Über den Ausbau des internationalen Doppelbesteuerungsverbots in der Nachkriegszeit auf dem Gebiete der Urkunden und Wertpapiere sowie bei Kartellen und Holdinggesellschaften mit Auslandsinteressen

Autor(en): **Elfenbein, Henri**

Objekttyp: **Article**

Zeitschrift: **Zeitschrift für schweizerisches Recht = Revue de droit suisse = Rivista di diritto svizzero = Revista da dretg svizzer : Halbband II. Referate und Mitteilungen des SJV**

Band (Jahr): **63 (1944)**

PDF erstellt am: **27.05.2024**

Persistenter Link: https://doi.org/10.5169/seals-896449

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.
Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.
Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

Ein Dienst der *ETH-Bibliothek*
ETH Zürich, Rämistrasse 101, 8092 Zürich, Schweiz, www.library.ethz.ch

http://www.e-periodica.ch

Über den Ausbau des internationalen Doppelbesteuerungsverbots in der Nachkriegszeit auf dem Gebiete der Urkunden und Wertpapiere sowie bei Kartellen und Holdinggesellschaften mit Auslandsinteressen.

Von Dr. jur. Dr. rer. pol. Henri Elfenbein,
ehem. Chargé de Cours in Florenz, Genf.

Dem internationalen Steuerrecht wird für die zukünftige Gestaltung der wirtschaftlichen Beziehungen eine wichtige Rolle zukommen. Wenn das Steuerrecht ein Schrittmacher der Autarkie war und durch strenge interne Vorschriften in weitgehendem Masse die Schrumpfung des internationalen Handels bedingte, so ist es andererseits auch imstande, durch eine klare Abgrenzung der territorialen Steuerhoheiten und durch Vorschriften zur Vermeidung der internationalen Doppel- und Mehrfachbesteuerung, in Verbindung mit einem Verbote der steuermässigen Diskrimination inländischer und ausländischer Steuersubjekte[1]), die Schrumpfung des zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehres wirksam zu bekämpfen. Dieser Tatsache kommt immer dann besondere Bedeutung zu, wenn eine fortschreitende Besserung und Vertiefung des internationalen Handels angestrebt werden soll[2]), denn die

[1]) Über die verschiedenen Formen der steuermässigen Diskrimination siehe Spitaler, A., Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, 1936, §§ 56—60, S. 213 ff.; vgl. auch Carroll, Mitchel B., in „Symposium on World Organization, Princeton, April 1941" (in International Conciliation, 1941, S. 627), der in diesem Zusammenhange auf die neueste nordamerikanische Steuerpraxis verweist, die eine empfindliche Diskrimination im Steuersatz zwischen inländischen und ausländischen Gesellschaften vorsieht.

[2]) Vgl. Rapport sur la Double Imposition, présenté au Comité Financier par les professeurs Einaudi, Bruins, Seligman et

Doppelbesteuerung ist ein ernstes Hindernis für den internationalen Wirtschaftsverkehr; sie führt zu einer Erschwerung des freien Kapitalverkehrs und wirkt folglich verkehrshemmend und zinserhöhend[3]). Der Abschluss eines umfangreichen Vertragswerkes zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung bei bestimmten Steuern war der erste Versuch, diese steuermässig bedingten Hemmungen des internationalen Handels zu beseitigen. Die bestehenden Abkommen betreffen aber gegenwärtig fast ausschliesslich Vermögens-, Einkommens- und Erbschaftssteuern. Je stärker jedoch die zwischenstaatlichen Bindungen werden sollen, um so entscheidender und auch gleichzeitig um so komplizierter wird das Problem der Besteuerung der zwischenstaatlichen Wirtschaftsbeziehungen werden. Das Vertragswerk zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung wird folglich in Zukunft auch auf weitere Steuern, als es bis heute der Fall war, ausgedehnt werden müssen, die für den Wirtschaftsverkehr nicht minder wichtig sind, aber gegenwärtig nur in beschränktestem Masse zwischenstaatlich geregelt sind. Hierher gehören Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Kapitalverkehrssteuern, bei Umsatzsteuern, bei Stempelabgaben und bei den verschiedenen sonstigen indirekten Steuern, die auf den Urkunden und Wertpapieren des

---

Sir Josiah Stamp (E. F. S. 73, F. 19), S. 1/19. Siehe ferner Rosendorff, R., Krisenverlängerung durch Doppelbesteuerung, in Wiener Wirtschaftswoche vom 11. Dezember 1935.

[3]) Loveday, A., der Leiter der Finanzsektion des Völkerbundes, bezeichnete, anlässlich der Sitzung des Steuerausschusses des IX. Kongresses der Internationalen Handelskammer, die Doppelbesteuerungen als „entraves sérieuses aux relations économiques internationales" (siehe den Rechenschaftsbericht in L'Economie Internationale, 1937, Nr. 7/8, S. 27). Ebenso spricht Carroll, M. B., a. a. O., von den „obstructive effects of double taxation on international trade".

Vgl. auch Wetter, H., Die internationale Doppelbesteuerung, insbesondere bei Erwerbsunternehmungen, 1939, S. 16 ff., der die einzelnen Aspekte der wirtschaftlichen Folgen der Doppelbesteuerung untersucht.

internationalen Handels, wie Wechsel, Checks, Kredit- und Frachturkunden, lasten[4]). Nicht minder nötig erscheint auch eine zwischenstaatliche Regelung im Hinblick auf die Besteuerung gewisser Gesellschaftsformen. Eine wirkliche Vermeidung der Doppelbesteuerung kann nur erreicht werden, wenn man die gesamte, die Steuerpflichtigen treffende Belastung berücksichtigt und alle Steuergruppen, die den Wirtschaftsverkehr treffen, in die zwischenstaatliche Regelung miteinbezieht[5]).

Die erwähnte Lücke im Vertragswerk zur Vermeidung der Doppelbesteuerung lässt sich übrigens durch die Ansicht des Regierungssachverständigenausschusses des Völkerbundes erklären. Dieser Ausschuss meinte, dass der Abschluss von Abkommen auf dem Gebiete der Vermögens-, Einkommens- und Erbschaftssteuern genüge, um die internationalen Doppelbesteuerungsquellen zu beseitigen und liess die Frage der Doppelbesteuerung bei anderen Steuerarten offen. Der Steuerausschuss des Völkerbundes beantragte aber schon ein Jahr später, in seiner ersten Sitzung, eine nähere Untersuchung dieser von den Regierungssachverständigen „offen gelassenen Fragen"[6]), die in

[4]) Das einzige Doppelbesteuerungsabkommen, das speziell für das Gebiet der Kapitalverkehrssteuer abgeschlossen wurde, ist das Abkommen zwischen dem Deutschen Reich und Danzig, vom 27. Juni 1929. Im Rahmen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der verschiedenen Steuergruppen, die auf den Urkunden und Wertpapieren des internationalen Handels lasten, kann man nur folgende Abkommen feststellen: Die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Deutschen Reich und Danzig auf dem Gebiete der Wechselsteuer (Abkommen vom 28. Januar 1928), auf dem Gebiete der Börsenumsatzsteuer (Abkommen vom 27. April 1928), auf dem Gebiete der Urkundensteuer (Abkommen vom 22. Juni 1936). Ein einziges weiteres Abkommen auf dem Gebiete der Wechselsteuer ist das Abkommen zwischen Danzig und Polen vom 8. Februar 1938.

[5]) Siehe Rosendorff, R., in: Rosendorff-Honggeler, Das internationale Steuerrecht des Erdballs, Bd. I., S. XXIV ff.

[6]) Comité Fiscal: Rapport au Conseil sur les travaux de la I^re^ Session du Comité, du 17 au 26 octobre 1929 (Veröffentlichung des Völkerbundes, C. 516. M. 175, 1929 II).

erster Linie die steuermässige Behandlung von Kapitalanlagen im Ausland betreffen[6a]). Anlässlich der weiteren Verhandlungen des Steuerausschusses wurden sie dann in folgende zwei Problemgruppen aufgespaltet: 1. Die Doppelbesteuerung der Urkunden und der Wertpapiere des internationalen Wirtschaftsverkehres[7]); und 2. Die Doppelbesteuerung der internationalen Kartelle und der Holdinggesellschaften mit Auslandsinteressen[8]).

Diese beiden Fragen, die bis heute noch keine genügende zwischenstaatliche Regelung gefunden haben, unterscheiden sich insofern von einander, als es sich bei der ersten Gruppe ausschliesslich um indirekte Steuern handelt, während die zweite Gruppe vorwiegend direkte Steuern umfasst. Beiden Fragengruppen aber ist gemeinsam, dass auf beiden Gebieten internationale Doppel- und Mehrfachbesteuerungen in erheblichem Masse nicht nur möglich sind, sondern auch tatsächlich vorkommen. Es dürfte deshalb von Interesse sein, die Sonderprobleme festzustellen, die die angeführten Fragen aufwerfen können und die, in Anbetracht ihrer Bedeutung für den zukünftigen internationalen Wirtschaftsverkehr, zwischenstaatliche Massnahmen zur Vermeidung der durch sie bedingten Doppelbesteuerungsquellen als wünschenswert erscheinen lassen.

* * *

[6a]) Vgl. „Notes sur les effets de la superposition des taxes sur les placements à l'étranger, préparées par Sir B. P. Blackett" (Veröffentlichung des Völkerbundes Nr. E. F. S. 16 A. 16).

[7]) Comité Fiscal: Rapport au Conseil sur les travaux de la III[e] Session du Comité, du 29 mai au 6 juin 1931 (Veröffentlichung des Völkerbundes, C. 415. M. 171, 1931 II A).

[8]) Comité Fiscal: Rapport au Conseil sur les travaux de la I[re] Session du Comité (a. a. O.) et de la II[e] Session du Comité, du 22 au 31 mai 1930 (Veröffentlichung des Völkerbundes, C. 340. M. 140, 1930 II).

1. Die Besteuerung der Urkunden und Wertpapiere des internationalen Wirtschaftsverkehres.

Die internationale Konferenz zur Vereinheitlichung des Wechsel- und Checkrechtes informierte den Steuerausschuss des Völkerbundes, dass ihr, anlässlich ihrer II. Tagung im März 1931, der folgende Vorschlag der Internationalen Handelskammer vorgelegt worden ist: „Les billets à ordre, lettres de change, chèques et connaissements devraient faire l'objet de conventions tendant à ce que les taxes ne soient perçues sur ces instruments que dans un seul pays, ou bien le pays d'émission ou bien le pays d'exécution (paiement pour les lettres de change et chèques; destination pour les connaissements)"[9]). Der Steuerausschuss unternahm es daraufhin, sich seinerseits Rechenschaft abzulegen, ob und in welchem Ausmass die fiskalischen Belastungen, die die Papiere des internationalen Handels treffen, eine Mehrfachbesteuerung zur Folge haben und inwieweit diese eventuelle Mehrfachbesteuerung die Freiheit des internationalen Handels gefährdet[10]).

Im allgemeinen kann gesagt werden, dass die Abwesenheit von Kollisionsnormen das Erscheinen von Mehrfachbesteuerung ermöglicht und begünstigt. Das trifft auch für den Fall der Steuern zu, die die Urkunden des internationalen Handels erfassen. Hier ist eine zwischenstaatliche Abgrenzung der Steuerhoheiten nicht vorhanden, denn die wenigen Ansätze einer Regelung auf diesem Gebiete betreffen ausschliesslich Abkommen, die de facto aufgehört haben, als Rechtsquelle zu bestehen. Gegen die grosse Steuerlast, die sich aus der Besteuerung der Einkünfte aus ausländischem Wertpapierbesitz durch mehrere

[9]) Zitiert im Rapport au Conseil sur les travaux de la III[e] session, a. a. O., Kap. VI.

[10]) „Le Comité fiscal, désireux de se rendre compte si les prélèvements fiscaux... qui frappent les instruments du commerce international, par la superposition des prélèvements nationaux, être, préjudiciables à la liberté des échanges commerciaux"; a. a. O. siehe Note 9.

Steuerhoheiten ergeben, gibt es nur in den seltensten Fällen einen Schutz. Dabei ist gerade das Gebiet der Wertpapier- und Couponbesteuerung eine der häufigsten Kollisionsquellen zwischen den verschiedenen Steuerhoheiten.

So besteht zum Beispiel trotz eines ausführlichen französisch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens[11]) auch weiterhin eine eindeutige Doppelbesteuerung der Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen hinsichtlich der Couponsteuer. Einkünfte, die einem französischen Aktionär aus der Beteiligung an einer schweizerischen Aktiengesellschaft oder einem schweizerischen Aktionär aus einem Besitz von Aktien einer französischen Aktiengesellschaft entstehen, unterliegen sowohl den nach der allgemeinen Gesetzgebung am Wohnsitz des Aktionärs geschuldeten direkten Steuern als auch den an der Quelle erhobenen Abzugssteuern. Trotzdem kann das Doppelbesteuerungsabkommen nicht zur Begründung irgendwelcher Rückerstattungsansprüche früher bei der Dividendenausschüttung in Abzug gebrachten Couponssteuern angerufen werden. Dieses Doppelbesteuerungsabkommen strebt nämlich ebenso wenig wie alle anderen Abkommen dieser Art, eine allumfassende Behebung aller Doppelbesteuerungsmöglichkeiten im Wirtschaftsverkehr an, sondern beschränkt sich vielmehr auf bestimmte Steuergruppen und Steuersubjekte. Diese Spezialisierung erwies sich übrigens in der Praxis als unbedingt richtig, denn jede Steuergruppe und jede Steuersubjektgruppe kann besondere, dieser Gruppe eigene Probleme stellen, die von einem allgemeinen Abkommen nicht befriedigend berücksichtigt werden können. So kommt es, dass das erwähnte Doppelbesteuerungsabkommen die Wertpapierdoppelbesteuerung bewusst nicht verhindert; dieses Abkommen bezweckt nur die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf

---

[11]) Convention conclue le 13 octobre 1937 entre la Suisse et la France en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts directs. (Recueil Officiel des Lois Fédérales, 55, 265.)

dem Gebiete der direkten Steuern, zu denen jedoch die Couponsteuer, als indirekte Steuer, nicht gehört[12]).

Die internationale Doppelbesteuerung bei Wertpapieren kann auf zwei Quellen zurückgeführt werden. Erstens die spezielle Steuergesetzgebung, die in den einzelnen Ländern die Besteuerung ausländischer Wertpapiere und Urkunden regelt, und zweitens die allgemeine interne Steuergesetzgebung, die die inländischen Wertpapiere erfasst, die aber als mögliche Kapitalanlage für Ausländer ebenfalls Doppelbesteuerungsmöglichkeiten im Hinblick auf die Steuergesetzgebung des Wohnsitzlandes des Gläubigers in sich bergen können. Hierher gehört u. a. die Stempelabgabe auf Wertpapiere und die ihnen gleichgestellten Urkunden (wie Aktien inländischer Aktiengesellschaften — besonders bedeutsam bei Tochtergesellschaften einer ausländischen Holding —, Obligationen, obligationsähnliche Wertpapiere, wie Urkunden über Miteigentumsrechte an ausländischen Wertpapieren, Anteilsrechte an Wertpapieren, sogenannte Zertifikate), auf Wechseln, wechselähnlichen Papieren, auf Checks, auf Frachturkunden usw.

---

[12]) Es ist darauf hinzuweisen, dass auch in anderen Ländern das Kapitaleinkommen im Abzugswege an der Quelle besteuert wird, auch wenn der Berechtigte im Ausland niedergelassen ist (vgl. die Verhandlungen des XXXIII. Deutschen Juristentages, Referat Dorn, S. 519). In Deutschland trifft das zu bei Zinsen von Hypothekenforderungen, bei Dividenden, bei Anleihezinsen und bei Einkünften aus Beteiligungen. In Grossbritannien bei Zinsen aus Schuldverschreibungen privater Betriebe und englischer Staats- und Gemeindeanleihen. In Italien bei grundbuchgesicherten Forderungen, bei Beteiligungen an Unternehmungen. Für Frankreich gilt, auf Grund des Gesetzes vom 29. Juni 1872 und des Dekretes vom 6. Dezember 1872 die Steuer „sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers" zwar als direkte Steuer im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens (Anlage I, lit. f). Indessen sieht Art. 9, § 3 des Abkommens vor, dass diese Steuer, soweit sie „im Abzugswege an der Quelle" bezogen wird, ohne Rücksicht auf den Wohnsitz des Gläubigers des Kapitalertrages erhoben werden kann.

So gibt es, um im Rahmen der eidgenössischen Stempelabgabe zu bleiben, neben der allgemeinen Regelung eine besondere Regelung der Stempelabgaben von ausländischen Wertpapieren, wobei es sich um von Ausländern ausgegebene Wertpapiere handelt, die in ihren wirtschaftlichen Funktionen den Obligationen, den Aktien oder den Stammkapitalanteilen und den Genusscheinen gleichkommen und auf dem Wege der öffentlichen Zeichnung in den inländischen Verkehr gesetzt werden (sogenannte Emissionsausgabe).

Der Kreis erweitert sich dadurch empfindlich, dass hier auch eine Reihe ausländischer Titel erfasst werden, die nicht Wertpapiere im streng rechtlichen Sinne sind, denn es wird nur auf die wirtschaftliche Funktion abgestellt.

Neben die Stempelabgabe bei der Inverkehrsetzung ausländischer Wertpapiere tritt die Umsatzabgabe, der alle entgeltlichen Rechtsgeschäfte zur Eigentumsübertragung von Wertpapieren unterliegen. Die Steuerpflichtigen sind die erwerbsmässigen Effektenhändler, aber auch die Holdinggesellschaften, die entweder die Beteiligung an anderen Unternehmungen zum Hauptzweck haben, oder deren Aktiven zu mehr als 50% aus Beteiligungen, Wertpapieren bestehen. Auch die Mitwirkung von Vertretern ausländischer Banken im Inland und die Vermittlung inländischer Banken für direkte Geschäfte zwischen ausländischen Banken und inländischen Käufern begründet die Abgabepflicht. Es genügt im Prinzip, dass eine Partei Inländer ist, um die Transaktion dem eidgenössischen Stempelsteuergesetz zu unterstellen.

Um sich eine Vorstellung von der Möglichkeit internationaler Doppelbesteuerungen zu machen, genügt es der schweizerischen Gesetzgebung, die Steuergesetzgebung eines anderen Landes auf dem gleichen Gebiete gegenüberzustellen, zum Beispiel das deutsche Wertpapiersteuerrecht.

Das deutsche Kapitalverkehrssteuergesetz[13]) entspricht in seinem Wesen als Wertpapiersteuer den eidgenössischen Stempelabgaben. Die deutsche Steuer ist von grosser Bedeutung für das internationale Steuerrecht, denn sie erfasst Geschäfte zwischen Inländern und Ausländern mit in- und ausländischen Wertpapieren und enthält besondere Vorschriften über Abstempelung, Einfuhr und Umtausch ausländischer Wertpapiere, über ausländische Banken und Auslandsgeschäfte mit Wertpapieren. Von besonderer Bedeutung ist die Steuerpflicht für Gesellschaftsrechte an ausländischen Kapitalgesellschaften, wobei unter solchen Gesellschaftsrechten Aktien, Anteilscheine, Genusscheine und Zertifikate verstanden werden. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang die Kapitalverkehrssteuerpflicht selbst inländischer Tochtergesellschaften ausländischer Kapitalgesellschaften (z. B. einer ausländischen Holding), und zwar auch dann, wenn diese Tochtergesellschaft, auf Grund der Organtheorie, für andere steuerliche Belange als Zweigniederlassung der ausländischen Gesellschaft behandelt wird. Diese grosse Reichweite des Gesetzes birgt natürlich besonders grosse Doppelbesteuerungsgefahren in sich. Auch im Hinblick auf die Definition der „ausländischen Aktien"[14]) als Steuerobjekt für die Wertpapiersteuer ist ein derart weiter Begriff angenommen worden, dass er den Kreis der Steuerpflichtigen und damit der Doppel-

---

[13]) Kapitalverkehrssteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (Reichsgesetzblatt 1934, I S. 1058), mit Änderungen.

[14]) Hiernach sind ausländische Aktien, Urkunden über die anteilsmässige Kapitalbeteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, bei der sich die Haftung des Eigentümers der Urkunde auf den Nennbetrag seiner Kapitalbeteiligung beschränkt, ohne dass er persönlich haftet. Diese weite Fassung war dazu bestimmt, alle Spielarten der englischen, nordamerikanischen und südafrikanischen Beteiligungspapiere einzubeziehen, wobei noch bedeutsam ist, dass es gar nicht darauf ankommt, dass die betreffende Gesellschaft eine juristische Person nach dem entsprechenden ausländischen Recht ist.

besteuerungsmöglichkeiten bedeutend weiter spannt als andere kontinentale Steuersysteme.

Die Börsenumsatzsteuer, die als dritte, ursprünglich selbständige Steuer, praktisch der Kapitalsteuer (neben der Gesellschaftssteuer und der Wertpapiersteuer) eingegliedert worden ist, entspricht im Wesen der eidgenössischen Umsatzabgabe auf Wertpapieren und erfasst, vom Standpunkt des internationalen Steuerrechtes gesehen, die Auslandsgeschäfte in Wertpapieren, wie Wertpapierleihe, Prolongationsgeschäfte, Kommissionsgeschäfte, Arbitragegeschäfte, Durchführung von Auslandsanleihen für inländische Schuldner.

Die Gegenüberstellung der grundlegenden Bestimmungen dieser zwei Steuergesetzgebungen auf dem Gebiete der Wertpapierbesteuerung lässt schon bei dieser summarischen Darstellung klar erkennen, wie sehr, auf Grund der Identität von Steuerobjekt, Steuersubjekt und Steuerart in diesen Steuergesetzgebungen, bei einem Wirtschaftsverkehr zwischen diesen Staaten, Doppelbesteuerungskonflikte auf diesem Gebiete beim heutigen Stand unmöglich vermieden werden können[15]).

Die Frage des Steuerausschusses des Völkerbundes, ob eine Mehrfachbesteuerung bei den Wertpapieren des internationalen Handels vorkommen kann und dadurch die Freiheit des internationalen Handels gefährdet wird, muss schon nach diesen knappen Überlegungen bejaht

---

[15]) Es handelt sich dabei gar nicht, wie bereits ausgeführt ist, um zufällige Lücken in den bestehenden Abkommen, die in der Praxis offensichtlich geworden wären; ganz abgesehen davon, dass es nur eine verschwindend geringe Anzahl von Abkommen auf dem Gebiete der indirekten Steuern gibt (die Erbschaftssteuer ausgenommen), geht die bewusste Ausserachtlassung auch aus den Steuerkatalogen einzelner Abkommen hervor. So sieht das deutsch-schweizerische Abkommen unter den deutschen Steuern die Kapitalverkehrssteuer nicht vor. Das besagt, dass die eventuell eintretende Doppelbesteuerung auf dem Gebiete dieser Steuer nicht berücksichtigt werden soll.

werden[16]). Die so entstehenden Hindernisse für die Weltwirtschaft können nur durch die Vorbereitung und Annahme spezieller Doppelbesteuerungsabkommen vermieden bzw. beseitigt werden.

2. Die Besteuerung der Holdinggesellschaften mit Auslandsverflechtungen und der internationalen Kartelle.

Wenn der Gewinn einer Aktiengesellschaft sowohl als Gesellschaftsertrag von der Ertragssteuer als auch (in der Form der zu verteilenden Dividenden) als persönliches Einkommen in der Hand des Aktionärs erfasst wird, wird von einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung gesprochen, die als solche von einer Reihe von Steuergesetzgebungen als zulässig betrachtet wird[17]).

Die Folgen dieser Doppelbesteuerung sind von besonderer Schwere für die Muttergesellschaften (Holdinggesellschaften), denn das gleiche Steuerobjekt unterliegt hier nicht nur einer doppelten, sondern oft einer dreifachen Besteuerung, und zwar erstens in den Händen der Tochtergesell-

---

[16]) Vgl. Dorn, H., Welche Grundsätze empfehlen sich für das internationale Vertragsrecht zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung bei Einzelpersonen und Körperschaften. Sonderabdruck aus den Verhandlungen des XXXIII. Juristentages, 1925, S. 17: „Grosse Gesichtspunkte der Weltwirtschaft fordern Milderung oder Beseitigung der Doppelbesteuerung. ... Grundsätzlich wird daher... der Weg des Staatsvertrages als gegeben angesehen werden können, um die schweren wirtschaftlichen Nachteile der Doppelbesteuerung zu bekämpfen. Der Weg der Staatsverträge muss beschritten werden." (Gesperrt bei Dorn.)

[17]) In Grossbritannien ist die Doppelbesteuerung unbedingt verboten, selbst die wirtschaftliche Doppelbesteuerung zwischen AG. und Aktionär. Vgl. auch die Rolle des „Dominion Income Tax Relief", das diese Doppelbesteuerung innerhalb des British Commonwealth ausschliesst. In Frankreich haben die neuesten Änderungen (modifications aux art. 153 et 154 du Code Fiscal des valeurs mobilières, J. O. du 23 février 1943) den Aktionären der französischen Holdinggesellschaften eine steuerliche Regelung gewährt, die prinzipiell dem deutschen Schachtelprivileg entspricht.

schaft, dann in den Händen der Muttergesellschaft, als Aktionärin der Tochtergesellschaft, und schliesslich in den Händen des Aktionärs der Muttergesellschaft bzw. der Holding. Ganz abgesehen von den Hilfsholdinggesellschaften und den Finanzierungsgesellschaften, die eventuell noch dazwischengeschaltet sind — die ersten zwischen der Holdinggesellschaft oder Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft und die zweiten zwischen der Holdinggesellschaft und dem Aktionär — beides Einschaltungen, die eine zusätzliche weitere Häufung der Steuerlasten bedingen —, stellt sich die Lage folgendermassen dar: Die Tochtergesellschaft (Betriebsgesellschaft) und die Muttergesellschaft werden nach den für Aktiengesellschaften geltenden Bestimmungen (oder je nach ihrer Struktur nach dem entsprechenden Gesellschaftssteuerrecht) besteuert, während der Aktionär als physische Person erfasst wird. Im Gegensatz jedoch zum Verhältnis, das zwischen einer gewöhnlichen Aktiengesellschaft und ihrem physischen Aktionär besteht, ist es hier, wo der Aktionär wieder eine juristische Person ist, unmöglich, die Identität zu bestreiten, die zwischen dem Steuerobjekt in den Händen der Tochtergesellschaft und dem in den Händen der Muttergesellschaft besteht, denn der Reingewinn, der in den Händen der Tochtergesellschaft besteuert wird, ist ein Teil des Reingewinnes der Muttergesellschaft, der seinerseits nochmals nach den gleichen Prinzipien besteuert wird[17a]).

Es ist nicht uninteressant, auf den Grund dieser vielfachen Besteuerung hinzuweisen. Ein bedeutender Teil der Auslandsanlagen hat seit langer Zeit die Form von Niederlassungen der Hauptgesellschaft angenommen, und diese Formen wurden steuerrechtlich in den verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen als „Betriebsstätten" er-

[17a]) Vgl. den sehr aufschlussreichen Aufsatz von R. de Salis, L'imposition de la société à participations industrielles et de son actionnaire, in Die schweizer. Aktiengesellschaft, 1942/1943 S. 164 ff. und S. 202 ff.

fasst und durch entsprechende Steuerausscheidung in dem Sinne geregelt, dass prinzipiell vermieden wird, den Ertrag der Gesellschaft und ihrer Betriebsstätten für eine gleiche Steuer bei einem gleichen Steuerobjekt mehrfach zu erfassen.

Die organisatorische Entwicklung des Gesellschaftswesens hat aber zu einer schrittweisen Fortentwicklung von der abhängigen „Betriebsstätte" zur formell unabhängigen Tochtergesellschaft geführt[18]). Diese Entwicklung war von einer Weiterbildung der Hauptgesellschaft vom rein industriellen Unternehmen über die Zwischenstufe der gemischten Gesellschaft (Betriebs- und Beteiligungsgesellschaft) zur reinen Holdinggesellschaft begleitet, die durch die notwendige administrative und technische Organisation grosser industrieller Unternehmungszusammenfassungen bedingt war, nachdem eine finanzielle Zentralisierung im Interesse der Unternehmungszusammenfassung selbst zu liegen schien[19]). Diese Entwicklung gestattet aber nicht die Annahme, dass die formelle Umwandlung der abhängigen Auslandsbetriebe aus der Form einer Niederlassung in die Form einer formell unabhängigen Tochtergesellschaft, die finanzielle und steuerliche Leistungsfähigkeit der Hauptgesellschaft, die zur Muttergesell-

---

[18]) Das war auch entscheidend für die Beibehaltung des Schachtelprivilegs in Deutschland. Es wäre unmöglich gewesen, rechtlich die Unternehmungsverflechtungen zu unterbinden, ohne dass das im Gegenteil zur formellen Fusion und damit zur Schaffung von Monstregesellschaften geführt hätte. Vgl. Kennerknecht, A., Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz, Note 2 zu § 9.

[19]) Diesen Überlegungen trägt übrigens Artikel 6 des Entwurfes des Steuerausschusses Rechnung (als Verwertung der Anregungen des Kapitels 12 des Bandes IV der Völkerbundpublikationen zur Besteuerung der ausländischen Betriebe (Carroll, M. B., Méthodes de ventilation des revenus imposables. C. 425 [b] M. 217 [b] 1933, II A. 20), der in der Sitzung vom Juni 1933 ausgearbeitet wurde und die Verschmelzung des Reinertrages von Tochter- und Muttergesellschaft verwirft, indem er die unabhängige Existenz der Tochtergesellschaft bestätigt.

schaft wird, gesteigert hat und deshalb die entstehende Doppelbesteuerung rechtfertigt, die bei Betriebsstätten durch die bestehenden Abkommen in grösstem Ausmasse behoben wird. Diese Feststellung gilt für die verschiedenen Formen, die eine Muttergesellschaft annehmen kann[20]). Das Prinzip bleibt das gleiche, sei es, dass es sich um eine industrielle Beteiligung einer Gesellschaft handelt, die selbst weiter ein Betriebsunternehmen bleibt (industrielle Holding), sei es, dass es sich um eine reine Holdinggesellschaft handelt, deren ausschliesslicher Zweck die Beteiligung an einer Reihe von Gesellschaften ist. Das Betriebsergebnis und das Kapital der Tochtergesellschaft ist identisch mit der Dividende und den Aktien in den Händen der Muttergesellschaft. Die steuerliche Leistungsfähigkeit ist durch die formelle Verselbständigung der Niederlassungen nicht verändert. In diesem Sinne hat auch, für schweizerische Belange, das Bundesgericht in einem berühmt gewordenen Entscheid Stellung genommen[21]). Diesen Überlegungen verdanken schliesslich auch die den Holdinggesellschaften zugestandenen Erleichterungen ihre Entstehung. Man kann hier für verschiedene schweizerische Kantone von einem Holdingprivileg sprechen, während zum Beispiel im deutschen Steuerrecht das Schachtelprivileg[22]) der Milderung der Doppelbesteuerung bei wirt-

[20]) Joss, R., Konzernrechtsfragen im deutschen und schweizerischen Recht, 1935, S. 35 ff. Lauchenauer, A., Die Holding Company, 1924, S. 20 ff., 111 ff. Naegeli, E., Die Doppelgesellschaft, 1936, S. 210 ff.

[21]) Entscheid des Bundesgerichts vom 27. Juni 1919 i. S. „Columbus": „Die erörterte Struktur und Funktion der Holding Company lässt es wohl steuerpolitisch geboten erscheinen, sie im Steuerrecht nicht den primären Aktiengesellschaften gleichzustellen, sondern ihr eine privilegierte Stellung einzuräumen, die dem Umstand Rechnung trägt, dass materiell ihr Kapital und ihr Ertrag schon durch die Besteuerung der unter ihrer Kontrolle stehenden primären Gesellschaften erfasst werden." (BGE 45 I 200.)

[22]) Für schweizerische Belange siehe C. Higy, Besteuerung der Holdinggesellschaften in der Schweiz, in Die schweizerische

schaftlicher Verflechtung von Kapitalgesellschaften dient, indem es der organischen Zusammengehörigkeit von Mutter- und Tochtergesellschaft trotz der formell-rechtlichen Unabhängigkeit Rechnung trägt. Diese Privilegien sind aber zum Teil nur für innerstaatliche Notwendigkeiten berechnet und nur innerhalb dieses Rahmens wirksam. So hat das deutsche Schachtelprivileg zur Voraussetzung, dass sowohl die Obergesellschaft, die die Anteile der anderen Gesellschaft besitzt, wie die letztere Gesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig sind. Das Schachtelprivileg kann folglich auf internationale Verflechtungen keine Anwendung finden[23]).

In den letzten Jahren kann überdies in Steuerfragen ein immer stärkeres Abgleiten vom Empfängerprinzip zum Quellenprinzip festgestellt werden. Gerade für Holdinggesellschaften mit Auslandsverflechtungen und -interessen ist aber die Quellenbesteuerung von besonderem Gewicht[24]). Quellensteuern werden von der Steuerbehörde des Sitzlandes des Schuldners von einer Reihe von Leistungen erhoben, wie Dividenden, Tantiemen, Zinsen, Kommissionszahlungen, Entschädigungen für technische und kaufmännische Hilfe, die für einen ausländischen

---

Aktiengesellschaft, 1932/1933, S. 61 ff.; B. Zaech, Das Verbot der Doppelbesteuerung in bezug auf die juristischen Personen und Gesellschaften, 1941, S. 124. — Über die Rechtslage in Deutschland siehe Hausmann, F., Organtheorie und Filialtheorie im deutschen und internationalen Steuerrecht, in Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1931, S. 414, 430 ff.

[23]) Rosendorff-Henggeler, Das internationale Steuerrecht des Erdballs, Bd. I. De. S. 91.

[24]) Die Erhebung der direkten Steuern durch Abzug bei Dividenden, Obligationen wird vom deutsch-schweizerischen Abkommen (Art. 6, Abs. 2) und vom französisch-schweizerischen Abkommen (Art. 9, Abs. 3) gestattet. Siehe dazu Kohli, R., Der deutsche Steuerabzug und das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, Archiv für schweizerisches Abgaberecht, IV, 1935, S. 57/58; Botschaft des schweizerischen Bundesrates an die Bundesversammlung, vom 19. Januar 1932, über die Genehmigung des Abkommens mit Deutschland.

Gläubiger bestimmt sind. Diese Zahlungen, gemindert durch den Abzug der durch die Quellenbesteuerung erhobenen Beträge, werden dann neuerdings von den Steuerbehörden des Sitzlandes des Gläubigers als dessen Ertrag erfasst, denn der letztere muss diese Einkünfte in seine Gewinn- und Verlustrechnung einstellen.

Es handelt sich also nicht mehr um eine Häufung von Steuerlasten, sondern um eine Doppelbesteuerung im engeren Sinne. Gegen diese Doppelbesteuerung gibt es keinen anderen Schutz als den Abschluss von Abkommen, die besonders auf die Holdinggesellschaft und ihre Sonderprobleme abstellen, bzw. die Erweiterung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen durch die Einfügung von Spezialbestimmungen, die den Schwierigkeiten dieser besonderen Form der wirtschaftlichen Verflechtung von Kapitalgesellschaften Rechnung tragen[25]).

Die aufgezeigten wichtigsten Aspekte der internationalen Holdingbesteuerung, denen sich wichtige Detailfragen anfügen, deren eingehende Darstellung aber nicht hieher gehören kann[26]), beweisen die grosse Bedeutung,

---

[25]) Diese Erweiterung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen erscheint um so gerechtfertigter, als das „Holdingprinzip" im Rahmen der Verflechtung der Kapitalgesellschaften immer grössere Bedeutung annimmt. Dieser Tatsache trägt u. a. in interner Hinsicht die schweizerische Steuerpraxis Rechnung, indem die Gewährung des Holdingprivilegs, das früher nur Gesellschaften zugestanden wurde, deren ausschliesslicher oder hauptsächlicher Zweck die Beteiligungen an anderen Unternehmungen war, heute nicht mehr davon abhängig gemacht wird. In den Genuss der Steuererleichterung treten vielmahr alle Gesellschaften, für den Ertrag ihrer Beteiligungen, sofern ihnen diese einen massgebenden Einfluss auf die betreffende Unternehmung beschaffen. (Vgl. dazu Siegrist, Internationale Doppelbesteuerung nach dem Wehrsteuerbeschluss und dem zürcherischen Steuergesetz, Die Schweiz. Aktiengesellschaft, 1941/42, S. 146 ff.).

[26]) Zu den wichtigsten Detailfragen gehören in erster Linie: 1. Die Frage des steuerbaren Ertrages und seiner Berechnung (über die Gefahren einer Berechnung nach dem Rohgewinn für industrielle Holdinggesellschaften, vgl. Siegrist, a. a. O.); 2. Die

die dieser offen gelassenen Frage der Besteuerung der internationalen Verflechtungen von Kapitalgesellschaften[27]) zukommt.

Frage der Besteuerung resp. der Abzugsfähigkeit anderer Leistungen als Unkosten (von Bedeutung im internationalen Steuerrecht, im Verkehr einer Tochtergesellschaft mit ihrer Muttergesellschaft, wenn es sich um Leistungen handelt, die nicht Zahlungen aus dem Reingewinn sind. Jede derartige Zahlung vermindert natürlich den steuerpflichtigen Reinertrag, soweit es sich um zulässige Unkosten handelt, bei der Tochtergesellschaft. Die konkurrierende Steuerbehörde versucht andererseits in manchen Fällen eine Reihe dieser Leistungen [Kommissionsgebühren, Lizenzgebühren usw.] wieder dem Reingewinn der ausländischen Tochtergesellschaft einzuverleiben und indem sie sie organtheoretisch als Niederlassung der Muttergesellschaft betrachtet, diesen erhöhten Reingewinn steuerlich in seiner ganzen Höhe zu erfassen); 3. Die Frage der Aufteilungsgrundsätze, die deshalb bedeutsam ist, weil selbst eine vollkommene Angleichung von Tochtergesellschaft und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht solange wertlos wäre, solange nicht genaue Aufteilungsgrundsätze ebenfalls vertraglich festgelegt werden würden unter Berücksichtigung der Besonderheiten der Holdinggesellschaft und unter Auswertung der innerstaatlichen Erfahrungen auf diesem Gebiete.

[27]) In der vorliegenden Darstellung wurde der Holding deshalb eine besondere Stellung eingeräumt, weil ihr unter den Organisationsformen der Kapitalgesellschaftsverflechtungen eine führende Stellung zukommt und die Fragen, die sie aufwirft, auch bei den anderen Formen der Zusammenschlüsse Geltung haben. Der Begriff der Holding ist u. E. weit zu fassen. Begriffe wie Kapitalanlagegesellschaften (Investment-Trust), Effektenübernahme- und Kontrollgesellschaften sind nur Unterbegriffe des Sammelbegriffes: Holdinggesellschaft.

Auch bei den eigentlichen Rechtsgebilden der Unternehmungszusammenfassungen kommt der Holdinggesellschaft eine grosse Bedeutung zu, u. a. als Treuhänder- und Verwaltungsgesellschaft im Rahmen der verschiedenen Konzernformen (über die Rolle der Holding innerhalb des Konzerns: Hausmann, F., im Zentralblatt für Handelsrecht, 1931, S. 369 ff.; Rosendorff, R., Wesen und Besonderheiten der Konzernbildung, insbesondere der Holdinggesellschaften in der Schweiz, 1933).

Steuerlich relevant auf dem Gebiete der Unternehmungszusammenfassungen ist ferner die Verknüpfung einer einfachen Gesellschaft mit einer juristischen Person (meist Aktiengesell-

Die Äusserung des Steuerausschusses des Völkerbundes, dass die Doppelbesteuerung solange nicht vermieden werden wird, solange die Frage der Doppelbesteuerung bei Holdinggesellschaften — eine der wichtigsten Ursachen der internationalen Doppelbesteuerung — nicht gelöst werden wird[28]), gewinnt an Tragweite, wenn man die überraschende Entwicklung der Holdinggesellschaft im letzten Jahrzehnt in Erwägung zieht.

* * *

Die beiden behandelten Fragen erschöpfen nicht die Kollisionsmöglichkeiten, die im internationalen Verkehr zu aktuellen oder virtuellen Doppelbesteuerungen führen. In den Rahmen der, unter diesem Gesichtspunkte, wichtigen Steuern gehört auch die Umsatzsteuer.

---

schaft) in der Form der Doppelgesellschaft (vgl. Wolff, R., Die Rechtsgrundlagen der internationalen Kartelle, 1929), die die verschiedensten Formen annehmen kann (vgl. Naegeli, Die Doppelgesellschaft als rechtliche Organisationsform der Kartelle, Konzerne und anderer Unternehmerzusammenschlüsse nach deutschem und schweizerischem Recht, 1936, Bd. I u. II), die eine Reihe von Steuerproblemen aufwirft (vgl. z. B. Schultze-Schlutius, H. G., Syndikat und Steuer, in Steuer und Wirtschaft, in Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1932, S. 743 f.; Zum Steuerproblem der Kartelle usw., Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1933, S. 311 ff., 338 ff.). — Mit zunehmender Festigung der internationalen Zusammenschlüsse gewinnt die Doppelgesellschaft immer mehr an Bedeutung. Die Zahl der internationalen Doppelgesellschaften als Exponenten einer ganzen Reihe internationaler Unternehmungszusammenschlüsse ist heute schon beachtlich. Damit aber entsteht eine neue Gruppe von zwischenstaatlichen Steuerfragen und Konfliktsmöglichkeiten auf dem Gebiete der Kapitalgesellschaftsverflechtungen.

[28]) „Aussi longtemps qu'elle ne sera point résolue, une des causes principales de double imposition continuera d'exister" (Rapport au Conseil sur les travaux de la II[e] Session du Comité Fiscal, a. a. O.).

Im Jahre 1928 wurde, anlässlich der Tagung der Regierungssachverständigen in Genf, zum ersten Male in diesem Rahmen die Frage aufgeworfen, ob es nicht ratsam wäre, die Massnahmen, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen werden, auch auf die Umsatzsteuer auszudehnen[29]).

Die Praxis hat diesen Anregungen nur in beschränktem Masse Rechnung getragen, und ebenso wie bei den anderen indirekten Steuern (die Erbschaftssteuern ausgenommen) sind bis jetzt nur wenige Abkommen, die der Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Umsatzsteuern gewidmet sind, abgeschlossen worden[30]). Dabei trifft die Umsatzsteuer, obwohl sie an und für sich eine indirekte Steuer ist, den gesamten Wirtschaftsverkehr und hat ihre besondere Bedeutung für das internationale Steuerrecht bei Ein- und Ausfuhrgeschäften[31]), bei Werklieferungen ins Ausland

---

[29]) Rapport au Conseil sur les travaux de la III[e] Session du Comité Fiscal, a. a. O. Chap. VII.

[30]) Für den Fall der Umsatzsteuer wurden folgende Abkommen abgeschlossen: Abkommen zwischen Belgien und Frankreich, vom 18. Juni 1932; zwischen Frankreich und Italien, vom 3. Oktober 1932 und zwischen Frankreich und Luxemburg, vom 30. November 1933.

[31]) Siehe zur Frage der Umsatzsteuer beim Warenexport: Erlass des Reichsmin. der Finanzen S. 4135—36 III, vom 17. Juni 1942 (Reichssteuerblatt, 1943, S. 505); Erlass des Reichsmin. der Finanzen S. 4127—22 III/Z 2326—4 III, vom 27. März 1940 (Reichssteuerblatt, 1940, S. 365). — Schweizerischerseits erfasst das Umsatzsteuergesetz vom 29. Juli 1941 (französischer Text: Recueil Officiel des Lois fédérales, abgekürzt: RO 57 821) in den Artikeln 44—53 den Warenimport (siehe dazu die Verordnung vom 30. Juli 1941 — RO 57, 874 — vom 22. September 1941 — RO 57, 1104 — vom 1. Dezember 1941 — RO 57, 1424). Vgl. auch die Veröffentlichung der Zollverwaltung vom 18. September 1941 (französischer Text in Feuille Fédérale, 1941, S. 767/768 über die Erhebung der Umsatzsteuer beim Warenimport). — Frankreich hat schon frühzeitig die hemmenden Einflüsse der Umsatzsteuer auf den internationalen Handelsverkehr erfasst und mit Gesetz vom 10. März 1934 eine Reihe von Abkommen über die Befreiung der Importeure abgeschlossen (vgl. Note 1 zur Landes-

usw. Die Umsatzsteuer kann überdies auch Probleme bei den verschiedenen Gesellschaftszusammenschlüssen, die im zwischenstaatlichen Verkehr durch ihre Auslandsverflechtungen von Bedeutung sind, aufwerfen[32]).

Selbst Dorn, der bei der Umsatzsteuer keine Möglichkeit einer echten internationalen Doppelbesteuerung sieht, meint doch: „Ist es hier auch nicht eine echte Doppelbesteuerung, so wäre naturgemäss auch hier die Behebung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten mehrfacher Versteuerung, die Schaffung grösserer Freizügigkeit erwünscht. Die für das Gebiet der Umsatzsteuer aufzustellenden Doppelbesteuerungsgrundsätze bedürfen selbständiger und eingehender Prüfung"[33]).

Eine letzte Gruppe von Steuern schliesslich[34]), die zwar nicht bei den Sitzungen des Steuerausschusses des Völkerbundes erörtert werden konnten, die aber gegenwärtig eine zusätzliche internationale Mehrbelastung, die in vielen Fällen zur internationalen Doppelbesteuerung im rechtlichen Sinne führt, bedingen, ist die Gruppe der Kriegssteuern. Dabei sind sie im Grunde steuerrechtlich keine neuen Kategorien, sondern stellen ein zum bestehenden Steuersystem mehr oder weniger paralleles Steuersystem auf. So ist z. B. die eidgenössische Wehrsteuer eine richtige allgemeine Einkommens- und Vermögenssteuer, während die eidgenössische Warenumsatzsteuer, obwohl eine Kriegssteuer, wesensgleich ist mit den in anderen Ländern nor-

---

tabelle: Frankreich, bei Rosendorff-Henggeler, Das internationale Steuerrecht des Erdballs, Bd. III).

[32]) So werden in der deutschen Steuerpraxis die Umsätze innerhalb eines Koordinationskonzerns der Umsatzsteuer unterworfen, im Gegensatz zu den Subordinationskonzernen, die von dieser Steuer befreit sind (RFH. 9. Dezember 1924, Bd. 15, S. 136, RFH. 23. April 1926, Reichssteuerblatt 1926, S. 235, RFH. 14. Dezember 1935, Bd. 18 S. 75).

[33]) Dorn, H., a. a. O., S. 46/47.

[34]) Das Gesagte gilt, sofern man von den Doppelbesteuerungsquellen bei Erfindungen, beim Markenschutz und bei den Urheberrechten absieht.

malerweise vorhandenen Umsatzsteuern (z. B. die deutsche Umsatzsteuer). Sie können demgemäss zusätzliche internationale Doppelbesteuerungen hervorrufen, die nicht immer von den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen erfasst werden, weil nicht alle Abkommen einen so elastischen Steuerkatalog enthalten wie z. B. das schweizerisch-deutsche Abkommen, bei dem, bei einer etwas extensiven Auslegung, alle Kriegssteuern, schweizerseits zumindest, einbezogen werden können (Schlussprotokoll zu Art. 1).

Wenn es noch eines Beweises bedürfte, dass auch auf dem Gebiete der Kriegssteuern internationale Doppelbesteuerungen möglich sind, dann kann auf die eidgenössische Kriegsgewinnsteuer verwiesen werden, bei der eine regelrechte internationale Doppelbesteuerung bis zum 18. November 1941 bestand, als durch einen Bundesratsbeschluss schweizerseits diese internationale Doppelbesteuerungsmöglichkeit ausgeschlossen worden ist[35]). Andererseits besteht bei der eidgenössischen an der Quelle erhobenen Wehrsteuer eine Doppelbesteuerungsmöglichkeit bei Zinsen, Renten und Gewinnanteilen aus ausländischen Wertpapieren, die den Inhabern inländischer Trustzertifikate zufallen.

Selbst wenn den Kriegssteuern in allen Ländern ein temporärer Charakter nicht abgesprochen werden kann, so lehrt doch die Erfahrung nach dem ersten Weltkrieg, dass gewisse Kriegssteuern (wie die eidgenössische Kriegssteuer) noch 10—15 Jahre nach Kriegsende weiter bestanden[36]), um die aufgelaufenen Ausgaben zu decken. Die gleiche Tendenz lässt sich auch schon bei den gegen-

[35]) Arrêté du Conseil Fédéral modifiant les prescriptions relatives à l'impôt sur les bénéfices de guerre, du 18 novembre 1941, Recueil Officiel des Lois fédérales, 57, S. 1324. Vgl. Henggeler, J., Verschärfte Besteuerung der Kriegsgewinne, in Die schweizerische Aktiengesellschaft, 1941/1942, S. 74; siehe auch den Artikel von Brunner, A., Abänderung der Vorschriften über die eidg. Kriegsgewinnsteuer, ebenda S. 161 ff., S. 181 ff., S. 209 ff.; besonders S. 214.

[36]) Die Eidg. Kriegssteuer war bis Ende 1932 in Kraft.

wärtigen Kriegssteuern feststellen, die zum Teil schon, sofern es sich um schweizerische Kriegssteuern handelt, ihre Gültigkeit bis zum Jahre 1949 ausgedehnt haben[37]). Das lässt darauf schliessen, dass auch nach diesem Kriege die Gruppe der Kriegssteuern lange Zeit in die Friedensperiode hineinreichen dürften und dabei gerade die entscheidende Periode des Wiederaufbaubeginnes der internationalen Wirtschaftsbeziehungen treffen werden, sofern nicht auch ihre Auswirkungen durch Abkommen aufgehoben werden.

---

[37]) Art. 1 de l'Arrêté du Conseil Fédéral instituant un impôt sur le chiffre d'affaires, du 29 juillet 1941 (RO 57, p. 821) in der Fassung des: Arrêté du Conseil Fédéral modifiant l'arrêté du Conseil Fédéral, du 20 novembre 1942 (RO 58, p. 1088). Siehe auch: Arrêté du Conseil Fédéral modifiant l'arrêté relatif à l'impôt pour la défense nationale, du 20 novembre 1942 (RO 58, p. 1075).