Kopie von Dinah-Sophia Kernstock, abgerufen am 27.03.2024 14:48 - Quelle: beck-online DIE DATENBANK

Die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer

Prof. Dr. DDr. h. c. Michael Lang*

Die Frage, wie bei der Anrechnung ausländischer Steuern vorzugehen ist, wenn ausländische Einkünfte in Deutschland sowohl der Einkommen- oder Körperschaftsteuer als auch der Gewerbesteuer unterliegen und all diese Steuern vom sachlichen Anwendungsbereich eines DBA umfasst sind, wird seit längerem diskutiert. Das FG Hessen hatte am 26.8.2020 – 8 K 1860/16, IStR 2021, 271 mAnm *Bärsch/Barbu* Gelegenheit, zu einzelnen Aspekten dieses Themas Stellung zu beziehen, und zur Grundsatzfrage zumindest Andeutungen zu machen.

1. Das Urteil des FG Hessen v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16

Das FG Hessen hat mit Urteil v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16 zum DBA Deutschland-Kanada entschieden, dass bei Anwendung der Anrechnungsmethode auf Steuern vom Einkommen die im anderen Vertragsstaat erhobene ausländische Steuer auf die inländische Gewerbesteuer angerechnet werden kann. Der Entscheidung ist bereits ein längerer, vor mehreren Gerichten geführter Rechtsstreit vorausgegangen. Das Urteil des FG Hessen wird auch nicht die letzte Entscheidung in dieser Sache sein. Denn mittlerweile wurde Revision beim BFH eingelegt.[1]

Es ging um kanadische Dividenden, die von einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft bezogen wurden. Für Zwecke der Körperschaftsteuer waren diese Dividenden nach deutschem Steuerrecht befreit. In den Streitjahren kam es bei der deutschen Gesellschaft zu einer Körperschaftsteuerfestsetzung mit null. Für Zwecke der Gewerbesteuer wurden die Dividenden hinzugerechnet und waren somit im Gewerbeertrag enthalten. In Deutschland fiel Gewerbesteuer an. Von Bedeutung war auch, dass das deutsche Gewerbesteuerrecht keine Vorschrift beinhaltet, die nähere Regelungen zur Anrechnung ausländischer Steuern vorsieht.

Das Urteil beschäftigt sich auch mit verfahrensrechtlichen Fragen, die ich aber hier ausklammern möchte.[2] Ich möchte mich ausschließlich auf die materiell-rechtlichen Aspekte der Entscheidung konzentrieren. Die vom FG gewählte Begründung der Entscheidung verdient eine nähere Analyse.

2. Steuer vom Einkommen

Das FG Hessen wählt im Kern folgende Begründung:[3]

„Denn gemäß Art. 2 Abs. 1 DBA-Kanada gilt das Abkommen (ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung) für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines der beiden Vertragsstaaten, und im Falle der Bundesrepublik Deutschland, eines seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden. Nach Abs. 2 gelten als Steuern vom Einkommen alle Steuern, die vom Gesamteinkommen oder von Teilen des Einkommens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens. Die Begriffe ‚Einkommen' und ‚Vermögen' sind abkommensrechtlich im Zusammenhang mit den Einkommens- bzw. Vermögensbegriffen der Art. 6 bis 22 auszulegen und entsprechen weder dem Einkommen iSd § 2 Abs. 4 EStG, § 8 Abs. 1 KStG, noch dem zu versteuernden Einkommen iSd § 2 Abs. 5 EStG, § 23 Abs. 1 KStG. Maßgeblich sind daher nicht die (gemeinsamen oder differierenden) Vorstellungen der Vertragsstaaten über den Inhalt des Einkommens- oder Vermögensbegriffes."

Das FG beruft sich in weiterer Folge auf die Abkommensvorschriften des Art. 10 sowie des Art. 23 Abs. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-Kanada:[4]

„Die Vorschrift des Methodenartikels differenziert ausdrücklich nicht zwischen einer Anrechnung auf die Körperschaft- oder Einkommensteuer einerseits und einer Anrechnung auf die Gewerbesteuer andererseits,

 © Verlag C.H.BECK oHG 2024

Kopie von Dinah-Sophia Kernstock, abgerufen am 27.03.2024 14:48 - Quelle: beck-online DIE DATENBANK

sondern spricht nur allgemein von der Steuer vom Einkommen. Hierunter fällt – auch und grade für Zwecke der Beseitigung der Doppelbesteuerung – zur Überzeugung des Senats auch die Gewerbesteuer."

Das FG betont dann[5],

„dass für die Auslegung des Begriffs ‚Einkommen' iSd Methodenartikels der umfassendere Begriff des Art. 2 maßgeblich ist (vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer, OECD-MA Art. 23A Rn. 101). Nach der Systematik des Abkommens handelt es sich bei den in Art. 2 Abs. 3 Buchst. b DBA-Kanada genannten Steuern entweder um Steuern vom Einkommen oder um Steuern vom Vermögen. Wenn also die Gewerbesteuer keine Steuer vom Einkommen sein soll, so müsste es sich um eine Steuer vom Vermögen handeln. Dies mag – zumindest in Bezug auf einen Teil der Bemessungsgrundlage – bis einschließlich Erhebungszeitraum 1997 noch der Fall gewesen sein. Seit Abschaffung der Gewerbekapitalsteuer wird die Gewerbesteuer indes als Steuer vom Gewerbeertrag als dem Teil des Einkommens erhoben, der unter Berücksichtigung von Korrekturen den Einkünften aus Gewerbebetrieb entspricht."

Diesem Teil der Begründung ist kaum etwas hinzuzufügen: Nach Art. 2 Abs. 1 DBA-Kanada gilt das DBA für „Steuern vom Einkommen und vom Vermögen". Als eine der Steuern, für die das Abkommen gilt, ist in Art. 2 Abs. 3 DBA-Kanada – unter anderem – die Gewerbesteuer genannt. Jede der Steuern, für die das Abkommen gilt, muss daher entweder als Steuer vom Einkommen oder als Steuer vom Vermögen beurteilt werden.[6] Schon die Anwendung der Verteilungsnormen macht dies erforderlich: Art. 6 bis 21 DBA-Kanada ist für die Steuern vom Einkommen und Art. 22 DBA-Kanada für die Steuern vom Vermögen maßgebend. Dieselbe Differenzierung findet sich auch in Art. 23 DBA-Kanada. Vor diesem Hintergrund ist Art. 23 Abs. 2 Buchst. b des DBA-Kanada zu verstehen, wo von der „deutsche[n] Steuer vom Einkommen" die Rede ist. Die Gewerbesteuer ist auch „Steuer vom Einkommen".[7] Das FG Hessen ist daher zutreffend von einer abkommensrechtlichen Verpflichtung zur Anrechnung auf die Gewerbesteuer ausgegangen.

3. Abkommensvergleich

Zur Bekräftigung dieses Ergebnisses führt das FG Hessen noch folgende Überlegungen an:[8]

„Eine entsprechende Anwendung ergibt sich auch mit Blick auf andere von Deutschland abgeschlossene Abkommen. So regelt etwa das DBA-Schweiz in Art. 2 Abs. 3 Buchst. e, dass das Abkommen (auch) für die Gewerbesteuer gilt. In den Fällen jedoch, in denen nicht die Freistellungsmethode, sondern die Anrechnungsmethode Anwendung findet (etwa in Fällen des Dividendenbezugs bei einer Beteiligungsquote von weniger als 20 % oder sofern die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ihre Erträge nicht aus einer aktiven Tätigkeit bezieht, vgl. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b DBA-Schweiz), erfolgt die Anrechnung nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Abkommens gemäß Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 des Abkommens nicht auf die Gewerbesteuer.

Die verhandelnden Staaten haben durch derartige ausdrückliche Regelungen mithin Wege und Formulieren gefunden und in das Abkommen aufgenommen, um eine – aus ihrer Sicht – unerwünschte Anrechnung zu vermeiden. Umgekehrt muss mithin davon ausgegangen werden, dass in den Fällen, in denen die unterzeichnenden Staaten, wie etwa im DBA-Kanada geschehen, keine ausdrückliche Regelung in das Abkommen aufnehmen, sie die sich ergebende Doppelbesteuerung auch durch Anrechnung auf die Gewerbesteuer vermeiden oder zumindest vom Grundsatz her nicht ausschließen wollten (vgl. *Kessler/Dietrich* IStR 2011, 108 [109])."

Diese Überlegungen können nichts dazu beitragen, das vom FG Hessen vertretene – und hier an sich als zutreffend erachtete – Auslegungsergebnis zu bestätigen: Jedes DBA ist das Ergebnis eines eigenen Verhandlungsprozesses. Daher liegt es nicht alleine in der Hand einer Verhandlungsseite, welche Regelungen Bestandteil des DBA werden. Unterschiedliche

Formulierungen in verschiedenen DBA müssen daher nicht darauf schließen lassen, dass die Regelungen unterschiedlich zu verstehen sind.[9] Solchen Unterschieden kann daher weniger Bedeutung beigemessen werden als im nationalen Recht, wo immerhin derselbe Gesetzgeber die Regelungen verabschiedet.[10]

4. Die Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuer

Das FG geht davon aus, dass eine Anrechnung auch nicht daran scheitert, dass es im deutschen Gewerbesteuerrecht keine § 34c EStG und § 26 KStG entsprechende Vorschrift gibt:[11]

„Dies ergibt sich daraus, dass in den DBA grundsätzlich (nur) zu regeln ist, ‚Was' und ‚Worauf' eine Anrechnung zu erfolgen hat (vgl. *Wassermeyer* in Wassermeyer, OECD-MA Art. 23A Rn. 104). Konkret ordnet für den vorliegenden Fall Art. 23 Abs. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa DBA-Kanada an, dass die kanadische (Quellen-)Steuer auf Dividenden auf die deutsche Steuer vom Einkommen anzurechnen ist. Die Frage des konkreten ‚Wie' ergibt sich dagegen regelmäßig nicht aus dem DBA selbst, sondern hat – wie auch im DBA-Kanada geregelt – unter Beachtung der Vorschriften des inländischen deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern zu erfolgen. Wenn jedoch ein DBA, wie im vorliegenden Fall, insoweit auf das nationale Recht verweist, kann dies nach dem Sinn und Zweck nur als Rechtsfolgenverweis hinsichtlich der Anrechnungsmodalitäten verstanden werden. Denn ansonsten wäre es in das Belieben des Ansässigkeitsstaates gestellt, durch unilaterale nationale gesetzliche Maßnahmen eine im Abkommen dem Grunde nach geregelte und angeordnete Anrechnung zu umgehen (vgl. *Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 23A Rn. 114). Dies entspricht indes nicht dem Regelungszweck und dem Verständnis der Abkommen."

Das FG Hessen kommt hier auf eine schwierige Rechtsfrage zu sprechen: Viele deutsche DBA weichen nämlich – so wie das DBA-Kanada – vom OECD-MA ab und verweisen im Methodenartikel bei der Anrechnungsmethode pauschal auf das nationale Steuerrecht. Im Grunde hat das FG Hessen recht: Diese Regelungen können nicht so verstanden werden, dass der deutsche Gesetzgeber darüber ent-

scheiden kann, ob überhaupt ausländische Steuer angerechnet werden kann. Denn die Vertragsstaaten sind wohl nicht so weit gegangen, es dem deutschen Gesetzgeber zu überlassen, nach seinem Belieben zu entscheiden, ob Schutz vor Doppelbesteuerung gewährt wird.[12] Einem Abkommen, das die Vermeidung der Doppelbesteuerung anstrebt, kann ein solcher Vertragsinhalt nicht unterstellt werden. Daher muss für vom Abkommen erfasste Steuern die Anrechnung gewährt werden.[13] Allerdings kann durch die Regelung der „Anrechnungsmodalitäten" im Ergebnis in bestimmten Konstellationen auch die Anrechnung torpediert werden. Das „Ob" und das „Wie" lassen sich nicht scharf voneinander trennen. Daher ist der Hinweis des FG Hessen auf die mögliche Umgehung sinnvoll: Der Spielraum des nationalen Gesetzgebers hat dort seine Grenzen, wo die Verwirklichung von Ziel und Zweck der abkommensrechtlichen Anrechnungsregelungen in Gefahr ist. Daher darf der Gesetzgeber auch nicht durch das Fehlen von Durchführungsregelungen die abkommensrechtlich eingegangenen Verpflichtungen leerlaufen lassen.[14]

In weiterer Folge erläutert das FG Hessen, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit hätte, sich über die abkommensrechtlich eingegangene Verpflichtung hinwegzusetzen. Nach deutschem Verfassungsrecht wäre der Bruch der völkerrechtlich eingegangenen Verpflichtung zulässig.[15] Das FG Hessen legt aber auch überzeugend dar, dass kein Grund für die Annahme besteht, das Fehlen gewerbesteuerlicher DBA-Durchführungsvorschriften als „Treaty Override" zu verstehen.[16]

5. Lückenfüllung?

Das FG Hessen sieht eine zu füllende Lücke:[17]

„Aus dem Umstand, dass vorliegend das ‚Ob' der Anrechnung feststeht, der Gesetzgeber jedoch keine positivrechtliche Regelung hinsichtlich des ‚Wie' geschaffen hat, ergibt sich die Notwendigkeit einer ergänzenden Rechtsfortbildung.

Eine solche setzt eine Lücke im Gesetz voraus, also das Fehlen einer erforderlichen gesetzlichen Anordnung. Dies ist der Fall, wenn die Regelung eines bestimmten Sachbereichs keine besonderen Bestimmungen für eine Frage enthält, die nach dem gesetzlichen Grundgedanken und der dem Gesetz immanenten Teleologie hätte mitgeregelt werden müssen (vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, AO § 4 Rn. 345).

Eine solche Lücke ist hier gegeben, denn ausgehend von der klaren Anordnung des DBA-Kanada (sowie anderer DBA), welches eine Anrechnung vorschreibt, hätte es zur Umsetzung der Anrechnung einer den § 34c EStG und § 26 KStG entsprechenden Anrechnungsvorschrift bedurft.

Es handelt sich insoweit um eine offene Regelungslücke sowie um einen Normwiderspruch (vgl. *Drüen*, aaO, Rn. 351, 353). Denn das GewStG enthält schlicht keine Vorschriften betreffend die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, was, wie bereits ausgeführt, daran liegen mag, dass in der Vergangenheit kein Erfordernis und keine Notwendigkeit für eine entsprechende Regelung bestand (siehe oben A. 2. b.). Aufgrund der grundsätzlichen Anordnung (‚Ob') der Anrechnungen ausländischer Quellensteuer auf die Gewerbesteuer hätte es indes einer entsprechenden Regelung bedurft.

Um diese Lücke auszufüllen, ist das Gesetz nach seinem Grundgedanken und seiner Systematik fortzuentwickeln. Dies bedeutet, dass die Lücke so auszufüllen wäre, wie der Gesetzgeber die Frage – hätte er sie gesehen – wahrscheinlich geregelt hätte (vgl. *Drüen*, aaO, Rn. 356). Hierbei ist zu berücksichtigten, dass der Gesetzgeber bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer Regelungen geschaffen hat, die die von einem Abkommen geforderte Anrechnung ausländischer Steuern regeln. Grundnorm ist dabei die Vorschrift des § 34c EStG, welche – mit Modifikationen – über § 26 KStG im Wesentlichen auch auf Körperschaftsteuersubjekte anzuwenden ist. Wenn nunmehr eine ausländische Quellensteuer auf die Gewerbesteuer anzurechnen ist, so kann dies nach der gesetzlichen Systematik nur durch eine entsprechende Anwendung der § 34c EStG, § 26 KStG erfolgen. Dass dies so ist, ergibt sich auch aus dem Vergleich zu unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, welche gemäß § 8 Abs. 2 iVm § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Denn bei diesen Steuerpflichtigen besteht – bei all den gebotenen Unterschieden zwischen Körperschaft- und Gewerbesteuer – der größte Gleichlauf in Bezug auf die der Besteuerung zugrunde liegende Bemessungsgrundlage und deren Eingang in eine steuerliche Festsetzung. Es ist nicht erkennbar, warum eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Gewerbesteuer anderen Anrechnungsmaßstäben oder einer anderen Technik folgen sollte, als dies bei einer Anrechnung auf die Körperschaftsteuer der Fall ist."

Das FG Hessen hatte ein Problem zu lösen, das durch die deutsche Abkommenspolitik verursacht ist: Art. 23 OECD-MA enthält eigenständige Regelungen, wie bei der Anrechnung im Ansässigkeitsstaat vorzugehen ist. Insbesondere enthalten die Vorschriften eine Regelung über den Anrechnungshöchstbetrag:[18] „Der anzurechnende Betrag darf jedoch in beiden Fällen den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die im anderen Staat besteuert werden können oder auf das Vermögen, das dort besteuert werden kann, entfällt." Im Wege der unmittelbaren Anwendung der Art. 23 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften über den Methodenartikel wurde beispielsweise in Österreich jahrzehntelang die Anrechnung der aus dem anderen Vertragsstaat stammenden Steuern vorgenommen.[19] Auch heute finden sich im nationalen Recht Österreichs nur rudimentäre Regelungen über die Vorgangsweise der Anrechnung, so dass nach wie vor die Anwendung der Methodenartikel der DBA im Vordergrund steht.[20] Die Methodenartikel zahlreicher deutscher DBA weichen aber von Art. 23 OECD-MA ab und enthalten Regelungen wie über den

Kopie von Dinah-Sophia Kernstock, abgerufen am 27.03.2024 14:48 - Quelle: beck-online DIE DATENBANK

Anrechnungshöchstbetrag nicht. Stattdessen erfolgt die Anrechnung – wie auch nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. b DBA-

Kanada – „unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern". Die im Abkommen angekündigten Regelungen gibt es aber im Gewerbesteuerrecht nicht.

Fraglich ist allerdings, ob es hier zwingend geboten ist, auf § 34c EStG zurückzugreifen.[21] Ein Gedankenexperiment veranschaulicht das Problem: Was wäre, wenn das EStG und das KStG auch keine eigenen Durchführungsvorschriften enthielten? Dann könnte auf solche Vorschriften auch nicht gewerbesteuerlich im Zuge der Lückenfüllung zurückgegriffen werden. Aber hieße das, dass Deutschland auch keine Möglichkeit hätte, die abkommensrechtlichen Verpflichtungen auf dem Gebiet des Einkommen- und des Körperschaftsteuerrechts zu erfüllen? Bestünde keine Möglichkeit, der völkerrechtlich eingegangenen Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern nachzukommen, würde sich Deutschland völkerrechtswidrig verhalten.

Zunächst stellt sich die Frage, ob überhaupt eine Lücke vorliegt: Art. 23 Abs. 2 Buchst. b DBA-Kanada verpflichtet ja nur die Rechtsanwender, die Anrechnung „unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern" vorzunehmen. Eine Verpflichtung des deutschen Gesetzgebers, derartige nationale Vorschriften zu erlassen, ist aus der Abkommensvorschrift nicht abzuleiten. Wenn daher solche Regelungen nicht existieren, ist zwar die Anrechnung durchzuführen, es kann aber dabei nicht auf Vorschriften des deutschen Steuerrechts zurückgegriffen werden.[22] Das Fehlen gewerbesteuerlicher Anrechnungsvorschriften lässt sich folglich auch so deuten, dass in diesen Fällen weder die in Art. 23 OECD-MA noch die in nationalen Vorschriften üblicherweise enthaltenen Beschränkungen greifen. Ist beispielsweise keine Regelung über den Anrechnungshöchstbetrag anwendbar, dann wäre die Konsequenz, dass die ausländische Steuer uneingeschränkt angerechnet werden kann. Dies würde auch eine Anrechnung auf jene deutsche Steuer ermöglichen, die nicht auf die Einkünfte entfällt, die im anderen Staat besteuert werden können. Wenn der deutsche Gesetzgeber einen Höchstbetrag vorsehen möchte, müsste er das anordnen. Solange er das nicht tut, gibt es keine derartigen Einschränkungen für die Anrechnung ausländischer Steuern.

Noch naheliegender ist es aber, die Vorschriften des Art. 23B OECD-MA heranzuziehen. Um Lückenfüllung geht es aber auch dabei nicht. Denn die Regelungen des OECD-MA können nicht analog angewendet werden: Das OECD-MA ist bloße Vertragsschablone. Die Regelungen des OECD-MA sind nicht anwendbares Recht. Die Maßgeblichkeit des OECD-MA könnte sich aber im Rahmen der historischen Interpretation erweisen: Den Vertragsparteien eines bilateralen DBA, die im Methodenartikel auf nationales Recht verwiesen haben, könnte zugesonnen werden, dadurch nicht von den Inhalten des OECD-MA abweichen zu wollen, sondern diese Inhalte zu übernehmen und eben nur die näheren Modalitäten der Anrechnung dem nationalen Recht zu überantworten. Auf diese Weise könnte auf die Regelungen des Art. 23 OECD-MA zurückgegriffen werden, um aus ihnen die für die Anrechnung der ausländischen Steuern maßgebenden Parameter zu gewinnen.[23]

6. Zwei Steuern als „die deutsche Steuer vom Einkommen"

Das FG Hessen ging davon aus, dass die Anrechnung der kanadischen Steuer auf die Gewerbesteuer deshalb jedenfalls geboten ist, weil die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage im vorliegenden Fall null war. Daher lag es nahe, die Gewerbesteuer um

Kopie von Dinah-Sophia Kernstock, abgerufen am 27.03.2024 14:48 - Quelle: beck-online DIE DATENBANK

die ausländische Steuer zu kürzen. Dieses Ergebnis kann nur unmittelbar aus dem Methodenartikel abgeleitet werden.

Art. 23A Abs. 2 S. 1 OECD-MA lautet wie folgt:

„Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und können diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden, so rechnet der erstgenannte Staat

a)auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der im anderen Staat gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht;

b)auf die vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in dem anderen Vertragsstaat gezahlten Steuer vom Vermögen entspricht."

Wortlaut und Systematik dieser Vorschrift machen deutlich, dass alle nach Art. 2 OECD-MA unter das Abkommen fallenden Steuern entweder unter Buchst. a oder b fallen.[24] Dies bedeutet nicht nur, dass alle unter das Abkommen fallenden Steuern entweder als Steuer vom Einkommen oder als Steuer vom Vermögen einzuordnen sind:[25] Für die als „Steuer vom Einkommen" qualifizierten Steuern hat dies zur Konsequenz, dass sie für abkommensrechtliche Zwecke zusammenzufassen sind, und zwar gemeinsam als „die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer" zu beurteilen sind. Entsprechendes gilt für die „Steuer vom Vermögen". Dies bedeutet, dass alle unter die Kategorie „Steuer vom Einkommen" oder die Kategorie „Steuer vom Vermögen" fallenden Steuern so zu behandeln sind, wie wenn es sich jeweils um eine einzige Steuer handeln würde.

Der Methodenartikel des DBA-Kanada weicht zwar von Art. 23 OECD-MA ab. Aber auch dort ist in Art. 23 Abs. 2 Buchst. b DBA-Kanada davon die Rede, dass auf „die deutsche Steuer vom Einkommen […] unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die kanadische (einschließlich der an eine kanadische Gebietskörperschaft gezahlten Steuern vom Einkommen) angerechnet" wird. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass die unter das Abkommen fallenden deut-

schen Steuern vom Einkommen gemeinsam als „die deutsche Steuer vom Einkommen" anzusehen sind. Nicht nur die deutschsprachige, sondern auch die englische und französische – und ebenfalls authentische – Fassung des Abkommenstextes verwendet hier den Ausdruck Steuer im Singular.

Für abkommensrechtliche Zwecke sind die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer so zu behandeln als wären sie eine einzige Steuer. Der Umstand, dass die ausländischen Einkünfte nicht unter die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage fallen, schließt die Anrechnung auf „die deutsche Steuer vom Einkommen" nicht aus. Entscheidend ist, dass die ausländischen Einkünfte nach einer Steuer vom Einkommen steuerpflichtig sind. Wenn sich daher die Steuerpflicht in Deutschland ausschließlich aufgrund der Gewerbesteuer ergibt, dann wird eben mit der anfallenden Gewerbesteuer „die deutsche Steuer vom Einkommen" erhoben. Da nach Art. 23 OECD-MA und dem Methodenartikel des DBA-Kanada zwei oder mehrere Steuern vom Einkommen für abkommensrechtliche Zwecke als *die* Steuer vom Einkommen zu betrachten sind, ist es auch konsequent, die ausländische Steuer auf die deutsche Gewerbesteuer anzurechnen.

7. Vorrang einer der beiden Steuern?

Noch spannender ist aber die Frage, wie vorzugehen ist, wenn im Ansässigkeitsstaat tatsächlich zwei oder mehrere Steuern erhoben werden. Dies wäre der Fall, wenn die kanadischen Einkünfte sowohl Körperschaftsteuer als auch Gewerbesteuer in Deutschland auslösen würden. Für den

Ausgang des konkreten Verfahrens war dies – mangels Körperschaftsteuerpflicht – nicht der Fall. Aber für die weitere Rechtsentwicklung sind die Andeutungen des FG Hessen über das Verhältnis zwischen einkommen- und körperschaftsteuerlicher Anrechnung einerseits und gewerbesteuerlicher Anrechnung andererseits durchaus von Bedeutung:

„Nicht zu entscheiden war vorliegend auch über die sich bei einer entsprechenden Anwendung der Anrechnungsvorschriften auf die Gewerbesteuer stellende Frage, in welcher Reihenfolge die Anrechnung vorzunehmen ist. Denn diese Frage könnte sich nur dann stellen, wenn gegen die Steuerpflichtige Körperschaftsteuer festgesetzt wird. Denn in diesem Fall wäre fraglich, ob die Anrechnung zuerst und in voller Höhe bei der Körperschaftsteuer zu erfolgen hätte (und nur ein eventuell verbleibender Anrechnungsüberhang bei der Gewerbesteuer anzurechnen ist), oder ob eine verhältnismäßige Teilung und Anrechnung vorzunehmen ist. Da im vorliegenden Fall die Körperschaftsteuer indes in den den streitigen Erhebungszeiträumen entsprechenden Veranlagungszeiträumen jeweils null Euro betrug, braucht der Senat hierüber nicht zu entscheiden."[26]

Für einen Vorrang der Körperschaftsteuer – und gegebenenfalls der Einkommensteuer – findet sich kein Anhaltspunkt:[27] Einkommen- und Körperschaftsteuer einerseits und Gewerbesteuer andererseits sind in gleicher Weise vom Anwendungsbereich des DBA umfasst. Genauso wenig ließe sich begründen, ausländische Steuern vorrangig auf die Gewerbesteuer und nur subsidiär auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer anzurechnen. Die Anrechnung ausländischer Steuern vom Einkommen muss daher in einer Weise erfolgen, die die Gleichrangigkeit aller vom Anwendungsbereich des Abkommens umfassten inländischen Steuern vom Einkommen – und dazu zählen die Einkommen- oder Körperschaftsteuer genauso wie die Gewerbesteuer – berücksichtigt.

Kein Argument lässt sich auch dafür finden, die Entscheidung dem Steuerpflichtigen zu überlassen, bei welcher Steuer er die ausländische Steuer im Wege der Anrechnung berücksichtigt haben will.[28] Das Legalitätsprinzip verlangt, dass sich die Höhe der Steuer aus dem Gesetz ergibt. Wahlrechte müssen eigens angeordnet sein. Dafür gibt es im vorliegenden Zusammenhang keinen Anhaltspunkt. Ebenso wenig ließe sich eine *Rechtfertigung* für ein Wahlrecht finden. Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass für jede Steuer gesondert geregelt sein kann, welcher Körperschaft das Aufkommen zukommt. Gerade bei den hier maßgebenden Steuern ist dies auch der Fall. Es wäre nicht einzusehen, dass der Steuerpflichtige darüber befindet, welche Gebietskörperschaft die Last der Anrechnung der ausländischen Steuer zu tragen hat.[29]

Der Gleichrangigkeit der vom Abkommen erfassten Steuern wäre Rechnung getragen, wenn die Bemessungsgrundlagen der inländischen Steuern und deren Verhältnis zueinander für die Aufteilung der ausländischen Steuer auf die inländischen Steuern für Zwecke der Anrechnung herangezogen werden könnte. Allerdings kann die Bemessungsgrundlage von Steuern – auch wenn es sich um „Steuern vom Einkommen" handelt – unterschiedlich sein. Einkommen- und Körperschaftsteuer einerseits und Gewerbesteuer andererseits sind dafür Beispiele: Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewerbeertrags ist zwar der einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtige Gewinn, allerdings um Hinzurechnungen und Kürzungen adaptiert. Daher würde es wenig Sinn machen, das einkommen- oder körperschaftsteuerliche Einkommen und den gewerbesteuerlichen Gewerbeertrag zueinander in Beziehung zu setzen, um die anrechenbare Steuer aufzuteilen.

Somit verbleiben die Steuerbeträge selbst, die es gilt, zueinander in Beziehung zu setzen, um das Verhältnis zu ermitteln, in dem die ausländische Steuer für Zwecke der Anrechnung auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer einerseits und die Gewerbesteuer andererseits aufzuteilen ist.[30] Dabei sind aber die dem Abkommen im Auslegungsweg zu entnehmenden Regelungen über

Kopie von Dinah-Sophia Kernstock, abgerufen am 27.03.2024 14:48 - Quelle: beck-online DIE DATENBANK

den Anrechnungshöchstbetrag zu berücksichtigen, die eine per-country-limitation vorgeben:[31] Der Teil der vor der Anrechnung ermittelten

deutschen Steuer, der auf die Einkünfte entfällt, die im anderen Staat besteuert werden können, ist relevant. Die Aufteilung der anrechenbaren ausländischen Steuer auf Einkommen- oder Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer aufgrund der Anwendung von Steuermesszahl und Hebesatz kann komplex sein.[32] Auch praktische Schwierigkeiten dürfen aber der DBA-Anwendung nicht entgegenstehen.

8. De lege ferenda: Vorrang einer der beiden Steuern?

Zu überlegen ist, ob der deutsche Gesetzgeber anordnen könnte, dass ausländische Steuern nur insoweit auf die Gewerbesteuer anzurechnen sind als die Anrechnung auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer – mangels ausreichendem Anrechnungshöchstbetrag – scheitert. Abkommensrechtlich spricht nichts dagegen: Für Zwecke des DBA sind – wie bereits erläutert – Einkommen- oder Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer so zu behandeln, als würde es sich um eine einzige Steuer handeln. Entscheidend ist, dass die Anrechnung der kanadischen Steuer auf – abkommensrechtlich gesprochen – „die deutsche Steuer vom Einkommen" erfolgt. Zu Lasten welcher Gebietskörperschaft die Anrechnung der ausländischen Steuer geht, ist aus dem Blickwinkel des DBA nicht von Bedeutung. Genauso wenig würde es abkommensrechtlich stören, wenn der nationale Gesetzgeber bei einer anderen Steuer, deren Aufkommen zwischen Gebietskörperschaften geteilt wird, für den Fall der Anrechnung der ausländischen Steuer einen geänderten Aufteilungsschlüssel vorsieht.

Es würde aber zu weit gehen, dieses Ergebnis schon jetzt im Auslegungsweg zu gewinnen: Der Umstand, dass der deutsche Gesetzgeber die Anrechnung ausländischer Steuern nur bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, nicht aber bei der Gewerbesteuer ausdrücklich regelt, reicht dazu nicht aus. Daraus lässt sich nicht auf dessen Willen schließen, die ausländische Steuer an sich nur bei der Einkommen- oder Körperschaftsteuer und nur dann bei der Gewerbesteuer zu berücksichtigen, wenn die Einkommen- oder Körperschaftsteuer dafür nicht ausreicht. Wäre es dem Gesetzgeber um die *prioritäre* Anrechnung der ausländischen Steuer bei der Körperschaftsteuer gegangen, hätte er dies nicht durch einen *gänzlichen Verzicht* auf eine Anrechnungsvorschrift bei der Gewerbesteuer zum Ausdruck gebracht.[33]

9. Zusammenfassende Würdigung

Das FG Hessen hat sich für die Anrechnung ausländischer Steuern vom Einkommen auf die deutsche Gewerbesteuer ausgesprochen. Dies überzeugt: Die Gewerbesteuer ist eine Steuer vom Einkommen und daher gibt es keinen Grund, die Anrechnung zu verweigern. Weitere Überlegungen liegen dann auf der Hand: Zwischen den verschiedenen Steuern vom Einkommen gibt es kein Vorrangverhältnis. Daher ist es naheliegend, ausländische Steuern vom Einkommen im Verhältnis der Teile des auf die beiden Steuern entfallenden Anrechnungshöchstbetrags auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer einerseits und die Gewerbesteuer andererseits anzurechnen.

---

* *Prof. Dr. DDr. h. c. Michael Lang* ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien), Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doctorate Program in International Business Taxation (DIBT) an dieser Universität. Frau *Yasmin Lawson* und Herrn *Cristian Camilo*

Rodriguez Pena danke ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

1 FG Hessen, Pressemitteilung v. 17.2.2021, Az. BFH: I R 8/21.

2 Zu den verfahrensrechtlichen Aspekten näher *Korten* in diesem Heft, IStR 2021, 576.

3 FG Hessen v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16, IStR 2021, 271 mAnm *Bärsch/Barbu*, Rn. 35.

4 FG Hessen v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16, IStR 2021, 271 mAnm *Bärsch/Barbu*, Rn. 37.

5 FG Hessen v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16, IStR 2021, 271 mAnm *Bärsch/Barbu*, Rn. 39.

6 Zur abkommensautonomen Auslegung der Wortfolge der „Steuer vom Einkommen" auch *Korten* in diesem Heft, IStR 2021, 576; allgemein zur autonomen Auslegung von DBA ua *Lang* FS für den BFH, 2018, 983 ff.

7 Zutreffend auch schon *Haarmann* in FS Gosch zum Ausscheiden aus dem Richteramt, 2016, 123 (126); *Spek* BLJ 2019, 49 (51); aA *Eglmaier* IStR 2011, 955 (957).

8 FG Hessen v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16, IStR 2021, 271 mAnm *Bärsch/Barbu*, Rn. 57.

9 Dazu *Lang* (Fn. 6), 988.

10 Im Ergebnis ähnlich *Eglmaier* IStR 2011, 955 (957); *Haarmann* (Fn. 7), 128; aA *Kessler/Dietrich* IStR 2011, 108 (109).

11 FG Hessen v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16, IStR 2021, 271 mAnm *Bärsch/Barbu*, Rn. 44.

12 So aber *Heurung/Seidel* IWB 2009, 687 (691).

13 Ähnlich *Helminen* CDFI Vol. 101a, 59 (60) sowie *Joosen/Taferner* ET 2006, 178 (182) in ihrer berechtigten Kritik an der Rechtsprechung in Luxemburg.

14 So schon *Haarmann* (Fn. 7), 128; *Spek* BLJ 2019, 49 (51); vgl. auch *Ismer* in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 23 Rn. 138.

15 Näher *Lang* FS Jü. Lüdicke, 2019, 437 (437 ff.).

16 Zustimmend auch *Korten* in diesem Heft, IStR 2021, 576; vgl. aber *Kessler* FS G. Frotscher zum 70. Geburtstag, 2013, 317 (330); anders *Becker/Loose* IStR 2012, 57 (62).

17 FG Hessen v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16, IStR 2021, 271 mAnm *Bärsch/Barbu*, Rn. 49.

18 Ausführlich dazu *Schuch* in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 1995, 17 ff.; *Ratzinger* in Sutter/Wimpissinger, Freistellungs- und Anrechnungsmethode in den Doppelbesteuerungsabkommen, 2002, 225 ff.

19 *Schuch* (Fn. 18), 17 f.

20 *Bendlinger/Kofler* in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 2018, Art. 23A und B Rn. 3.

21 So aber zB *M. Frotscher* FS G. Frotscher zum 70. Geburtstag, 2013, 115 (124); *Haarmann* (Fn. 7), 128; vgl. auch BFH v. 20.12.2017 – I R 98/15, IStR 2018, 238 Rn. 42, wo der BFH die entsprechende Anwendung des § 34c Abs. 6 EStG auf die Gewerbesteuer erwägt, diese Frage aber letztlich nicht zu entscheiden braucht.

22 Ähnlich *Kessler* (Fn. 16), 330.

23 Ähnlich *Haarmann* (Fn. 7), 129; *Spek* BLJ 2019, 49 (51); aA *Heurung/Seidel* IWB 2009, 687 (691).

24 Zu Art. 2 OECD-MA näher *Lang* Bulletin 2005, 216 (216 ff.); *ders.* FS Loukota zum 65. Geburtstag, 2005, 265 (265 ff.); *Kotha* in Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer, Taxes Covered under Article 2 of the OECD Model, 2021, 25 (25 ff.).

25 Dazu auch *Helminen* CDFI Vol 101a, 59: „All such source state taxes on income that are covered by a treaty should be creditable against any resident state taxes on the same income that are covered by the treaty."

26 FG Hessen v. 26.8.2020 – 8 K 1860/16, IStR 2021, 271 mAnm *Bärsch/Barbu*, Rn. 62.

Kopie von Dinah-Sophia Kernstock, abgerufen am 27.03.2024 14:48 - Quelle: beck-online DIE DATENBANK

27 Zutreffend *M. Frotscher* (Fn. 21), 124; *Bärsch/Barbu* IStR 2021, 271 (279); anders aber *Kessler/Dietrich* IStR 2011, 108 (109); *Ismer* (Fn. 14), Art. 23 Rn. 138; *Schönfeld/Häck* in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 23 Rn. 171; *Spek* BLJ 2019, 49 (51); *Jo. Lüdicke* FS Kessler zum 65. Geburtstag, 2021, 159 (168); zur österreichischen Kommunalsteuer *Haas* ÖStZ 2020, 470 (474 f.); aus Praktikabilitätsgründen für eine vorrangige Anrechnung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer *Eberhardt* IStR 2019, 180 (184).

28 So aber *Becker/Loose* IStR 2012, 57 (63); *Haarmann* (Fn. 7), 134; vorsichtiger, aber diese Möglichkeit immerhin erwägend *Kahle/Willner* Ubg 2017, 21 (32); *Bärsch/Barbu* IStR 2021, 271 (279).

29 Vgl. auch *M. Frotscher* (Fn. 21), 128, die auch auf die Finanzierungsfreiheit der Gemeinden hinweist.

30 So schon *Kessler/Dietrich* IStR 2011, 108 (109); *M. Frotscher* (Fn. 21), 128.

31 Ausführlich *Schuch* (Fn. 18), 28 ff.

32 Vgl. auch *M. Frotscher* (Fn. 21), 127; *Haarmann* (Fn. 7), 134 f.; *Spek* BLJ 2019, 49 (51).

33 AA *Spek* BLJ 2019, 49 (55).

Verlag C.H.BECK oHG 2024