

worden <sup>1)</sup>, und zwar in Verfolg einer durch brasilianisches Dekret vom 30. Dezember 1935 <sup>2)</sup> angekündigten Neuordnung der brasilianischen Handelspolitik, zu deren Durchführung sämtliche, mit etwa 40 verschiedenen Nationen abgeschlossenen Meistbegünstigungsabkommen, die eine Erschwerung der brasilianischen Ausfuhr durch Zölle, Kontingente und andere Handelsschranken zulassen, gekündigt werden sollen. Ausgenommen bleiben die nach dem 1. Januar 1934 abgeschlossenen Abkommen, zu denen insbesondere der *Handelsvertrag* mit den *Vereinigten Staaten von Amerika* vom 2. Februar 1935 <sup>3)</sup> gehört, der am 1. Januar 1936 in Kraft getreten ist. Die angekündigte »Vereinheitlichung und Systematisierung der Handelsabkommen« soll im wesentlichen nach dem Muster dieses Vertrages erfolgen. In erster Linie wird eine vertragliche Bindung der auf die brasilianischen Haupterzeugnisse gelegten Zölle und eine Sicherung gegen willkürliche Festlegung der Einfuhrkontingente erstrebt <sup>4)</sup>.

#### IV. Doppelbesteuerungsverträge

Das am 25. September 1935 zwischen dem *Deutschen Reich* und *Finnland* unterzeichnete, am 31. Dezember 1935 ratifizierte und am 1. Januar 1936 in Kraft getretene *Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern* <sup>5)</sup> stimmt in der Mehrzahl seiner Vorschriften wörtlich mit dem zwischen dem *Deutschen Reich* und *Schweden* am 25. April 1928 abgeschlossenen Abkommen <sup>6)</sup> überein, das wiederum im wesentlichen auf denselben Grundsätzen beruht, die in den übrigen, sowohl vom Deutschen Reich wie von Schweden bisher abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen niedergelegt sind <sup>7)</sup>.

<sup>1)</sup> RGBl. II 1936, S. 106.

<sup>2)</sup> Diario Oficial vom 3. I. 1936, S. 101.

<sup>3)</sup> Diario Oficial vom 2. 12. 1935, S. 26186; Executive Agreement Series Nr. 82; vgl. diese Zeitschr. Bd. V, S. 404.

<sup>4)</sup> Der *französisch-brasilianische Handelsvertrag* vom 11. 5. 1934 ist durch einen *Notenwechsel* vom 4. 3. 1936 (Journal Officiel 1936, S. 2948) ergänzt worden, der den wichtigsten brasilianischen Forderungen bis zu dem in Aussicht genommenen Abschluß eines neuen Handelsvertrages Rechnung trägt.

<sup>5)</sup> RGBl. II 1936, S. 28; Finlands Författningssamlings Fördragsserie 1936 Nr. 2.

<sup>6)</sup> RGBl. II 1928, S. 521; Martens, 3 N. R. G. XXXI, 212.

<sup>7)</sup> Das Deutsche Reich hat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern bisher Abkommen geschlossen mit der *Tschechoslowakei* am 31. 12. 1921 (RGBl. II 1923, S. 70), mit *Österreich* am 23. 5. 1922 (RGBl. II 1923, S. 90), mit *Ungarn* am 6. 11. 1923 (RGBl. II 1925, S. 641), mit *Italien* am 31. 10. 1925 (RGBl. II 1925, S. 1146) und mit der *Schweiz* am 15. 7. 1931 und am 11. 1. 1934 (RGBl. II 1934, S. 37).

Schweden hat auf demselben Gebiet bisher außer mit Deutschland Abkommen geschlossen mit *Finnland* am 16. 3. 1931 (Sveriges öfverenskommelser med främmande makter 1931 Nr. 5; Finlands Författningssamling 1931 Nr. 2), mit *Dänemark* am 6. 5. 1932

Die Grundsätze des Abkommens, in dessen Art. 1 der Begriff der direkten Steuern festgelegt wird und die wichtigsten direkten Steuern aufgezählt werden<sup>1)</sup>, lassen sich kurz wie folgt wiedergeben:

Steuern aus Einkünften aus unbeweglichem Vermögen<sup>2)</sup> werden nur in dem Staat erhoben, in dem sich die Liegenschaft befindet (Art. 2 Abs. 1); Einkünfte aus dem Betrieb von Unternehmungen der Seeschifffahrt und der Luftfahrt werden nur in dem Staat besteuert, in dem sich der Ort der Leitung des Unternehmens befindet (Art. 4), Einkünfte aus einem anderen Handels-, Industrie- oder Gewerbebetrieb werden in dem Staat besteuert, in dem das Unternehmen seine Betriebsstätte hat (Art. 3 Abs. 1)<sup>3)</sup>. Einkünfte aus freien Berufen<sup>4)</sup> werden nur in dem Staat besteuert, in dem die Berufstätigkeit einen festen Mittelpunkt hat, Einkünfte aus Arbeit in dem Staat, in dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit ausgeübt wird, aus der die Einkünfte herrühren (Art. 5). Bestehen die Einkünfte in Bezügen vom Staat oder anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, so werden sie nur in dem Staat besteuert, in dem der Schuldner seinen Sitz hat (Art. 6). Einkünfte aus Tantiemen werden nur in dem Staat besteuert, in dem sich der Ort der Leitung des die Tantiemen gewährenden Unternehmens befindet (Art. 5 Abs. 3). Alle übrigen Einkünfte werden nur in dem Staat besteuert, wo der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat (Artt. 7, 8).

Für die Besteuerung des Vermögens gelten gemäß Art. 9 entsprechende Grundsätze.

(Sveriges överenskommelser med främmande makter 1932 Nr. 20; Lovtidende for Kongeriget Danmark A. 1932 Nr. 45) und mit den *Niederlanden* am 21. 3. 1935 (Sveriges överenskommelser med främmande makter 1935 Nr. 11; Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden 1935 Nr. 282; *Martens*, 3 NRG. XXXI, 47).

<sup>1)</sup> Ergänzend bestimmen Ziff. 2 und 3 des Schlußprotokolls, daß das Abkommen sich nicht auf indirekte Steuern vom Verkehr und Verbrauch bezieht und daß die Bestimmungen des Abkommens keine Anwendung auf solche Personen finden, die die von ihnen geschuldete Reichsfluchtsteuer nicht entrichtet haben.

<sup>2)</sup> Im Gegensatz zu dem deutsch-schwedischen Vertrag rechnen zu solchen Einkünften auch die aus hypothekarisch gesicherten Forderungen: Art. 2 Abs. 2.

<sup>3)</sup> Ziff. VII des Schlußprotokolls zu dem schwedisch-niederländischen Vertrag (siehe oben S. 332 Anm. 7) berücksichtigt als erster der von Schweden abgeschlossenen Doppelbesteuerungsverträge das besondere Verhältnis zwischen wirtschaftlich zusammenhängenden Gesellschaften in folgender Weise: «Lorsqu'une entreprise établie dans l'un des deux Etats contractants a une participation dominante dans la direction ou dans le capital d'une entreprise établie dans l'autre Etat contractant, ou lorsque les deux entreprises sont possédées ou contrôlées par les mêmes intérêts et que, comme résultat de cette situation, les relations commerciales et financières de ces deux entreprises se déroulent dans des conditions différentes de celles qui se seraient réalisées entre entreprises indépendantes, tout élément de bénéfice ou de perte qui, normalement, aurait dû apparaître dans les comptes de l'une de ces entreprises, mais qui a été, de cette manière, transféré à l'autre, sera rétabli dans les comptes de la première entreprise. En conséquence, les rectifications nécessaires seront faites, quant aux revenus de l'autre entreprise.»

<sup>4)</sup> Definition der freien Berufe in Ziff. 9 des Schlußprotokolls.

Der Begriff der Betriebsstätte ist in Art. 3 Abs. 2 und Ziff. 7 des Schlußprotokolls, der Begriff des Wohnsitzes in Art. 10 definiert, der gleichzeitig die Steuerpflicht für den Fall regelt, daß der Steuerpflichtige in beiden oder in keinem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat <sup>1)</sup>).

Die Artikel 13—15 eröffnen die Möglichkeit, Doppelbesteuerungen auch in den vertraglich nicht geregelten Fällen im Einvernehmen der obersten Finanzbehörden der Vertragspartner zu beseitigen, die sich auch in Fällen von Schwierigkeiten oder Zweifeln bei der Auslegung und Anwendung des Abkommens in Verbindung setzen und überhaupt mit der billigen Entscheidung aller einschlägigen Fragen betraut sein werden.

Nach dem am 14. Mai 1935 zwischen dem *Deutschen Reich* und *Schweden* abgeschlossenen *Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftssteuern* <sup>2)</sup> ist unbewegliches Nachlaßvermögen <sup>3)</sup> den Erbschaftssteuern nur in dem Staate unterworfen, in dem das unbewegliche Vermögen liegt (Art. 1). Bewegliches Nachlaßvermögen aus Handels-, Industrie- oder Gewerbeunternehmen wird in dem Staate besteuert, wo sich die Betriebsstätte befindet (Art. 2 in Verbindung mit Ziff. 2 und 4 des Schlußprotokolls). Für die Besteuerung sonstigen Nachlaßvermögens ist gemäß Art. 3 entweder der letzte Wohnsitz oder die Staatsangehörigkeit des Erblassers maßgebend; dem »dauernden Aufenthalt« kommt, im Gegensatz zu den über die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Abgaben von Todes wegen vom Deut-

<sup>1)</sup> Als Wohnsitz wird der Ort angesehen, »wo der Steuerpflichtige eine Wohnung unter Umständen inne hat, die auf die Absicht der Beibehaltung einer solchen schließen lassen«. Der Wohnsitzbegriff ist in allen bisher von Deutschland abgeschlossenen Abkommen, mit Ausnahme des deutsch-schweizerischen (Art. 8), der gleiche. Art. 1 § 2 des schwedisch-niederländischen Vertrages formuliert den Wohnsitzbegriff wie folgt: «Pour l'application de la présente Convention, le domicile fiscal des personnes physiques est au lieu de leur résidence normale entendue dans le sens de foyer permanent d'habitation, et celui des sociétés qui constituent une individualité juridique distincte, est au lieu de leur siège social effectif.» Diese Definition schließt sich eng an Art. 10 der von den Völkerbundsexperten ausgearbeiteten Modellkonvention Ia an (Abdruck der Modellkonventionen, die von der von 27 Staaten beschickten Expertenkonferenz in Genf im Jahre 1928 vorgelegt wurden: S. d. N. C. 562. M. 178. 1928. II. Eine weitere Modellkonvention über die Besteuerung von Einkünften aus Handels- und Industrieunternehmen ist von dem Steuerausschuß des Völkerbundes im Juni 1933 ausgearbeitet worden: S. d. N. C. 399. M. 204. 1933. Der letzte Bericht des Steuerausschusses über den Stand der Doppelbesteuerungsfrage datiert vom 17. 6. 1935: S. d. N. C. 252. M. 124. 1935. II. A.). Von den sonstigen Vorarbeiten des Völkerbundes ist der von den Professoren Bruins, Einaudi, Seligman und Sir Josiah Stamp am 3. 4. 1923 erstattete Bericht (S. d. N. E. F. S. 73) hervorzuheben.

<sup>2)</sup> RGBl. II 1935, S. 866; Sveriges överenskommelser med främmande makter 1935 Nr. 29.

<sup>3)</sup> Hypothekarisch gesicherte Forderungen gehören wie nach dem deutsch-schwedischen Doppelbesteuerungsabkommen von 1928 hierzu nicht (Ziff. 1 des Schlußprotokolls).

schen Reich bisher abgeschlossenen Abkommen<sup>1)</sup>, keine Bedeutung zu<sup>2)</sup>).

Art. 4 eröffnet die Möglichkeit, Schulden, die »in wirtschaftlicher Beziehung« zu dem zu steuernden Vermögen stehen, von diesem abzuziehen. Durch besondere Vereinbarungen der obersten Finanzbehörden der vertragschließenden Staaten können gemäß Art. 6 Doppelbesteuerungen auch in Fällen, die in dem Abkommen nicht geregelt sind, beseitigt und Schwierigkeiten und Zweifel bei der Auslegung und Anwendung des Abkommens behoben werden.

Das am 27. April 1932 zwischen den *Vereinigten Staaten von Amerika* und *Frankreich* unterzeichnete, am 9. April 1935 ratifizierte und am 1. Januar 1936 in Kraft getretene *Doppelbesteuerungsabkommen*<sup>3)</sup> ist der erste umfangreichere Doppelbesteuerungsvertrag, den die Vereinigten Staaten abgeschlossen haben<sup>4)</sup>. Das Abkommen regelt in den Artt. I—III die Verteilung der Steuern, die auf Einkünfte aus Industrie- und Handelsunternehmungen erhoben werden — grundsätzlich erfaßt jeder Staat die Einkünfte aus den auf seinem Gebiete befindlichen »établissements stables« —, beseitigt in den Artt. V, VI zugunsten der in Frankreich arbeitenden amerikanischen Unternehmungen gewisse Unzuträglichkeiten, die sich bei der Besteuerung der Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen aus der französischen Steuergesetzgebung ergeben hatten, und trifft schließlich in den Artt. VII—IX Anordnungen über die Besteuerung von Zahlungen, die von der Regierung des einen Staates an ihre in dem anderen Staate ansässigen Staatsangehörigen für besondere Leistungen oder als Kriegspensionen entrichtet werden, sowie über Einkünfte aus Patenten, sonstigen Urheberrechten, privaten Pensionen oder Leibrenten<sup>5)</sup>.

<sup>1)</sup> Verträge des Deutschen Reiches mit der *Tschechoslowakei* vom 18. 3. 1922 (RGBl. II 1923, S. 86), mit *Österreich* vom 28. 5. 1922 (RGBl. II 1923, S. 98), mit *Ungarn* vom 26. 11. 1923 (RGBl. II 1925, S. 655) und mit der *Schweiz* vom 15. 7. 1931 und 11. 1. 1934 (RGBl. II 1934, S. 37).

<sup>2)</sup> Der Wohnsitzbegriff (Art. 3 Abs. 2) ist derselbe wie in den vom Deutschen Reich über die direkten Steuern abgeschlossenen Abkommen (siehe oben S. 334 Anm. 1).

<sup>3)</sup> U. S. A. Treaty Series Nr. 885; Journal Officiel 1935, S. 10619; Martens, 3 N.R.G. XXXI, 38.

<sup>4)</sup> *Frankreich* hat schon mehrere Doppelbesteuerungsverträge abgeschlossen, von denen der mit *Italien* vom 16. 6. 1930 mit Zusatzabkommen vom 16. 11. 1931 (Journal Officiel 1933, S. 7366; Gazzetta Ufficiale 1933, S. 5024) und der mit *Belgien* vom 16. 5. 1931 (Journal Officiel 1932, S. 8373; Moniteur Belge 1932, S. 4068) die bedeutendsten sind. Zu diesen Abkommen siehe Guilhot, Journal du Droit International (Clunet) 1934, S. 834 ff.

<sup>5)</sup> Eine ausführliche Darstellung des Inhalts des Abkommens findet sich bei Guilhot, Journal du Droit International (Clunet) 1935, S. 325 ff.; Michel, ebenda 1936, S. 1 ff.; Caroll, American Journal of int. law 1935, S. 586 ff. und McCaffery, Columbia Law Review 1936, S. 382 ff.