

Double Taxation and Federal Systems

Veranstalter: Arbeitskreis Steuergeschichte

Datum, Ort: 22.07.2010-23.07.2010, Zürich

Bericht von: Ruben Martini, Institut für Finanz- und Steuerrecht, Universität Heidelberg

Unter dem Thema „Double Taxation and Federal Systems“ trafen sich an der Universität Zürich Rechtswissenschaftler und Historiker, um in einem interdisziplinären Ansatz die Interaktion zwischen dem Phänomen der doppelten steuerlichen Belastung und föderalen Staatsstrukturen näher zu analysieren. So unterstrich der Gastgeber, ANDREAS THIER, (Universität Zürich), auch in seinem Eingangsreferat die Herausforderungen, die die dogmatischen Perspektiven der Doppelbesteuerung und bundestaatlicher Ordnungen sowohl an die Geschichtswissenschaften als auch an die Rechtsgeschichte stellen. Die zunehmende Zusammenarbeit zwischen Staaten seit dem ausgehenden 19. Jahrhundert als Kennzeichen des Steuerrechts lasse zwangsläufig die Frage nach der evolutiven Entwicklung dieser transnationalen Mechanismen aufkommen. Zu diesem Themenkomplex haben sich sowohl in der Rechtsgeschichte als auch in der Geschichtswissenschaft häufig isoliert voneinander ähnliche Diskussionen und Erkenntnisse entwickelt. Ein Schritt zum Zusammenbringen dieser beiden Disziplinen solle durch diese Tagung im Hinblick auf die Entwicklung heutiger transnationaler Strukturen aus ihrem historischen Vorbild, den translokalen Strukturen, unternommen werden.

Den ersten Themenkomplex, der sich mit systematischen Zugängen und Verknüpfungen zur Doppelbesteuerung und föderalen Strukturen beschäftigte, eröffnete CHRISTIAN WALDHOFF (Universität Bonn). Er befasste sich in seinem Beitrag mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Verstrebungen zwischen dezentralen Besteuerungshoheiten, dem Finanzausgleich und innerstaatlicher Doppelbesteuerung. Er hob vor dem Hintergrund der Erfahrungen im Deutschen Kaiserreich und der Weimarer Republik hervor, dass ein Finanzausgleich, wie er etwa heute im Grundgesetz vorgesehen ist,

stets in einem Spannungsverhältnis zu den lokalen Besteuerungshoheiten zu sehen sei. Das Bedürfnis nach einem solchen Ausgleichsmechanismus stehe in einem reziproken Verhältnis zu einem abnehmenden Wettbewerb zwischen den einzelnen Gliedstaaten in Bezug auf einzelne Steuern. Gleichzeitig habe die Nivellierung finanzieller Leistungsfähigkeiten innerhalb eines bundesstaatlichen Gefüges durch einen Finanzausgleich auch lähmende Auswirkungen auf den Steuerwettbewerb zwischen den Gliedstaaten. Ein solches System mache diesen Vorteil föderaler Strukturen zunichte und nähere sich in dieser Beziehung einem Zentralstaat an.

Anschließend betrachtete EMMANUEL DE CROUY CHANEL (Université de Picardie/Université de Paris I Panthéon Sorbonne) das Verhältnis zwischen Staatsangehörigkeit und Steuerrecht. Er beantwortete in seinem Vortrag die Frage, warum sich in der französischen Republik trotz verschiedener Besteuerungshoheiten – etwa der *départements* und der Kolonien – im Gegensatz zu anderen Staaten keine Mechanismen zur wirksamen Vermeidung der interlokalen Doppelbesteuerung entwickelten. Die Begründung für das Fehlen solcher Vermeidungsinstrumente liege vor allem im zweistufigen französischen Verständnis der Staatsangehörigkeit. Der Aspekt des *status activus* als Garantie politischer Teilhaberechte werde vom Unterworfenen gegenüber staatlichen Institutionen getrennt. Diese Zweiteilung habe der Herausbildung entsprechender rechtlicher Instrumente auf der zentralen Ebene entgegen gestanden. Auch institutionell sei der Gesamtstaat davon abgehalten gewesen, mit anderen Teilen des Staates steuerlich in Wettbewerb zu stehen. Ferner habe das französische System der Realsteuern insbesondere auf kolonialer und lokaler Ebene keinen Anreiz zur Entwicklung von Strategien zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen gegeben.

EKKEHART REIMER (Universität Heidelberg) nahm in seinem Referat das Merkmal der Staatsangehörigkeit auf, weitete es aber gleichzeitig um weitere Anknüpfungsmerkmale der persönlichen Steuerpflicht in der einzelstaatlichen Gesetzgebung des Kaiserreichs. Den Ausgangspunkt seiner Betrachtung bildete die beispielhaft anhand des preu-

ßischen und württembergischen Einkommensteuerrechts gemachte Beobachtung, dass die Staatsangehörigkeit im Rahmen des subjektiven Steuertatbestandes in einem Dreischritt Relevanz erlangte. So sei zwischen Angehörigen des jeweiligen Gliedstaates, Angehörigen eines anderen Gliedstaates und Staatsangehörigen eines Staates außerhalb des Deutschen Reichs unterschieden worden. Formal gesehen hatten die heute herrschenden Kriterien des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthaltes nur in zweiter Linie Bedeutung. Diese formale Priorisierung der Staatsangehörigkeit bezog Reimer auf die Steuerfertigung und stellte die Frage, inwiefern eine Heranziehung dieses Kriteriums zur Begründung der Steuerpflicht gerechtfertigt erscheint. Schlussfolgernd könnte aus der historischen Erfahrung eines solchen dreigeteilten Steuerpersonenrechts auch ein Modell für eine auf europäischer Ebene koordinierte Steuerpflicht gezogen werden.

Die bisher auf einer abstrakten Basis formulierten Gedanken konnten im zweiten Tagungsabschnitt anhand konkreter Beispiele verprobt werden. BETTINA OESER (Universität Bonn) stellte den historischen Fall der interlokalen Doppelbesteuerung im Deutschen Reich vor. Ausgehend von den verschiedenen Besteuerungshoheiten auf Reichsebene, der Staatenebene und der kommunalen Ebene beleuchtete sie die verschiedenen Konstellationen möglicher Steuerzugriffe durch mehrere Hoheitsträger. Lösungsansätze für diese Konflikte fanden sich sowohl in vertikaler Hinsicht auf Reichsebene in Form des Doppelbesteuerungsgesetzes von 1870 als auch in Form einer Koordination zwischen den einzelnen Gebietskörperschaften. Zu beobachten sei, dass die damals verwendeten Abgrenzungsmechanismen wie etwa das Konzept der Betriebsstätte sowohl in den heutigen bilateralen als auch in den unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in weiten Teilen fortleben.

Im Anschluss nahmen MICHAEL LANG und LISA PATERNO (beide WU Wien) zur Reichweite der Besteuerungshoheit in der föderalen Struktur Österreichs Stellung. Am Beispiel der Entscheidung des Österreichischen Verfassungsgerichtshofes (VfGH) vom 17.12.1998 zur Ankündigungsgabgabe auf

Rundfunkwerbung entwickelte Lang die Besteuerungshoheiten im österreichischen Bundesstaat. Das dabei grundsätzlich anzuerkennende regionale Steuererfindungsrecht unterliege jedoch Begrenzungen. Zur Bestimmung dieser Reichweite habe der VfGH überraschenderweise das aus dem internationalen Recht stammende Erfordernis des *genuine link* herangezogen, was durch die Exklusivität dieses Kriteriums implizit das grundsätzliche Verbot der Doppelbesteuerung auf lokaler Ebene bedeute. Ausgehend von den Feststellungen des VfGH stelle Paterno verschiedene lokale Regelungen zur Vermeidung der Doppelbelastung in Österreich dar. Im Vergleich mit den etablierten Methoden auf internationaler Ebene ergaben sich teilweise erhebliche Unterschiede.

DANIEL P. RENTZSCH (Universität Zürich) stellte mit der Schweiz ein weiteres Beispiel für Doppelbesteuerung in einem föderalen System vor. Vor dem Hintergrund starker kantonaler Besteuerungshoheiten sei es bis heute trotz früher verfassungsrechtlicher Kompetenz des Bundes auf diesem Gebiet zu keinem konsistenten System der Vermeidung der Doppelbesteuerung gekommen, das weiterhin im wesentlichen auf Rechtsprechung fuße. Dies gebe Raum für die aktuelle Diskussion, ob die Steuerkoordination in einem vertikalen Ansatz durch den Bund erfolgen sollte, oder ob sie der Zusammenarbeit zwischen den Kantonen auf horizontaler Ebene überlassen bleiben sollte. Der angesprochene *top-down approach* führte in der Diskussion zu der Frage, ob dies nicht nur wie im deutschen Modell durch eine Abgrenzung der Besteuerungshoheiten geschehen solle, sondern vielmehr auch durch ein *clearing*-System bewerkstelligt werden könne, welches nicht auf tatbestandlicher Ebene ansetze, sondern erst auf Ebene des Steueraufkommen eine Verteilung vornehme.

DANIL VINNITZKY (Ural State Law Academy) trug zur geschichtlichen Entwicklung der Doppelbesteuerung in der Russischen Föderation vor. Ausgehend von der periodischen Dreiteilung in Zarenreich, die Sowjetrepublik und das moderne Russland stellte Vinnitzky dar, dass sich erhebliche Unterschiede zu den etablierten Anknüpfungsmomenten des internationalen Steuerrechts ergaben.

Wie auch schon in früheren Beiträgen angesprochen sei auch im Russischen Reich die Staatsangehörigkeit herangezogen worden. Für die Besteuerung von Gesellschaften hätte sich in geschichtlicher Hinsicht erst spät ein Ansässigkeitskriterium herausgebildet. Vielmehr habe sich die Steuerpflicht aus der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit im territorialen Hoheitsgebiet ohne Rücksicht auf die Rechtsform ergeben. Auch über die Gesellschaftsbesteuerung hinaus sei die Doppelbesteuerung vor allem durch eine Exklusivität des Besteuerungsobjekts und nicht durch eine Kollisionsregelung vermieden worden. Diese Tendenz sei auch durch das streng hierarchisch aufgebaute Staatssystem begünstigt worden. Ausgehend von diesen Bedingungen wurde im späteren Diskurs ferner der mögliche Zusammenhang zwischen den niedrigen Steuersätzen und einem fehlenden Bedürfnis für ein interlokales Steuerrecht herausgestellt.

Dieser Zusammenhang zwischen den Steuersätzen und interlokaler Doppelbesteuerung wurde im dritten Teil wieder aufgenommen. Aufbauend auf den Erfahrungsberichten der verschiedenen Staaten wurden in diesem Teil der Konferenz die Entstehungsbedingungen interlokaler Steuerregime näher in den Blick genommen. MARK SPOERER (Deutsches Historisches Institut Paris) stellte die lokale Einkommensteuer verschiedener Berliner Stadtteile im 19. Jahrhundert als Beispiel für den Wettbewerb zwischen Steuerrechtssystemen dar. Es habe sich durch den Wettbewerb nicht nur eine allgemeine Tendenz zur Senkung der Steuersätze ergeben, sondern auch eine Wanderungsbewegung innerhalb der Bevölkerung. Dieser Wettbewerb weise auch eine statistische Korrelation mit der Verschiebung der örtlichen Finanzierung von einer einkommensbasierten Steuer hin zu Realsteuern auf. Gleichzeitig sei der Steuerwettbewerb aber auch von einem *race to the bottom* auf der Seite staatlicher Ausgaben wie etwa sozialer Leistungen begleitet worden.

SUNITA JOGARAJAN (University of Melbourne) beschäftigte sich in ihrem Vortrag mit den Entstehungsbedingungen der Doppelbesteuerungsabkommen bis 1914. Zur Begründung ihrer These, dass zumindest in dieser Periode der Abschluss solcher Abkommen nicht primär zur Vermeidung der Doppelbe-

steuerung geschah, sondern mehrheitlich aus politischen Gründen, führte sie die frühen DBA zur Erbschaftsteuer an. Diese seien nicht primär aufgrund gleichgeordneter Verhandlungen geschlossen worden, sondern hätten ihre Ursache vor allem im politischen Einfluss der Migranten. Politische und ökonomische Gründe für den Abschluss ließen sich auch in den frühen deutschen und deutsch-österreichischen Abkommen auf dem Gebiet der Ertragsteuern finden. Die historisch evaluierten Gründe, die zum Abschluss von Abkommen führten, erleichterten auch für heutige Abkommen den Zugang zu den Bedingungen ihres Zustandekommens.

Dieses Verständnis der hinter dem internationalen Steuerrecht stehenden Begründungsmuster baute die Brücke zum vierten Teil, in dem die Mobilität, Transnationalität und die Funktion der neuen Wissenskulturen behandelt wurden. HOLGER NEHRING (University of Sheffield) betrachtete in seinem Vortrag die wissenschaftliche Expertise und das Wissen über Steuern im Deutschen Kaiserreich bis zum Ersten Weltkrieg. Obwohl der Anwendungsbereich der Sachdiskussion über die Grenzen des Deutschen Reichs hinausgegangen sei, habe der diesbezügliche Diskurs den rein nationalen Rahmen nicht überschritten. Ferner sei die spezifisch steuerrechtliche Expertise durch die allgemeinpolitische Debatte überlagert worden. In den Fokus steuerhistorischer Forschung müsse daher treten, die begonnene Verwissenschaftlichung des Steuerrechts im Verhältnis zu Paralleldiskussionen in anderen Disziplinen und solchen auf allgemeiner Basis zu sehen.

JAKOB VOGEL (Universität zu Köln) nahm eine personalisierte Perspektive ein und beleuchtete die Geschichte der Doppelbesteuerungsabkommen vor dem Hintergrund der sie erarbeitenden transnationalen Experten. Insbesondere die Expertenkommission des Völkerbundes, die den ersten Musterentwurf eines Doppelbesteuerungsabkommens erarbeitete, könne in dieser Hinsicht Erkenntnisse liefern. Die Konzeption rechtlicher Techniken zur Vermeidung eines doppelten Besteuerungszugriffs sei nicht in erster Linie auf staatliches Handeln zurückzuführen, sondern auf das Wirken solcher transnationaler Experten. Auch institutionell sei die nur informell

messbare Bedeutung des Sekretärs als Vorsitzendem einer solchen Kommission nicht zu unterschätzen. Dieses frühe Netzwerk zeige gleichzeitig auch die Problematiken einer solchen Arbeitsform auf. Die Auswahl sei in personeller Hinsicht nicht immer aufgrund Fachwissens erfolgt, sondern häufig auch aufgrund ihrer politischen Bedeutung im jeweiligen Themenbereich.

In seiner Schlussbemerkung unterstrich HANNO KUBE (Universität Mainz) die Bedeutung des verfolgten interdisziplinären Ansatzes für das Steuerrecht. Aus der historischen Perspektive zog er die Parallele der Erfahrungen im interlokalen Steuerrecht zur heutigen Situation auf internationaler Ebene. Ähnlich wie der eingangs von Waldhoff formulierte Zusammenhang stehe die zunehmende Koordination der Kompetenzen in einer Zusammenfassung von Gebietskörperschaften in einem reziproken Verhältnis zur Ähnlichkeit der interlokalen Beziehungen mit dem klassischen internationalen Steuerrecht, wie es sich zwischen vollständig souveränen Staaten finde. Dieses Verhältnis sei vor allem vor dem Hintergrund des Europarechts zu sehen. Auch infolge der europäischen Einigung sei in weiten Teilen keine strikte Unterscheidung mehr zwischen interlokalem und internationalem Steuerrecht, sondern eher ein gradueller Übergang zu beobachten. Es sei in diesem Zusammenhang auch die Frage zu stellen, ob die Koordination der Kompetenzen eine starke föderale Zentralmacht erfordere, oder ob das gleiche Ergebnis auch im Wege einer dezentralen Koordination zu erreichen sei. Dieser Gedanke schlägt den Bogen zum Thema der nächsten Tagung des Arbeitskreises Steuergeschichte, die 2012 Steuergeschichte und die Situation der Europäischen Union zum Thema haben wird.¹

Konferenzübersicht:

Session I: Introduction

Andreas Their: Double Taxation and Federal Orders – Dogmatic Perspectives as Challenge

¹Nähere Informationen zur kommenden Tagung und auch zu dem 2011 bei Nomos in der Reihe „Steuerswissenschaftliche Schriften“ erscheinenden Band zur diesjährigen Tagung des Arbeitskreises Steuergeschichte finden Sie unter <<http://www.steuergeschichte.de>> (09.11.2010).

for Historical Sciences and Legal History

Session II: Systematic Approaches and Link-ups

Christian Waldhoff: Verstreubungen zwischen der Koordination dezentraler Besteuerungshoheiten und dem Finanzausgleich – verfassungsrechtliche Vorgaben

Emmanuel de Crouy Chanel: Citizenship and Tax Law in the 19th and 20th Centuries

Ekkehart Reimer: Anknüpfungsmerkmale der persönlichen Steuerpflicht in der einzelstaatlichen Gesetzgebung des Kaiserreichs

Session III: Federal and Federalistic Examples and Experiences in Interterritorial Tax Law

Bettina Oeser: Das Beispiel Deutschland

Michael Lang/Lisa Paterno: Die Vermeidung der Doppelbesteuerung in der föderalen Struktur Österreichs: Fragen zur Reichweite der Besteuerungshoheit am Beispiel des VfGH-Erkenntnis vom 17.12.1998, G 15/98, V 9/98 zur Ankündigungsabgabe auf Rundfunkwerbung

Daniel Rentzsch: Das Beispiel Schweiz

Danil Vinnitzky: The Historical Development of International Taxation in the Russian Federation (XIX-XX centuries)

Session IV: Initial Conditions of Interterritorial Tax Regimes

Mark Spoerer: Tax Competition in Historical Perspective

Sunita Jogarajan: 1815-1914 – Early Tax Treaties and the Conditions for Action

Session V: Mobility, Transnationality and the Impact of New Cultures of Knowledge

Holger Nehring: Wissenschaftliche Expertise und das Wissen über Steuern in Deutschland, c. 1870-c. 1920. Einige systematisch historische Überlegungen zur Doppelbesteuerung

Jakob Vogel: Internationale Organisationen – transnationale Experten: Historische Perspektiven für eine Geschichte der Doppelbesteuerungsabkommen

Tagungsbericht *Double Taxation and Federal Systems*. 22.07.2010-23.07.2010, Zürich, in: H-

Soz-u-Kult 18.11.2010.