

Köhler, Hans

Article — Digitized Version

## Der Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung im internationalen Steuerrecht

Wirtschaftsdienst

*Suggested Citation:* Köhler, Hans (1956) : Der Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung im internationalen Steuerrecht, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Verlag Weltarchiv, Hamburg, Vol. 36, Iss. 5, pp. 260-270

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/132280>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

# Der Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung im internationalen Steuerrecht

Dr. Hans Köhler, Hamburg

*Daß wir trotz aller internationalen Wirtschaftsverflechtungen noch nicht zur Herausbildung eines internationalen Wirtschaftsrechts gekommen sind, ist eine bedauerliche Tatsache, die auch dadurch nicht verzeihlich wird, daß die nationalen Rechtsfiguren so unterschiedlich sind und daß schon die Rechtssprache einer internationalen Angleichung große Schwierigkeiten in den Weg legt. Die wirtschaftlichen Tatbestände sind trotz aller Verschiedenheiten der Wirtschaftsstrukturen die gleichen. Und es würde der Integration zwischenstaatlicher Wirtschaftsbeziehungen einen großen Aufschwung geben, wenn die Regelung von Rechtsfragen nicht nur auf der Basis zweiseitiger Vereinbarungen vollzogen wird. Der Autor, der in seiner Tätigkeit Erfahrungen in der praktischen Auswirkung zwischenstaatlicher Handelsvereinbarungen sammeln konnte, hat in der folgenden Abhandlung versucht, ein besonders aktuelles Teilgebiet internationaler Wirtschaftsvereinbarungen, den Verzicht auf Doppelbesteuerung, durch Klarlegung der wirtschaftlichen Tatbestände einer zwischenstaatlichen Anpassung der Rechtsfiguren näher zu bringen.*

Seit jeher wird das internationale Steuerrecht von dem Gedanken getragen, das Steuergut aus Auslandsverbindungen gerecht unter den beteiligten Staaten zu verteilen, um sogenannte Doppelbesteuerungen zu unterbinden. Die ungewöhnlich hohen Belastungen, die sich aus Doppelbesteuerungen ableiten, schädigen die wirtschaftliche Zusammenarbeit, zumal der Grundsatz der Gegenseitigkeit aus öffentlichen Aufgaben, von dem kein Steueranspruch sich lösen kann, schwerlich von mehreren Staaten für den gleichen Tatbestand beansprucht werden kann. Solche Steuerforderungen verleiten auch zur Unehrllichkeit und bringen damit einen Unsicherheitsfaktor in die Kalkulationen der ehrlichen Kaufleute, der ihre Wettbewerbsfähigkeit mindert.

Wenn wir dieses Problem mehr aus der engeren Blickrichtung unserer augenblicklichen Lage im Außenhandel untersuchen, so müssen wir vor allem danach streben, Doppelbesteuerungen zu verhindern, die durch unsere Niederlassungen im Ausland ausgelöst werden. Es sind insbesondere diese Einrichtungen, aus denen auch das Ausland Steueransprüche ableitet. Bei ihnen reichen aber die ersten Kapitalausstattungen heute in kaum einem Falle schon aus, so daß alle Bemühungen unterstützt werden müssen, das eingebrachte Kapital in vertretbaren Grenzen mit den im Ausland erzielten Gewinnen bis zur alten Höhe, wenn nötig sogar darüber hinaus, aufzustocken. Um eine solche Entwicklung zu fördern, dürfen daher vor allem die im Ausland aus ihnen erzielten Gewinne steuerlich nicht doppelt erfaßt werden.

Dabei ist auch zu beachten, daß Ende 1955 die ertragsteuerliche Förderung des deutschen Exports wegen unserer Vereinbarungen mit der OEEC ausgelaufen ist. Um so mehr Bedeutung muß daher der Wettbewerbsfähigkeit durch gut funktionierende Absatzorganisationen beigelegt werden, wozu vor allem unsere Niederlassungen im Ausland gehören. Diese Erkennt-

nis, zu der die Handelskammer Hamburg in ihrem Jahresbericht für 1955 ausführlich Stellung genommen hat, ist aber eng mit dem Postulat verbunden, aus solchen Einrichtungen Doppelbesteuerung, insbesondere für die Einkommen- und Körperschaftsteuer, zu vermeiden. Um das Ziel zu erreichen, ist es notwendig, überall in der Welt den Grundsatz zu verwirklichen, der schon seit langem Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung genannt wird. In ihm liegt die einzige steuerliche Maßnahme für eine Exportförderung, gegen die weder die OEEC noch andere Staaten etwas einwenden können.

## DER GRUNDSATZ DER BETRIEBSSTÄTTENBESTEUERUNG ALS BESTANDTEIL ZWISCHENSTAATLICHER VEREINBARUNGEN

Schon immer wurde das Problem der internationalen Doppelbesteuerung nicht in den Steuergesetzen selbst, sondern durch besondere Vereinbarungen der Staaten untereinander abgefangen. In ihnen hat sich für die Steuerpflicht aus der kaufmännischen (gewerblichen) Tätigkeit auch der Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung niedergeschlagen. Dieser Grundsatz verwirklicht nicht alle Forderungen, die in einer zwischenstaatlichen Vereinbarung gegen Doppelbesteuerung ausgehandelt werden müssen, aber er ist stets das Kernstück einer solchen Vereinbarung.

Bislang wurden die Verhandlungen mit anderen Staaten vornehmlich durch die Finanzverwaltung geführt, von der auch fast immer die Initiative ausging. Andere Institutionen wurden beteiligt, aber ihr Interesse lag mehr bei der allgemeinen Außenhandelspolitik. So kann man auch heute noch von einer Domäne der Finanzverwaltung sprechen. Das Postulat, den Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung überall zu verwirklichen, ist aber gerade aus den Erwägungen der allgemeinen Handelspolitik so wichtig, daß sich jeder weit mehr als bisher um seine Realisierung bemühen müßte, der auf diesem Gebiet arbeitet. Dadurch erst würden auch jene Kenntnisse über die

Verhältnisse bei unseren Vertragspartnern eingesetzt werden, die die Finanzverwaltung und auch jeder ständige Steuerreferent allein niemals haben können.

Eine solche sinnvolle Zusammenarbeit wird allerdings dadurch erschwert, daß die Materie noch zu sehr im Fluß ist und weitgehend von einem Fachwissen überlagert wird, das sich von einem fiskalischen Untergrund bis heute noch nicht ganz hat freimachen können. Dorn, der große Sachkenner auf dem Gebiet des zwischenstaatlichen Steuerrechts und Präsident des Reichsfinanzhofs bis 1933, beanstandete schon 1931 an den bis dahin abgeschlossenen Vereinbarungen gegen Doppelbesteuerung, daß sie das Ergebnis fiskalischer Handelsgeschäfte der Regierungen seien, die ohne Rücksicht auf die wirklichen volkswirtschaftlichen Bedürfnisse der beiden Wirtschaften geschlossen werden.<sup>1)</sup> Ganz so schlimm ist es heute nicht mehr, aber von dieser Grundtendenz ist immer noch viel vorhanden.

Diese Untersuchung will daher weniger der Anwendung der heute bestehenden Vereinbarungen dienen. Sie steht mehr unter dem Aspekt des *de lege ferenda*, das über die Systematik des bestehenden Rechts die Entwicklungslinien aus den Erwägungen der allgemeinen Außenhandelspolitik aufzeigen will. Daher sind auch die später angegebenen Quellen aus den einzelnen Vereinbarungen nicht erschöpfend; sie wollen nur Beispiele aus der Praxis auf dem Wege der Einordnung sein.<sup>2)</sup>

Bekanntlich macht Artikel 59 Abs. 2 des Grundgesetzes bei internationalen Vereinbarungen einen Unterschied zwischen Verträgen und Abkommen. Verträge ändern das innerstaatliche Recht und müssen daher durch das Parlament ratifiziert werden. Abkommen sind Vereinbarungen der Behörden untereinander innerhalb des bestehenden Rechts, die daher dem Parlament nicht erst zur Genehmigung vorgelegt werden müssen. Die heutigen Vereinbarungen gegen Doppelbesteuerungen sind teils Verträge, teils auch Abkommen. Heute überwiegen die Verträge. Früher war es üblich, schlechthin von Doppelbesteuerungsabkommen zu sprechen. Um aber Mißverständnisse zu vermeiden, und da dieser Unterschied für unsere Untersuchung minder wichtig ist, soll hier nur von Vereinbarungen gesprochen werden.

#### ZUM BEGRIFFSINHALT IM ALLGEMEINEREN

Der Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung will Doppelbesteuerungen in der gewerblichen Wirtschaft vornehmlich bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer verhindern. Oft wird er mit diesem Ziel auch auf die Vermögensteuer ausgedehnt. Nach diesem Grundsatz wird zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen die persönliche Steuerpflicht in einem anderen Land nur dann ausgelöst, wenn dort auch eine Betriebsstätte unterhalten wird. Darin liegt ein ausdrücklicher Verzicht auf Besteuerung der mehr oder weniger nur losen längerfristigen Beziehungen zu einem fremden Land aus Kommissions-, Agenten-, Maklerverhältnissen und ähnlichem. Hier bleibt die Besteuerung allein dem Staat überlassen, in dem der

Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat. Dieser Verzicht wird in jeder Vereinbarung in den verschiedensten Variationen für die Einkommen- und Körperschaftsteuer ausgesprochen. Bei der Vermögensteuer kommt er nicht immer eindeutig genug zum Ausdruck.

Doch dieser Verzicht allein genügt nicht, um Doppelbesteuerungen zu verhindern. Wenn durch eine Betriebsstätte im Ausland auch dort die subjektive Steuerpflicht ausgelöst wird, so muß noch bestimmt werden, daß das Steuerobjekt nur in einem Staat steuerlich erfaßt werden kann. Und hierbei hat sich allmählich der Grundsatz herausgebildet, das Steuerobjekt dem Staat zu überlassen, wo es sich wirtschaftlich in sein Gebiet einordnet. Die aus der Betriebsstätte erzielten Einkünfte und ihr Betriebsvermögen können daher nur in dem Staat besteuert werden, in dem sich die Betriebsstätte befindet. Überall dort, wo eine solche wirtschaftliche Zugehörigkeit besteht, löst sich daher die Steuerpflicht vom Wohnsitz des Steuerpflichtigen.<sup>3)</sup>

Der Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung wird also dadurch verwirklicht, daß die beteiligten Staaten entweder hinsichtlich der persönlichen oder der sachlichen Steuerpflicht auf Möglichkeiten der Besteuerung verzichten. Und um das zu erreichen, ist es seit jeher üblich, im allgemeinen Steuerrecht sowohl über die „unbeschränkte“ als auch über die „beschränkte“ Steuerpflicht alles zu erfassen, was mit der Hoheit eines Staates steuerlich eingefangen werden kann. Dadurch wird die Grundlage für den Abschluß von Vereinbarungen gegen Doppelbesteuerungen geschaffen. Diese Absicht kommt vor allem im deutschen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz klar zum Ausdruck.

Die Worte „unbeschränkte“ und „beschränkte Steuerpflicht“ sind der Terminologie des deutschen Steuerrechts entnommen. In § 1 des deutschen Einkommensteuergesetzes wird beispielsweise bestimmt, daß natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit ihren sämtlichen Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig sind. Natürliche Personen dagegen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Eine ähnliche Bestimmung findet sich auch im Körperschaftsteuergesetz. Bei Gewerbebetrieben sind inländische Einkünfte solche, die bei einem Unternehmen aus einer „Betriebsstätte“ oder auch nur durch einen „ständigen Vertreter“ im Inland anfallen: § 49 des Einkommensteuergesetzes, der auch für die Körperschaftsteuer gilt. Man sieht also, daß die Steuerpflicht sowohl bei der persönlichen wie auch bei der sachlichen Steuerpflicht kaum noch mehr ausgeweitet werden kann. Im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht haftet der Pflichtige mit seiner Person für die Einkünfte im Ausland. Durch die beschränkte Steuerpflicht werden dagegen alle Einkünfte erfaßt, soweit sie als Objekte der eigenen Hoheit noch eben zugänglich sind.

Damit bewegt sich allerdings das Steuerrecht in seiner grundsätzlichen Struktur noch in Vorstellungen, die vor allem das Zollrecht als Grundlage von „Handelsverträgen“ lange beherrscht haben und teilweise heute noch beherrschen. Jedoch sollten wir eine solche Ausrichtung doch nicht zu sehr verurteilen; denn die-

<sup>1)</sup> In seinem Aufsatz „Die Entwicklung des internationalen Steuerrechts seit 1928“, in: *Steuer und Wirtschaft*, 1931, Spalte 1053.

<sup>2)</sup> Die heute geltenden Vereinbarungen sind mit einer guten Kommentierung in der Sammlung Korn-Dietz-Popp, München/Berlin o.J. (C. H. Beck) zusammengestellt.

<sup>3)</sup> Dorn in seiner „Übersicht zum deutsch-italienischen Doppelbesteuerungsvertrag“, in: *Steuer und Wirtschaft*, 1926, Sp. 98.

ses Verfahren hat sich für den Abschluß von zwischenstaatlichen Vereinbarungen gegen Doppelbesteuerung als sehr zweckmäßig erwiesen. Darin drückt sich auch noch nicht der Vorwurf aus, den Dorn mit den Worten „fiskalische Handelsgeschäfte“ verband. Er ist nur dann berechtigt, wenn über die Verhandlungsgrundlagen in den allgemeinen Steuergesetzen nicht genügend die volkswirtschaftlichen, sondern mehr die fiskalischen Interessen in den zwischenstaatlichen Vereinbarungen sich durchsetzen.

Immerhin hat die Internationale Handelskammer schon um 1930 empfohlen, allgemein den nationalen Egoismus allmählich durch Vorschriften in den Gesetzen selbst abzubauen.<sup>4)</sup> Dieses Postulat ist ein Wunschtraum geblieben, und wir haben heute noch nicht den Mut, die hier angedeutete Linie weiter zu verfolgen. Darin dürfte aber eine wichtige Aufgabe für die „Internationale Vereinigung für Finanz- und Steuerrecht“ (Ifa) liegen.

#### DER BEGRIFF DER BETRIEBSSTATTE

So einfach es auch erscheinen mag, die Doppelbesteuerung durch den Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung zu verhindern, so groß sind die Schwierigkeiten seiner praktischen Durchführung — zunächst dadurch, den Begriff der Betriebsstätte wenigstens einigermaßen allgemeingültig abzugrenzen, und zwar nicht allein aus den Möglichkeiten der eigenen Hoheit, sondern im Einverständnis mit anderen Staaten. Das ist in den bis heute abgeschlossenen Vereinbarungen kaum schon erreicht worden.

Es sei erwähnt, daß im internationalen Steuerrecht zwar nicht von Niederlassungen, sondern von Betriebsstätten gesprochen wird. Das ist nur zu begrüßen, weil dadurch volkswirtschaftlich kaum vertretbare Beschränkungen aus dem Begriff Zweigniederlassung im Handelsrecht nicht abgeleitet werden können. Auch die Tatsache, daß der Begriff der Betriebsstätte im internationalen Recht mit dem Begriff in § 16 des Steueranpassungsgesetzes zumeist nicht identisch ist, kann nur von Vorteil sein. Hier ist die Abgrenzung mehr auf innerdeutsche Zwecke abgestellt, so daß sie auch nicht ohne weiteres für die zwischenstaatlichen Vereinbarungen brauchbar sein muß.

Die Begriffsbestimmungen in den einzelnen Vereinbarungen sind jedoch in kaum einem Falle schon so eindeutig, daß sie die Möglichkeit des Zweifels auf ein Mindestmaß beschränken, worauf bei der Gefahr einer unterschiedlichen Auslegung gerade im zwischenstaatlichen Steuerrecht ganz besonderer Wert gelegt werden muß. Und das ist vornehmlich darauf zurückzuführen, daß die Rechtsentwicklung hier noch lange nicht abgeschlossen ist, obwohl das Problem schon vor Jahrzehnten aufgegriffen wurde. Aber der Krieg mit seinen folgenschweren Auswirkungen auf die internationalen Beziehungen hat hier lange Zeit die Kontinuität unterbrochen.

In der Mehrzahl der internationalen Vereinbarungen wird schon seit längst vergangenen Zeiten in fast

<sup>4)</sup> Bericht Dorn, a. a. O., Sp. 1028.

stereotyp klingender Form als Betriebsstätte eine ständige Geschäftseinrichtung bezeichnet, in der die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Und als Ergänzung dazu wird entweder in den Vereinbarungen selbst oder in den Schlußprotokollen dieser Begriff in den verschiedensten Kombinationen dahin erläutert, daß außer dem Sitz und Ort der Leitung des Unternehmens die Zweigniederlassungen und Filialen, die Fabrikations- und Werkstätten, die Einkaufs- und Verkaufsstellen, die Lager und anderen Handelsstellen, die den Charakter einer ständigen Geschäftseinrichtung tragen, als Betriebsstätten gelten. Dazu werden noch Betriebe des Bergbaus oder sonstige Stätten der Ausbeutung, dauernde Verkehrsausstellungen, Bauausführungen und Montagen, die über zwölf Monate dauern, und andere Einrichtungen genannt. Fast immer wird aber ausdrücklich festgelegt, daß die Aufzählung nicht erschöpfend sein soll, sondern mehr Beispiele vermitteln will.

So anschaulich diese Abgrenzung sein will, so gibt sie doch in der praktischen Arbeit zu viele Rätsel auf; gerade bei unseren Auslandsbeziehungen geht das Leben so viele eigene Wege, daß die Erscheinungsformen sich oft nur schwer in das gewählte Schema einordnen lassen. Die grundsätzliche Abgrenzung geht viel zu weit, mit ihr kann so gut wie jede längerfristige Verbindung zum Ausland erfaßt werden. Sie grenzt damit insbesondere nicht ausreichend gegenüber den Tatbeständen ab, die eine Steuerpflicht allein im Mutterland auslösen sollen: also gegenüber den nur loseren Bindungen aus Vertreterverhältnissen und ähnlichem. Und durch die nur beispielhafte Aufzählung bestimmter Einrichtungen im Ausland wird die Definition reichlich kasuistisch. Man müßte schon eine Abgrenzung finden, die das Wesentliche trifft, das zwischen der zu weitgehenden grundsätzlichen Konzeption und der Kasuistik der Aufzählform liegt. Das wird aber erst dann möglich sein, wenn in einer besonderen Untersuchung die tatsächlichen Erscheinungsformen unserer Niederlassungen im Ausland und deren Bedeutung für den Außenhandel genau gegeneinander abgegrenzt worden sind; diese Untersuchung fehlt heute noch.

Man erkennt die Unsicherheit aus den üblichen Vorstellungen schon an den Vorbehalten in den Vereinbarungen mit Großbritannien. In ihnen fehlt weitgehend die grundsätzliche Definition, und der Begriff wird mehr durch die beispielhafte Aufzählform bestimmt, wobei ein starkes Anklammern an Worte nicht immer vermieden worden ist. Man läßt den Begriff gewissermaßen im Unterbewußtsein, macht dabei aber verschiedene Vorbehalte derart, daß Tatbestandsmerkmale aufgeführt werden, die allein noch keine Betriebsstätte begründen können. So wurde beispielsweise vereinbart, daß ein Unternehmen allein durch eine feste Geschäftseinrichtung ausschließlich zum Verkauf von Gütern und Waren in einem anderen Land noch keine Betriebsstätte unterhalte. Das gilt auch von der Tatsache, daß ein Lagerhaus oder Lagerraum aus-

schließlich zu Auslieferungszwecken und nicht zu Ausstellungszwecken unterhalten wird (Art II 11aa und dd). Ähnliche Bestimmungen finden sich auch in den Vereinbarungen mit den USA (Art II 1 c). Solche Bestimmungen beschränken zwar den Begriff und verlagern die Beweislast auf die Behörden im Ausland. Man kann jedoch nicht sagen, daß durch solche Vorbehalte die Rechtssicherheit größer wird. Weil die grundsätzliche Bestimmung schon nicht ausreicht, wird durch die Vorbehalte der Raum für die Auslegung noch mehr ausgeweitet; mit ihnen wird nur Anlaß zu anderen Kombinationen gegeben, über deren Einordnung nach dem Wortlaut der juristischen Definition dann Zweifel bestehen müssen. Und damit muß auch die Gefahr für unterschiedliche Auslegung in den beiden Staaten zunehmen. Es kann auch nicht dem Einwand zugestimmt werden, daß hier etwa der Gedanke der Rechtsschöpfung durch den Richter mitwirken sollte, um eine möglichst gerechte Anpassung an den Einzelfall durch Auslegung zu gewährleisten. Im zwischenstaatlichen Recht sollten solche Tendenzen vermieden werden, so berechtigt sie auch für das innerstaatliche Recht sein mögen.

In diesem Zusammenhang sei noch eine Bestimmung erwähnt, die sich in den Vereinbarungen mit Großbritannien und denen mit den USA findet. Durch sie können Gewinne einer Betriebsstätte im Ausland nicht aus der Tatsache zugerechnet werden, daß ein Unternehmen dort Güter oder Waren erwirbt (Großbritannien Art III/4, USA III/2). Hier bleibt im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit das Problem Betriebsstätte völlig in der Schwebe. Einkünfte aus ihr sind selbst anteilmäßig steuerfrei, und sie dürfen daher auch nicht den Einkünften zugerechnet werden, die entstehen, wenn für andere Aufgaben eine Betriebsstätte tatsächlich unterhalten wird. Diese Vereinbarung ist zweiseitig, aber sie liegt vornehmlich im Interesse unserer Partner. Sie wollen damit erreichen, daß ihre Einkaufsorganisationen steuerlich entlastet werden. Darin liegt aber eine Gefahr für unseren Exporthandel, obwohl die Steuer in Großbritannien oder den USA, die auf jeden Fall zu bezahlen ist, einen Ausgleich schafft, der aber wegen der hohen Progression bei uns nicht ausreicht; siehe dazu auch die späteren Ausführungen über die Berücksichtigung des Steuerverzichts bei der Festsetzung der Steuer (Veranlagung).

ZWEIFEL AUS DEM BEGRIFF DES STÄNDIGEN VERTRETERS  
Hinsichtlich der Abgrenzung gegenüber den nur loseren Bindungen an das Ausland leiten sich besondere Zweifel auch aus dem Begriff des sogenannten ständigen Vertreters ab, der, abgesehen von den Vereinbarungen mit Großbritannien und den USA, in allen Vereinbarungen oder deren Schlußprotokollen in Verbindung mit dem Begriff der Betriebsstätte genannt wird.

Wie schon erwähnt wurde, wird durch § 49 des deutschen Einkommensteuergesetzes, der auch für das Körperschaftsteuergesetz gilt, in Verbindung mit dem Begriff der inländischen Einkünfte aus dem Tatbestand der „beschränkten Steuerpflicht“ (also für Tatbestände auf der Interessenseite der fremden Staaten) ein Unterschied zwischen Betriebsstätte und ständigem Vertreter gemacht. Wenn man sich an diese Abgrenzung anlehnt, dann gehören alle reinen Vertreterverhältnisse und ähnliche Bindungen zum Begriff des ständigen Vertreters und können daher niemals mit

dem Begriff der Betriebsstätte übereinstimmen. Im zwischenstaatlichen Steuerrecht wird aber der Begriff „ständiger Vertreter“ dauernd benutzt, um auch mit ihm den Tatbestand der Betriebsstätte zu begründen.

Das internationale Steuerrecht scheint damit Formulierungen aus der Arbeit des damaligen Comité fiscal beim Völkerbund und der Internationalen Handelskammer zu folgen, über die Dorn 1931 berichtete<sup>5)</sup> und nach denen der Begriff „ständiger Vertreter“ als Tatbestandsmerkmal für die Betriebsstätte dem eines „unselbständigen Vertreters“ gleichgestellt wird, der allein die Steuerpflicht im Ausland auslösen kann. Den Ausführungen Dorns zu diesem Problem kann durchaus zugestimmt werden; in ihnen liegen die Ansatzpunkte für Abgrenzungen, durch die seitdem versucht worden ist, den Begriff des ständigen Vertreters als Merkmal für den Tatbestand der Betriebsstätte näher zu erläutern. Das gilt insbesondere von solchen zwischenstaatlichen Vereinbarungen, in denen durch Verneinung ausdrücklich bestimmt wird, daß Bindungen an völlig unabhängige Vertreter, Kommissionäre, Agenten usw. den Tatbestand der Betriebsstätte nicht veranlassen können (Dänemark Art 6/4, Schweiz Schlußprotokoll zu Art 3/1 und anderswo). Auch die Vereinbarungen mit Großbritannien und den USA, durch die umgekehrt mit der Erteilung einer Vollmacht der Tatbestand der Betriebsstätte bejaht wird, liegen auf der Linie von Vorschlägen, über die Dorn damals berichtete (Großbritannien Art II 1 1 aa, USA Art II 1 c). Aber die Worte „ständiger Vertreter“ sollte man jetzt ad acta legen, sie sind zu irrelevant geworden und daher als Ausdruck für Definitionen kaum noch geeignet.

Auch die Fortentwicklung des Rechts bis heute im Sinne der von Dorn gemachten Vorschläge kann kaum schon genügen. Alle diese Regelungen haben noch zu sehr den Charakter des Behelfsmäßigen aus einer Zeit, die fast dreißig Jahre zurückliegt. Dabei klammert sich das Begriffliche auch noch zu stark an das rein Formale aus dem zivilen Recht, was zu oft den wirklichen Tatbestand nicht erkennen läßt. Die mit den termini technici der Praxis verbundenen Vorstellungen könnten hier vielleicht die Erkenntnis für das Zweckmäßige auflockern, und es mag empfehlenswert sein, einmal die Tatbestände näher zu untersuchen, die die kaufmännische Praxis mit den Worten „mein eigener Vertreter im Ausland“ verbindet.

Wiederum sei auf den letzten Bericht der Handelskammer Hamburg verwiesen, der auch hier wertvolle Anregungen geben kann. Ihm sind auch die Worte der Praxis „mein eigener Vertreter im Ausland“ entnommen. Die Kammer zeigt die große Bedeutung der sogenannten Vertreterniederlassungen, ohne auf das steuerliche Problem eingehen zu wollen. Gerade bei diesen Vertretungen kann aber die Entwicklung, allmählich wieder durch eigene Niederlassungen im Ausland sich betätigen zu können, durch steuerliche Maßnahmen empfindlich beeinträchtigt werden. Und wenn die Kammer aus rein volkswirtschaftlichen Erwägungen davor warnt, den Begriff der Niederlassung im Ausland entwerfen zu lassen, so zeigt sie damit den besonderen Wert der echten Niederlassungen, wie sie sie nennt, und

<sup>5)</sup> a. a. O., Sp. 1017.

deren Goodwill. Auch bei ihnen kann im heutigen Stadium der Entwicklung durch eine falsche Steuerpolitik viel Schaden angerichtet werden.

Die Linie für die Fortentwicklung des Begriffs der Betriebsstätte dürfte auch aus dieser Blickrichtung weniger darin liegen, die Tatbestandsmerkmale zu vermehren. Dadurch würde die Kasuistik nur noch größer, und die „Angstkoeffizienten für die Formulierung“<sup>6)</sup> könnten nie verschwinden. Man wird sich viel mehr darum bemühen müssen, alles über den Begriff Betriebsstätte zu regeln, der allein die Steuerpflicht im Ausland auslösen kann, und dabei die mittlere Linie suchen müssen, die zwischen der zu weitgehenden Grundkonzeption und der Spitzfindigkeit aus der Aufzählform in den heutigen Vereinbarungen liegt. Dabei können wir jetzt zwei wesentliche Ziele klar erkennen, die die Rechtsentwicklung hier anstreben muß: der Begriff der Betriebsstätte ist genügend gegenüber den nur losen längerfristigen Bindungen an das Ausland einzuengen; sonst sind ihm aber alle Bindungen, die geeignet sein können, im Ausland die Steuerpflicht auszulösen, so weit wie nur eben möglich zuzurechnen, damit sie durch zwischenstaatliche Vereinbarungen steuerlich nur einmal erfaßt werden. Diese beiden Ziele werden sich jedoch nur erreichen lassen, wenn der fiskalische Nutzen großzügig zurücktritt und wenn die Formulierung allein vom volkswirtschaftlichen Interesse am Außenhandel bestimmt wird. Allerdings kann die Forderung, alles über den Begriff der Betriebsstätte einzufangen, nicht überall realisiert werden. Wir werden für bestimmte Staaten noch eine andere Regelung empfehlen.

#### DAS PROBLEM DER NUR FORMALEN SELBSTÄNDIGKEIT

Besondere Schwierigkeiten liegen darin, daß es vor allem nach den Erfahrungen der jüngsten Zeit angebracht ist, Niederlassungen (Betriebsstätten) im Ausland möglichst als selbständige Firmen zu etablieren, was auch immer üblich ist, wenn ausländische Unternehmen in unserem Gebiet Betriebsstätten errichten. Eine solche nur formale Regelung darf den Tatbestand der Betriebsstätte nicht aufheben, wenn man zu gleichen Maßstäben kommen will. Jedoch ergeben sich dadurch, daß hier der wirkliche Tatbestand nach außen verdeckt wird, weitere Unklarheiten aus dem Begriff der Betriebsstätte.

In den meisten Vereinbarungen wird dieses Problem überhaupt nicht berührt, auch nicht in den Schlußprotokollen. Die Vereinbarungen mit Großbritannien und den USA enthalten wieder die lakonische Bestimmung, daß, wenn eine Gesellschaft in einem anderen Vertragsstaat eine Tochtergesellschaft unterhält, daraus noch keine Betriebsstätte der Muttergesellschaft abgeleitet werden darf (Großbritannien Art II 11 ee, USA Art II Abs 1 c). Auch diese Bestimmung ist eher geeignet, die Unsicherheit der Rechtsmaterie zu vergrößern. Oder wollte man diesem subtilen Problem einfach dadurch ausweichen, daß die äußere Form möglichst weitgehend auch den wirklichen Tatbestand hinter ihr bestimmen sollte? Überdies ist kaum zu

<sup>6)</sup> Dorn, a. a. O., Sp. 1017.

erkennen, weshalb der Problembereich nur auf Gesellschaften beschränkt wird.

Bei beiden Staaten muß der Eindruck entstehen, daß sie ein wirtschaftliches Interesse daran haben, daß bei ihren Betriebsstätten im Bundesgebiet weitgehend die Selbständigkeit unterstellt wird, um vor allem die Einkünfte aus Lizenzen von der deutschen Besteuerung zu befreien. In den Vereinbarungen mit diesen beiden Staaten ist nämlich festgelegt worden, daß Lizenzgebühren für eine Person oder Körperschaft in dem einen oder anderen Staat nur dann (aus dem Tatbestand der beschränkten Steuerpflicht) als Einkünfte versteuert werden können, wenn der Empfänger in der Bundesrepublik auch eine Betriebsstätte unterhält. Solange aber eine solche Betriebsstätte der äußeren Form nach selbständig ist und diese Selbständigkeit durch die Steuerbehörden nicht verneint werden kann, können auch die Lizenzzahlungen steuerlich nicht erfaßt werden, obwohl sie in Wirklichkeit zumeist nichts anderes sind als innerbetriebliche Verrechnungen oder auch Transferierungen. Innerhalb der Betriebsstätte lösen die Lizenzzahlungen auch an sich keine Steuerpflicht aus. Es ist aber zu prüfen, inwieweit sie als abzugsfähige Betriebsausgaben (Aufwand für die Betriebsstätte) vom Gewinn aus dieser Betriebsstätte abgezogen werden können; oft muß damit gerechnet werden, daß solche Lizenzzahlungen Gewinnverlagerungen in das Ausland sind, die zum Steuergut der ausländischen Betriebsstätte im Bundesgebiet gehören. Darin liegt nicht nur ein steuerliches, sondern auch ein devisenrechtliches Problem, die beide vor allem wegen der Konkurrenzfähigkeit der deutschen Unternehmen nicht einfach negiert werden dürfen. (Siehe dazu Großbritannien Art VII, USA Art VIII b.)

Ein brauchbarer Ansatz für die Fortentwicklung des Rechts auf dieser Linie findet sich im Schlußprotokoll zu den heutigen Vereinbarungen mit Italien. In ihm wird festgelegt, daß der Tatbestand der Betriebsstätte — bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen — zu bejahen ist, wenn in einem der beiden Staaten eine Firma besteht oder eingerichtet wird, die zwar nach den bürgerlichen Gesetzen eine selbständige Rechtspersönlichkeit hat, dabei aber in einem solchen Beteiligungs- oder Abhängigkeitsverhältnis zu einem Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit auf dem Gebiet des anderen Staates steht, daß es eine wirtschaftliche Einheit mit ihm bildet. Mehr als ein Ansatz ist diese Regelung allerdings nicht. Die begriffliche Abgrenzung ist auch hier viel zu abstrakt, und man muß versuchen, sie durch abnehmende Vereinfachung noch mehr im wesentlichen abzustützen, wobei jedoch wiederum jede Form der Aufzählung auch nur als Beispiel vermieden werden sollte. Dazu ist vor allem notwendig, daß sich die Erkenntnis nicht immer nur an die Gedanken der sogenannten Organtheorie anklammert, wie es im Schrifttum fast immer geschieht<sup>7)</sup>, sofern dieses schwierige Problem nicht einfach vorsichtig umgangen wird.

Die Organtheorie (oder Organlehre, wie sie auch genannt wird) ist eine eigenartige juristische Konstruktion aus der Rechtsprechung des damaligen Reichsfinanzhofs. Sie verneint die steuerliche Selbständigkeit der abhängigen Firma nicht, aber sie unterstellt in ihrer Beziehung zu der übergeordneten Firma ein Angestelltenverhältnis, womit auch der Tatbestand der Betriebsstätte verwirklicht ist. Die Organfirma kann also auf dem Gebiet der Einkommen- und Körperschaftsteuer nur Einkünfte aus Arbeit beziehen. Alle weiteren Einkünfte (Gewinne) sind Einkünfte der Stammfirma, die auch dort steuerlich erfaßt werden müssen. Insofern können

<sup>7)</sup> Man lese dazu beispielsweise in der Zusammenstellung von Korn-Dietz-Popp, a. a. O., S. 68 ff.

auch die bilanzmäßig bei der Organfirma ausgewiesenen Gewinne nur in Höhe einer angemessenen Entschädigung für die Tätigkeit als Angestellter anerkannt werden. Alles, was darüber hinausgeht, ist dem Gewinn beim Mutterhaus zuzurechnen, wobei wir die Kombinationen im Falle von Verlusten dem Leser überlassen können.

Diese juristische Deduktion, die ein Richter einmal ausgedacht und seinem Senat vorgetragen haben mag und die unbedingt eine Synthese zur formalen Selbständigkeit finden wollte, wäre trotz ihrer Gespreiztheit im internationalen Steuerrecht noch tragbar, sofern auch die Gegenseite bereit wäre, ihren doch etwas abwegigen Gedanken zu folgen. Die Rechtsprechung hat aber diese Theorie insbesondere für die Einkommen- und Körperschaftsteuer allmählich noch dahin eingeeengt, daß sie ein solches Angestelltenverhältnis nur dann bejaht, wenn eine stark betonte Über- und Unterordnung sowohl „wirtschaftlich, finanziell als auch organisatorisch“ gegeben ist. Und hier hat sich gezeigt, daß mit dieser Übersteigerung bei Auslandsbeziehungen nicht zu arbeiten war. Die Organtheorie entspricht in ihrer unbedingten Ausrichtung auf das Symptom der Befehlsgewalt typisch der deutschen Mentalität, und doch möchte man sagen, daß sie auch der Wirklichkeit in unserer Volkswirtschaft selbst zur damaligen Zeit nicht entsprach. Die Organtheorie übersieht, daß mit dem Schema einer Über- und Unterordnung, wie sie es sich denkt, keine Unternehmung erfolgreich geleitet werden kann. Wir möchten nicht sagen, daß die Einheit innerhalb einer Unternehmung soziologisch auch durch Koordination sich erreichen läßt; ohne eine bestimmte Unterordnung wird sie kaum möglich sein. Aber für solche Abhängigkeiten gibt es verschiedene Abstufungen, und es ist jene Organisationsform die beste, die das Maß der Freiheit am wenigsten beschränkt. Das gilt vor allem auch für die Zusammenarbeit mit den Niederlassungen im Ausland, selbst wenn sie „echte Niederlassungen“ sind. Bei ihnen wird die Über- und Unterordnung nie so weit gehen können, daß sie sich in die strengen Maßstäbe der Organtheorie einordnen ließe.

Jedenfalls haben wir feststellen müssen, daß auch die Betriebsstätten ausländischer Firmen auf unserem Gebiet sehr viel mehr Freiheit haben, als ihnen die Organtheorie zugestehen will, gleichgültig, ob sie formell selbständig sind oder nicht. Die Rechtsprechung hat daher auch für die Niederlassungen ausländischer Unternehmen auf deutschem Gebiet die Organtheorie zur sogenannten Filialtheorie fortentwickelt mit der ausdrücklichen Begründung, daß die Organlehre nur für innerdeutsche Verhältnisse geeignet sei. Das wird in dem bekannten Urteil des I. Senats beim damaligen Reichsfinanzhof vom 30. Januar 1930 ausgesprochen<sup>9)</sup>, in dem der Gedanke der Einheit gegenüber dem Mutterhaus weit besser dahin formuliert wird, daß als Betriebsstätte auch ein Gebilde anzusehen sei, das als autonome Einheit aus sich heraus nicht mehr begriffen werden kann, so daß zur Klärung seiner Stellung eine Bezugnahme auf das planmäßig aufgebaute Gesamtunternehmen (Konzern) notwendig ist. Dieses Urteil ist also nicht zu einem Vorgang aus dem zwischenstaatlichen Recht ergangen, sondern zu den allgemeinen Bestimmungen über den Begriff inländischer Einkünfte nach dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz; aber es liefert in der großen Linie auch einen wertvollen Beitrag für unsere Wünsche zur Beseitigung der Doppelbesteuerung bei unseren Niederlassungen im Ausland, die dort nach außen als selbständige Firmen auftraten.

<sup>9)</sup> I A 226/29, Reichssteuerblatt 1930, S. 143; Steuer und Wirtschaft, 1930, Nr. 321.

Die leitenden Gedanken aus diesem Urteil scheinen auch die Formulierung im Schlußprotokoll zu den Vereinbarungen mit Italien beeinflusst zu haben, und sie sollten daher vor allem Ausgangspunkt sein, um hier das zwischenstaatliche Recht fortzuentwickeln, woran sich nicht nur die Steuerfachleute beteiligen sollten, sondern jeder, der ein Interesse daran haben muß, daß der Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung sinnvoll verwirklicht wird. Den Fachleuten möchte man allerdings empfehlen, die Organtheorie zu vergessen und sich daran zu erinnern, daß eine weise Rechtsprechung schon vor vielen Jahren die Filialtheorie erdacht hat<sup>10)</sup>.

#### DAS STEUEROBJEKT

Die Ermittlung des Steuergegenstandes bereitet keine zu großen Schwierigkeiten, wenn er schon an sich regional sich abzeichnet, so daß das Steuerobjekt nach dem sogenannten direkten Verfahren, wie es die Rechtsprechung einmal genannt hat, errechnet werden kann. Das trifft zumeist bei der Vermögensteuer zu. In den meisten Fällen wird aber gerade bei der Gewinnbesteuerung der auf die Betriebsstätte entfallende Gewinn zumindest teilweise geschätzt werden müssen. Dabei ist vor allem die Aufteilung der Generalia (Allgemeinkosten oder wie sie auch sonst genannt werden) nicht ganz einfach.

Auch in diesem Zwang zum Schätzen liegt ein ernstes Problem, das in den Vereinbarungen gegen Doppelbesteuerungen bislang kaum umfassend genug aufgegriffen worden ist. Im Schlußprotokoll zu den Vereinbarungen mit Italien ist allerdings vorgesehen, daß die obersten Finanzbehörden noch ein besonderes Abkommen treffen sollen, „um in billiger Weise eine Aufteilung der Einkünfte (Gewinne) aus Betrieben von Handel, Industrie und sonstigem Gewerbe vorzunehmen“. Dieses Abkommen ist aber bis heute noch nicht geschlossen worden. Und doch ist eine solche Vereinbarung jedesmal dringend notwendig, weil die Aufteilungsmaßstäbe auf beiden Seiten gleich sein müssen, wenn Doppelbesteuerungen tatsächlich verhindert werden sollen.

Es gibt verschiedene Maßstäbe, um den Anteil für die Betriebsstätte im Ausland zu schätzen: Umsatzziffern, Löhne und Gehälter, Zahl der beschäftigten Personen und andere, entweder einzeln oder in Kombinationen untereinander angewandt. Wenn man dabei nicht aus fiskalischem Interesse zu peinlich genau sein will, so kann es nicht zu schwierig sein, eine für beide Staaten tragbare Lösung zu finden. Es kommt doch vornehmlich darauf an, daß die Maßstäbe für beide Staaten gleich sind, nicht darauf, ob zugunsten des anderen Staates vielleicht etwas an Steuern verloren gehen kann.<sup>10)</sup>

<sup>9)</sup> Ausführlicheres über den ganzen Fragenkomplex und seine Quellen siehe auch in meiner Untersuchung „Über Konzerne und Konzernbilanzen“, Hamburg 1950, insbesondere I/7 und II/1d.

<sup>10)</sup> Siehe dazu meine Veröffentlichung „Die Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht ausländischer Unternehmen mit inländischen Betriebsstätten“, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1936, S. 72 ff und im Auszug Deutsche Steuerzeitung, 1936, Sp. 985 ff. Diese Untersuchung behandelt auch den umgekehrten Fall einer Betriebsstätte des Auslandes bei uns aus dem Tatbestand der beschränkten Steuerpflicht; aber die Probleme sind hier die gleichen.



Eine bedenkliche Regelung ist es jedoch, den auf die Betriebsstätte entfallenden Gewinnanteil nach dem sogenannten Vergleichsgewinn zu ermitteln, das heißt danach, was die Betriebsstätte im Ausland durch gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter denselben oder ähnlichen Bedingungen und ohne Abhängigkeit von dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, hätte erzielen können. Es bereitet innerhalb des eigenen Staatsgebiets zumeist große Schwierigkeiten, nach dem Vergleichsgewinn insbesondere wegen unzulänglicher Buchführung zu schätzen, weil die geeigneten Vergleichsobjekte zu oft fehlen. Hier sind die Steuerbehörden stets den Pflichtigen weit überlegen, so daß eine solche Schätzung mehr als Strafe angesehen wird. Im Ausland dürften die Vergleichsmöglichkeiten noch geringer sein, und damit gibt man den fremden Steuerbehörden noch größere Chancen zu fiskalischen Schätzungen. (Siehe dazu Großbritannien Art III/3, Österreich Art 4/2, USA Art III/3).

Nach den vereinbarten Maßstäben sind auch die Steuerobjekte zu errechnen, wenn die Betriebsstätten formal selbständig sind. Insoweit müssen gegebenenfalls die Bilanzzahlen berichtet werden. Um das aber zu verhindern, wird den deutschen Kaufleuten empfohlen, in den Bilanzen ihrer nur der Form nach unabhängigen Niederlassungen im Ausland schon weitgehend die Steuerobjekte auszuweisen, die nach der bestehenden Rechtslage im Ausland versteuert werden müssen. Das gilt wiederum vornehmlich für die Gewinnsteuer.

#### BERÜCKSICHTIGUNG DES STEUERVERZICHTS BEI DER VERANLAGUNG

Es liegt nahe, bei der Veranlagung des inländischen Unternehmens die Steuerobjekte für seine Betriebsstätten im Ausland einfach nicht zu berücksichtigen; insbesondere den errechneten Gesamtgewinn um die Gewinnanteile jener Betriebsstätten zu kürzen. Bis auf die Vereinbarungen mit Großbritannien und den USA ist diese Art der beiderseitigen Veranlagung tatsächlich vorgesehen. Man spricht hier auch vom Freistellungsprinzip.

Weil aber Kürzungen des gesamten Steuerobjektes sich auch in der Progression günstig auswirken können, ist in verschiedenen Vereinbarungen ausdrücklich festgelegt worden, daß keiner der Staaten daran gehindert werden kann, auf den Restbetrag den höheren Steuersatz für das Gesamtobjekt anzuwenden (Dänemark Art 15, Schweden Ziffer 19 Schlußprotokoll). Bislang war es jedoch im internationalen Steuerrecht üblich gewesen, mit dem Verzicht auf das Steuerobjekt auch die entsprechende Progression auszuschalten, um die wirtschaftlichen Beziehungen der Staaten untereinander zu fördern. Die Durchbrechung dieses Grundsatzes wird damit begründet, daß bei ungleichen steuerlichen Belastungen vor allem auf dem Gebiet der Einkommen- und Körperschaftsteuer sich zu leicht die Tendenz abzeichnen kann, das Steuerobjekt dahin zu verlagern, wo die niedrigsten Steuersätze angewandt werden. Wir wollen diese Gefahr nicht ganz bestreiten, müssen aber darauf hinweisen, daß es sich

hierbei nur um rechnungsmäßige Verlagerungen handeln kann, die der Wirklichkeit nicht entsprechen; denn daß ein Kaufmann seine Geschäfte im Ausland allein darauf abstellt, die dort gegebene günstigere steuerliche Progression auszunutzen, ist zwar denkbar, dürfte aber praktisch kaum vorkommen. Die Veranlagung muß aber in jedem einzelnen Falle den Steuerverzicht (gegebenenfalls durch Schätzung) danach abgrenzen, was nach größter Wahrscheinlichkeit tatsächlich auf die Betriebsstätte im Ausland entfällt, und nicht danach, was der Steuerpflichtige rechnungsmäßig nachweisen möchte. Diesem ernstesten Problem kann nicht einfach damit begegnet werden, daß man auf eine bewährte Gepflogenheit im internationalen Steuerrecht verzichtet und damit zuletzt die loyalen Kaufleute bestraft. Ein gutes Mittel aber, dem Versuch entgegenzuwirken, durch rechnungsmäßige Verlagerungen das tatsächliche Bild zu verschleiern, dürfte vor allem auch darin liegen, überall einheitliche Maßstäbe für die Aufteilung zu vereinbaren.

Gegenüber diesem Grundsatz, das Steuerobjekt bei der Veranlagung einfach unbeachtet zu lassen, hat sich in den Vereinbarungen mit Großbritannien und den USA das Verfahren der Anrechnung durchgesetzt. Die Veranlagung erfaßt zwar das Gesamtobjekt, aber die durch die Betriebsstätte im Ausland gezahlten Steuern werden von dem Gesamtbetrag an Steuern abgezogen. Diese Methode bietet eine große Vereinfachung, da die Schwierigkeit der Aufteilung im wesentlichen dem anderen Staat überlassen bleibt. Darin liegt vom fiskalischen Standpunkt aus so etwas wie eine noble Großzügigkeit, auch darin, daß auf Unterschiede zwischen dem eigenen Steuertarif und den Tarifen im Ausland keine Rücksicht genommen wird. Bei den allgemein höheren Tarifen im Bundesgebiet muß sich aber das Anrechnungsverfahren für die deutschen Kaufleute gegenüber dem Freistellungsverfahren immer nachteilig auswirken, was niemals berechtigt sein kann. Das gilt wiederum insbesondere für die Einkommen- und Körperschaftsteuer, hier vor allem auch, weil nach dem Anrechnungsverfahren nicht das Restobjekt gegebenenfalls nach dem höheren Satz der Progression für das Gesamtobjekt, sondern das Gesamtobjekt selbst (also einschließlich des Anteils für die Betriebsstätte im Ausland) steuerlich erfaßt wird, von dessen Steuerbetrag erst die entsprechenden an das Ausland gezahlten Steuern abgezogen werden können. Daneben muß noch eine andere wichtige Erkenntnis treten: Das Verfahren der Anrechnung legt die Entwicklung zu nahe, daß sich die Kaufleute im Ausland nicht immer genügend mit ihren berechtigten Ansprüchen gegen die dortigen Steuerforderungen wehren, weil die Steuern doch angerechnet werden. Darin liegt die Gefahr für gesamtwirtschaftliche Verluste, die sich nur ein Staat leisten kann, dessen volkswirtschaftliches Reservoir so groß ist, daß er auf solche Einbußen mit einer Geste verzichten kann.

Durch die Vereinbarungen mit Großbritannien und den Vereinigten Staaten werden beide Verfahren angewandt. Die Bundesrepublik stellt das Steuerobjekt



frei mit der Möglichkeit, die Progression aus dem Gesamtobjekt für den Restbetrag ausnutzen zu können. Großbritannien und die USA dagegen wollen das Anrechnungsverfahren (Großbritannien Art XVI, USA Art XV). Daß die Bundesrepublik an dem alten Freistellungsverfahren festhalten hat, ist zu begrüßen; man sollte nur davon absehen, es damit zu begründen, daß das Anrechnungsverfahren sich nicht in die deutsche Steuergesetzgebung einordne; innerhalb unserer Steuergesetze lassen sich beide Methoden verwirklichen. Aber man kann bei unseren hohen Steuersätzen das Anrechnungsverfahren dem deutschen Unternehmer kaum zumuten.

#### ADMINISTRATIVE ZUSAMMENARBEIT

Viel kann eine sinnvolle Zusammenarbeit der Finanzbehörden in den beteiligten Staaten dazu beitragen, daß die kaum zu vermeidenden Spannungen aus den Vereinbarungen gegen Doppelbesteuerung ausgeglichen werden.

Man kennt für eine solche Zusammenarbeit zunächst die gegenseitige Amtshilfe. Danach werden die Behörden die Auskünfte austauschen, die nach den Steuergesetzen der beiden Staaten gefordert werden können und notwendig sind, um die Vorschriften der Vereinbarung durchzuführen oder „Steuerhinterziehungen und dergleichen“ zu verhindern (Großbritannien Art XVII Abs 1, USA Art XVI, 1). Dieses Übereinkommen, hinter dem mehr oder weniger das Mementekel der Steuerfahndung steht, liegt vor allem im Interesse der Finanzbehörden.

Wertvoller für die Wünsche des Handelspolitikers ist schon eine Vereinbarung, daß die Behörden sich über die Auslegung einigen und darüber besondere Abkommen treffen wollen (Finnland Art 14, Frankreich Art 17). Man spricht hier auch von einem Verständigungsverfahren. Eine solche Verständigung kann jedoch den Rahmen der bestehenden Vereinbarungen nicht verlassen, und es ist daher auch keine Gewähr dafür gegeben, daß die Rechtsprechung in den beiden Ländern nicht doch ihre eigenen Wege geht, und sie muß dabei auch nicht immer übereinstimmen. Darum ist es auch so wichtig, daß die Vereinbarungen selbst ausreichend formuliert sind.

Zuletzt ist noch ein Verständigungsverfahren besonderer Art zu nennen, in dem sich ein bestimmtes Rechtsmittelverfahren ausdrückt. Wenn ein Steuerpflichtiger nachweist, daß die Maßnahmen der Finanzbehörde in einem oder auch beiden Staaten für ihn die Wirkung einer Doppelbesteuerung haben, so kann er hiergegen bei dem Staat, dem er angehört, Einspruch erheben. Wird der Einspruch für begründet erachtet, so kann die oberste Finanzbehörde dieses Staates sich mit der Finanzbehörde des anderen Staates in Verbindung setzen, um in billiger Weise Doppelbesteuerungen zu unterbinden (Italien Art 15, Schweden Art 13 und andere; terminologisch wird das Verfahren auch Rechtsbehelf für den Steuerpflichtigen genannt). In einer solchen Bestimmung scheint eine gute Lösung zu liegen, um zwischenstaatliche Vereinbarungen gegen Doppelbesteuerung mit mög-

lichst geringen Reibungen praktisch zu realisieren. Woraus aber auch hier nicht die Folgerung gezogen werden kann, die Verständigung über die Behörden könne das in den Vereinbarungen fixierte Recht ändern. Auch sie muß sich im Rahmen der bestehenden Vereinbarungen halten, und es kann trotz einer Verständigung der Behörden untereinander durchaus möglich sein, daß im Rechtsmittelverfahren beide Staaten anders und auch unterschiedlich entscheiden, dann wenn der Steuerpflichtige mit einer solchen Verständigung nicht einverstanden ist und über den weiteren Rechtsmittelzug seine eigenen Wege geht. Auch durch die Möglichkeit des Einspruchs kann daher die Verpflichtung zur ausreichenden Formulierung in den Vereinbarungen selbst kaum verringert werden.

#### ANDERE WEGE

Beim Abschluß dieser Untersuchung sind seit Beendigung des Krieges wieder mit den nachstehenden Staaten Vereinbarungen gegen Doppelbesteuerung getroffen worden: mit Dänemark, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Italien, Österreich, Schweden, der Schweiz und den USA. Abgesehen von den USA, sind also solche Vereinbarungen nur mit europäischen Staaten geschlossen worden. Sie fehlen gerade bei den ausgesprochenen Überseestaaten, bei denen unser Außenhandel besonders daran interessiert ist, daß Doppelbesteuerungen verhindert werden. Eine Ausnahme machen hier nur Brasilien und Chile<sup>11)</sup>. Die Vereinbarungen mit diesen Staaten beschränken sich aber auf die Schifffahrt, auf welchem Gebiet der Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung wegen der vielen Agenturen in einzelnen Hafentplätzen nicht durchgeführt werden kann<sup>12)</sup>.

Der Grund für diesen zu engen Wirkungsbereich aus den bislang abgeschlossenen Vereinbarungen liegt vor allem darin, daß die außereuropäischen Staaten zu meist nicht so eng mit unserer Wirtschaft verbunden sind, daß sie aus einem Steuerverzicht nach dem Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung großen Nutzen ziehen könnten. Bei ihnen wird daher mit Verhandlungsobjekten aus der steuerlichen Gesetzgebung allein kaum ein Entgegenkommen zu erreichen sein. Um aber auch hier zu einem Ergebnis zu kommen, müßten die Verhandlungen über Doppelbesteuerung mit den allgemeinen handelspolitischen Auseinandersetzungen verbunden werden, um auf der ganzen Linie des Interessenausgleichs auch die steuerlichen Wünsche zu verwirklichen, wie es bei den Vereinbarungen mit Brasilien und Chile bereits geschehen ist. Dazu vor allem ist es notwendig, daß auch der

<sup>11)</sup> Erstmals nach dem Kriege in dem Warenabkommen mit Brasilien vom 17. August 1950 und in dem Chilenischen Handelsvertrag vom 2. Februar 1951. Auch Dorn hat in seinem Bericht über die Entwicklung bis 1928 schon versucht, die Aufmerksamkeit auf die Rechtsfragen des internationalen Steuerrechts zu lenken, das sich in den „Handelsverträgen“ (Verträgen und Abkommen im Sinne unserer heutigen Terminologie) findet, und hat dabei ein ausführliches Quellenmaterial zusammengestellt (a. a. O., Sp. 1049 ff).

<sup>12)</sup> Durch die vielen Agenturen müßte bei Anwendung des Grundsatzes der Betriebsstättenbesteuerung das Steuerobjekt zu sehr aufgeteilt werden. Daher wird für diese Unternehmen allgemein vereinbart, daß das Gesamtobjekt in dem Staat versteuert wird, in dem sich Sitz und Ort der Geschäftsleitung befinden. Die gleiche Regelung ist in verschiedenen Vereinbarungen auch für die Unternehmen der Luftfahrt vorgesehen.

Handelspolitiker die maßgebenden Gesichtspunkte kennt, um über den Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung die doppelte steuerliche Belastung zu verhindern.

Dabei ist noch eine andere wichtige Tatsache zu berücksichtigen. So wie der Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung sich in den Vereinbarungen mit den europäischen Staaten und den USA niedergeschlagen hat, dürfte er den anderen Überseestaaten kaum angeboten werden können, weil er viel zu subtil ist, um sich in ihre Vorstellungswelt einzuordnen. Das wird auch dann noch der Fall sein, wenn für diesen Grundsatz allmählich die endgültige Form gefunden worden ist. Daher sind wir auch der Auffassung, daß man überhaupt darauf verzichten sollte, über den Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung in seiner Totalität mit diesen Staaten zu verhandeln. Weil die Gegenseitigkeit aus der steuerlichen Gesetzgebung hier weitgehend fehlt, kann unseren Kaufleuten durch einen einfachen Verzicht auf gesetzliche steuerliche Ansprüche aus dem Tatbestand der Betriebsstätte in diesen Ländern geholfen werden. Man überlasse also ohne besondere Vereinbarungen den anderen Staaten das Steuergut, das ihnen ohnehin nach dem Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung zustehen würde — wobei wir es nicht als unsere Aufgabe ansehen, zu untersuchen, aus welcher Rechtsgrundlage bei uns ein solcher Verzicht sich ableiten sollte.

Dann muß nur noch über die Frage der reinen Vertreterniederlassungen und aller anderen nur losen Verbindungen verhandelt werden. Hier können sich die Verhandlungen aber innerhalb der allgemeinen handelspolitischen Erörterungen darauf beschränken, die Überseestaaten zu veranlassen, daß sie unsere Kaufleute nicht schon aus solchen Beziehungen steuerpflichtig machen. Es sollte meist nicht zu schwierig sein, hier eine befriedigende Lösung zu finden. Wir müssen uns dann jedoch um eine positive Begriffsbestimmung für die nur losen längerfristigen Auslandsbeziehungen bemühen, weil der Begriff der Betriebsstätte, der ihnen gegenüber nur negative Abgrenzungen gibt, nicht benutzt werden kann. Jedenfalls dürfte hier eine positive Definition leichter formuliert werden können als durch negative Abgrenzung über den Begriff der Betriebsstätte.

Man wird vielleicht einwenden mögen, daß eine solche Regelung kaum schon genügen könne. Wenn es auch möglich sei, den Begriff der Betriebsstätte in der vorgeschlagenen Form zu umgehen, so müßte doch auf viele Verfeinerungen, von denen wir berichteten, verzichtet werden. Vor allem sei es auch bei der Gewinnbesteuerung notwendig, sich über die Aufteilung des Steuerobjekts zu verständigen. Der positive Begriffsapparat zum Tatbestand der Betriebsstätte müsse daher doch weitgehend wieder in die Vereinbarungen eingebaut werden. Diesem Einwand könnten wir vielleicht damit begegnen, daß wir auf die Möglichkeit der Anrechnung hinweisen: aber gerade sie kann aus den schon geschilderten Gründen auch hier nicht ausgenutzt werden. Trotzdem sind wir der Auffassung,

daß man mit Problemen aus dem positiven Begriff der Betriebsstätte und seinem Steuergut bei den außereuropäischen Staaten (abgesehen von den USA) die Verhandlungen nicht belasten sollte. Wir können auch bei der empfohlenen Regelung den Grundsatz der Freistellung der Objekte aus den ausländischen Betriebsstätten unbedenklich beibehalten, wenn wir hinsichtlich der Verfeinerungen aus dem Begriff der Betriebsstätte und seinem Steuergut den Weg der Anpassung über den einseitigen Verzicht ermöglichen.

#### DER EINSEITIGE VERZICHT

Schon vor Jahrzehnten ist namentlich von den Exportkaufleuten in Hamburg immer wieder der Wunsch geäußert worden, die Doppelbesteuerung durch einen einseitigen Verzicht auch dort abzufangen, wo Vereinbarungen zu ihrer Verhinderung noch nicht bestehen. Damit waren auch hier vornehmlich die außereuropäischen Staaten (abgesehen von den USA) gemeint. Wir wissen aus unserer damaligen praktischen Arbeit, welche Sorgen gerade hier den am Außenhandel beteiligten Firmen das steuerliche Problem bereitet hat; und eine lange Entwicklung war bis zu dem bekannten Erlaß des Reichsfinanzministers vom 25. 10. 1939<sup>13)</sup> kurz nach Ausbruch des Krieges notwendig, der endlich den Wünschen der Außenhandelskaufleute entgegenkam. Aber es war für das damalige Ministerium aus seiner Mentalität ein schwerer Entschluß; man erkennt das aus der starken Verknüpfung mit den unglückseligen Bestimmungen des § 15 StAnpG. und auch an so vielen Verklausulierungen, in die manche an sich einfache Vorgänge durch einen Kompromiß zwischen den allzuvielen Bedenken der beteiligten Ressorts im Ministerium eingebettet worden sind. Nach diesem Erlaß wird auch heute noch gearbeitet; aber alle Beteiligten sind sich darüber einig, daß so bald wie möglich eine andere Regelung gefunden werden muß, weshalb wir auch davon absehen können, näher auf ihn einzugehen.

Wir sind allerdings der Meinung, daß der Verzicht nicht so einfach formuliert werden kann, wie wir es einmal in einer mündlichen Erörterung hören konnten: daß einfach bestimmt werde, im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht werde der auf eine Betriebsstätte im Ausland entfallende Anteil am Steuerobjekt auch dann nicht erfaßt, wenn keine entsprechenden zwischenstaatlichen Vereinbarungen vorliegen. Man wird sich schon der Mühe unterziehen müssen, den Begriff der Betriebsstätte hier näher zu umschreiben, und zwar zunächst so unbefangen, wie wir es aus unserer alleinigen eigenen Hoheit tun können. Dabei muß auch die Frage der nur formalen Selbständigkeit im Sinne der Filiallehre geklärt werden. Und selbst die Maßstäbe für die Aufteilung des Steuerobjekts bei der indirekten Methode sollten festgelegt werden. Man darf die Vertiefung all dieser Probleme nicht zu sehr der Rechtsprechung überlassen. Die Formulierung in einem solchen Erlaß könnte dann gleichzeitig das Schema werden, nach dem wir uns in Verhandlungen

<sup>13)</sup> S. 1289 — 83 III R — Reichssteuerblatt, 1939, S. 1070.

über künftige Vereinbarungen richten, bei denen es ratsam erscheint, das gesamte Problem auszuhandeln, wobei es dann auf die Kunst des Erreichbaren ankommt.

Doch dieser mehr oder weniger generelle Verzicht, der sich durch eine positive Umschreibung des Begriffs der Betriebsstätte und des Steuergutes aus ihm in den Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung einordnen will, genügt allein nicht. Er muß noch durch die Möglichkeiten der Anpassung ergänzt werden, die wir schon andeuteten und über die in der großen Linie folgendes zu sagen ist:

Es ist kaum anzunehmen, daß die anderen Staaten sich immer unserer allgemeinen Abgrenzung anschließen wollen. Sie werden oft weiteres Steuergut beanspruchen: durch Ausweitung des Begriffs der Betriebsstätte in Richtung auf die nur loseren Bindungen an das Ausland, durch eine für sie vorteilhaftere Aufteilung des Steuerobjekts usw. Diese Möglichkeit ist selbst dann noch gegeben, wenn wir uns grundsätzlich über die Steuerfreiheit der reinen Vertreterverhältnisse und andere nur lose Bindungen durch eine zwischenstaatliche Vereinbarung verständigt haben, zum mindesten soweit es sich um die Aufteilung des Steuergutes aus dem Tatbestand der Betriebsstätte und ähnliche Probleme handelt. Solange keine Vereinbarungen gegen Doppelbesteuerungen vorhanden sind, muß sogar damit gerechnet werden, daß überhaupt alle reinen Vertreterverhältnisse und ähnliche Bindungen schon nach eindeutigen Gesetzen im Ausland die Steuerpflicht auslösen können; bei uns jedenfalls geht die Steuerpflicht der ausländischen Firmen so weit. In allen diesen Fällen sollten wir im Interesse unserer Außenwirtschaft die Doppelbesteuerung auch dann noch durch Freistellung des entsprechenden Steuerguts als Maßnahme eines einseitigen Verzichts abfangen, auch wenn sie mit dem Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung nicht mehr ganz zu vereinbaren ist.

Wir empfehlen jedoch, die Möglichkeiten einer solchen Anpassung nicht in das Ermessen der Finanzbehörden zu stellen, sondern bindende Anordnungen zu geben. Jede Form der Anpassung muß aber davon abhängig gemacht werden, daß dem Steuerpflichtigen ein Anspruch auf entsprechende Freistellung erst dann zu gebilligt werden kann, wenn er nachweist, daß er den Forderungen der fremden Staaten nicht unbesehen zugestimmt hat. Insofern haben auch die in den generellen Verzicht eingebauten Merkmale für den Begriff der Betriebsstätte und sein Steuergut den sehr wichtigen Zweck, daß sie den Kaufleuten zeigen, auf welchen Wegen sie sich möglichst mit den Behörden im Ausland verständigen sollen. Das Anpassungsverfahren ist daher auf jeden Einzelfall abzustellen und sollte auch an einen ausführlich begründeten schriftlichen Antrag gebunden werden.

Die ganz Gewissenhaften werden jetzt sagen, durch das Ausmaß des von uns vorgeschlagenen einseitigen Verzichts könnten den Steuerpflichtigen Vergünstigungen zufließen, die größer sind, als sie sich aus der

Absicht der Verhinderung von Doppelbesteuerungen ergeben. Diese Möglichkeiten bestehen, und der Leser möge sie sich im einzelnen selbst konstruieren. Aber man sollte sie großzügig zugestehen, weil darin Maßnahmen zur Exportförderung liegen, gegen die in dieser Form niemand etwas einwenden kann. Sie liegen auf dem Wege von Vereinfachungen, die bei der Steuerpflicht aus unseren Auslandsbeziehungen notwendig sind als anderswo.

Daraus könnte sich aber die andere Überlegung ableiten, ob es ratsam sein kann, das gesamte Problem der Doppelbesteuerung bei den außereuropäischen Staaten (mit Ausnahme der USA) einseitig durch umfassenden Verzicht zu regeln, in dem nur sichergestellt wird, daß die Kaufleute im Ausland auch genügend die deutschen Interessen gegenüber den dortigen Behörden vertreten, und wobei dann die handelspolitischen Verhandlungen völlig von den steuerlichen Problemen entlastet werden könnten. Wir sind der Auffassung, daß, wenn man den rein materiellen Nutzen abschätzt, es sich kaum lohnt, innerhalb unserer gesamten handelspolitischen Wünsche auch noch das Problem der Doppelbesteuerung auszuhandeln. Wir sind aber auch der Auffassung, daß selbst in den Vereinbarungen gegen Doppelbesteuerungen noch eine bestimmte Realisierung der völkerverbindenden Idee liegt, die vor allem Dorn in seinem mehrfach zitierten Bericht hervorgehoben hat. Es können auch Zweifel bestehen, ob es den Wünschen der OEEC für ein gleiches Kräfteverhältnis im internationalen Wettbewerb entspricht, wenn wir das Problem der Doppelbesteuerung zu großzügig lösen wollen. Aber niemand kann uns verdenken, daß wir den einseitigen Verzicht vor allem den außereuropäischen Staaten gegenüber danach ausrichten, daß Doppelbesteuerungen für unsere Kaufleute auf jeden Fall verhindert werden, solange noch keine Vereinbarungen dagegen abgeschlossen worden sind. Und mit diesem Postulat kommen wir auf die Forderung der hamburgischen Kaufleute zurück, die den Erlaß aus dem Jahre 1939 auslösten.

#### ZUR FRAGE DER KOLLEKTIVVEREINBARUNGEN

Dorn hat in seinem Bericht über die Entwicklung des internationalen Steuerrechts bis 1931 auch schon die Frage der Kollektivvereinbarungen angesprochen<sup>14)</sup> und dabei die richtige Auffassung vertreten, daß durch solche Vereinbarungen eine erwünschte und eine unerwünschte Folge eintreten. Erwünscht sei, daß zwischen den gruppenangehörigen Staaten wesentliche Doppelbesteuerungsfragen gelöst werden. Unerwünscht müsse es aber sein, daß die Lösung der übrigen Fragen jetzt vielfach, da alle Ausgleichsmöglichkeiten auf dem kollektiv geregelten Gebiet fehlen, erschwert sei. Dennoch hält Dorn den Weg der Gruppenverträge des Versuches wert. Wenn die Zusammenfassung zu Gruppen gelungen sei, so wird das Bestreben dahin gehen müssen, zwischen den Staaten verschiedener Gruppen zweiseitige Vereinbarungen zustande zu bringen, um dadurch die notwendigen Brücken für die Wirtschaft zu schlagen.

<sup>14)</sup> a. a. O., Sp. 1055.

Übertragen wir diese Gedanken von Dorn auf unsere Zeit, so können wir feststellen, daß die heute für uns geltenden Vereinbarungen gegen Doppelbesteuerung mit Ausnahme der mit Großbritannien und den USA getroffenen Vereinbarungen weitgehend übereinstimmen, so daß in dem gleichen Umfange auch schon das erreicht ist, was durch Kollektivvereinbarungen angestrebt werden soll. Dadurch sind diese Vereinbarungen aber auch alle, zum mindesten soweit es sich um den Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung handelt, noch in vielen Punkten unzulänglich, was wir in dieser Untersuchung kritisiert haben. Es kommt also mehr darauf an, mit der gleichen Einmütigkeit, in der bisher die Vereinbarungen fixiert worden sind, auch das Recht fortzuentwickeln; dabei denken wir selbstverständlich nur an die Vereinbarungen der europäischen Staaten einschließlich der USA untereinander.

Unsere Vereinbarungen mit Großbritannien und den Vereinigten Staaten sind sich untereinander auch wieder sehr ähnlich; in vielen Bestimmungen haben sie fast die gleichen Formulierungen. Sie bringen gegenüber der mehr traditionsgebundenen Atmosphäre in dem anderen Block von Vereinbarungen neue Gesichtspunkte. Aber auch sie sind kaum schon geeignet, die begrifflichen Abgrenzungen allgemein so aufzulockern

und neuzeitlich fortzuentwickeln, wie wir es uns aus der Zweckbestimmung für den Grundsatz der Betriebsstättenbesteuerung vorstellen.

Am Schluß unserer Erörterungen soll noch auf den Komplex der subtilen Probleme hingewiesen werden, der sich aus der Änderung unserer Außenhandelsstruktur mit den ausgesprochenen Überseestaaten ergibt und mit dem Vorgang der Industrialisierung zusammenhängt. Die Tatsache, daß darüber aus der Blickrichtung des Steuerrechts noch nichts geschrieben worden ist, berechtigt uns nicht, ihm ebenfalls durch Schweigen auszuweichen; auch nicht deshalb, weil wir durch unsere Untersuchungen auf dieser Linie zu dem Ergebnis gekommen sind, daß diese strukturelle Wandlung unsere Postulate, insbesondere den von uns vorgeschlagenen einseitigen Verzicht, nicht beeinträchtigen kann.

Der Zusammenhang zwischen internationalem Steuerrecht und Wandel der Wirtschaftsstruktur, der vor allem nicht aus steuerlicher Mentalität allein betrachtet werden darf, sondern zwingend eine weiter aufgliederte volkswirtschaftliche Behandlung notwendig macht, kann aber im Rahmen dieser Arbeit nicht mehr abgehandelt werden und muß einer späteren Untersuchung vorbehalten bleiben.

**Summary:** Taxation of Foreign Business in the Light of International Revenue Law. The guiding principle in international revenue law has for long been the intention to fairly share out the tax yield among the countries concerned, thus avoiding double taxation. The German companies' main concern in this respect is that their agencies abroad will not be handicapped by double taxation, and consequently their view is that such agencies should only be subject to taxation by the country in which they are domiciled. On the other hand, the foreign countries should refrain from imposing taxes on less firmly established commercial activities, such as cooperation with foreign representatives, commission agents and brokers. The activities liable to taxation will have to be defined in inter-state agreements. In the author's opinion, so long as such agreements have not been concluded the German revenue authorities should promote the country's export trade by avoiding double taxation in that they unilaterally waive any claim on the tax proceeds from such external activities, due regard being had to the other countries' tax systems. They would thus be promoting the German companies' foreign business in a manner which would be beyond possible reproach from the OEEC or other bodies.

**Résumé:** Droit fiscal international: Le principe d'imposition des établissements commerciaux. Depuis toujours le droit fiscal international suit le principe fondamental de répartir d'une façon équitable les charges financiers sur les états intéressés, afin d'éviter une double imposition. Il va sans dire que les firmes allemandes ont tout intérêt de veiller à ce qu'aucune atteinte ne soit portée à leurs établissements fondés à l'étranger par une taxation double. Ils insistent donc sur la revendication que le droit de faire valoir des créances fiscales sera accordé uniquement à l'état, dans le territoire duquel l'établissement commercial est domicilié. Ils demandent que les Gouvernements étrangers renoncent à toute imposition quant à l'activité commerciale exercée par des agents, des commissionnaires et des courtiers. Il faut donc déterminer les pouvoirs dans le domaine de l'imposition par des accords internationaux. Avant que de tels accords ne soient pas conclus, selon l'auteur, le Gouvernement allemand devrait renoncer de son propre gré à toute imposition, afin qu'une taxation double serait évitée. Le Gouvernement servirait ainsi les intérêts du commerce extérieur allemand qui est obligé de se plier aux obligations fiscales imposées par les Gouvernements étrangers. Le Gouvernement ferait ainsi bénéficier les entreprises d'une concession, contre laquelle ni l'OEEC ni une autre organisation pourraient protester.

**Resumen:** El principio de la aplicación de los impuestos a las empresas industriales y comerciales en el derecho fiscal internacional. El derecho fiscal internacional siempre estriba en el pensamiento de una distribución justa del monto del impuesto entre los Estados interesados para evitar doble gravamen. Las firmas alemanas, en primer término, quedan interesadas en lo que el establecimiento de sus sucursales no se perjudicó por dobles impuestos, y por eso dan gran importancia al que la obligación de los impuestos solamente será reclamada por aquel Estado en el cual la sucursal se encuentra. En cambio los Estados ajenos deberían renunciar a deducir un derecho a reclamar contribuciones de unas flojas relaciones con ajenos agentes, comisionistas y corredores. Este deslinde de los derechos a percibir tributos debe ser fijado a base de acuerdos internacionales. Mientras tales acuerdos todavía no han sido concluidos, el autor opina que en el interés del comercio exterior alemán, la recaudación de dobles impuestos debería ser arreglada por una renuncia unilateral por parte de las autoridades alemanas, renuncia que debe adaptarse en alto grado al sistema tributario de los Estados ajenos. Esto significa una complacencia a las empresas alemanas, contra la cual no podrían protestar ni la OEEC ni otras autoridades.