähren.

VI. Fazit

Die vorstehenden Überlegungen haben am Beispiel der Anrechnung ausländischer Einkommen-, Gewinn- und Ertragsteuern auf die deutsche Gewerbesteuer gezeigt, dass der Abschluss völkerrechtlicher Verträge und die auf sie bezogenen parlamentarischen Zustimmungsgesetze nach Art. 59 Abs. 2 GG an anderer Stelle, d.h. weit über den Wortlaut des Vertrages hinaus, Gesetzgebungspflichten aktiviert. Geltungsgrund dieser Gesetzgebungspflichten kann dabei nicht das DBA-Zustimmungsgesetz sein – schon weil es normhierarchisch auf derselben Rangstufe steht wie das gesuchte Verantwortungsaufteilungsgesetz. Die Pflicht zum Erlass eines derartigen Gesetzes ist normativ vielmehr Ausfluss eines verfassungsrechtlichen Gebots der Systemvollständigkeit, das man letztlich als rechtsstaatliches Konsequenzgebot verstehen muss.

Diese Erwägungen reichen in ihrer Bedeutung über die konkreten Fragen der Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer hinaus. *Mutatis mutandis* betreffen sie ebenso die Kürzung innerstaatlicher Quellenbesteuerungsrechte in Fällen, in denen das DBA Deutschland als Quellenstaat eine Steuersatzbegrenzung vorgibt¹⁶. Hier wie dort weisen sie auf eine verborgene Seite des Finanzverfassungsrechts und des einfachen Finanzausgleichsrechts hin. Die gesetzliche Klärung dieser Fragen darf nicht an dem Biotopschutz scheitern, unter dem die Gewerbesteuer bisweilen zu stehen scheint. Obsolet wäre sie nur, wenn sich der Gesetzgeber entschliesse, die Gewerbesteuer durch kommunale Zuschlagsrechte zur Einkommensteuer¹⁷ und zur Körperschaftsteuer¹⁸ zu ersetzen.

¹⁶ Oben Fn. 1.-3.

¹⁷ Vgl. Art. 106 Abs. 5 Satz 3 GG.

¹⁸ Erforderlich ist insoweit ein verfassungsänderndes Gesetz.