

Völkerrecht und Landesrecht im internationalen Steuerrecht (IStR)

Prof. Dr. Ottmar Bühler, München

1. Begrifflich-terminologische Vorbemerkungen

Die fatale Neigung des populären Sprachgebrauchs, alles Recht, das irgendwie über den nationalen Bereich hinausführt, internationales Recht zu nennen und so auch das vergleichend betrachtete ausländische Recht dem internationalen Recht zuzuzählen, die Verwirrung von der Benennung des »internationalen Privatrechts« (das nun einmal international nur dem Gegenstand, nicht der Rechtsquelle nach ist), endlich die Notwendigkeit, allmählich auch echt supranationalen Gebilden wie der Montan-Union Rechnung zu tragen – all das macht sich bei einer so sehr in der Entfaltung begriffenen Rechtsdisziplin wie dem IStR mindestens so stark bemerkbar wie bei irgendwelchen anderen Spezialzweigen des internationalen Rechts.

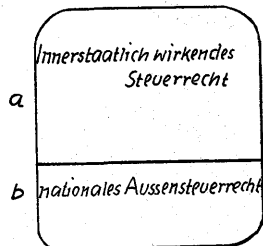
Da Klärung dieser Grundbegriffe eine unerläßliche Voraussetzung jeder wissenschaftlichen Untersuchung zum IStR ist, namentlich auch wegen seines Verhältnisses zu anderen Spezialzweigen des internationalen Rechts (unter denen das IPR eine Sonderstellung einnimmt), wird jede Abhandlung aus diesem Gebiet deutlich machen müssen, in welchem Sinn sie ihre Begriffe gebraucht.

Das wichtigste an der hier vorgeschlagenen terminologischen Systematik, von der das Schaubild einen Überblick bietet, ist wohl, daß
internationales Steuerrecht im eigentlichen (oder engeren) Sinn
nur das auf völkerrechtlichen Quellen, vor allem den Doppelbesteuerungsabkommen beruhende zwischenstaatliche Recht ist.

Es steht freilich mit den nationalen Normen, die die steuerlichen Auswirkungen der Außenwirtschaft regeln und für die das Wort *nationales Außensteuerrecht* gebraucht wird, in so enger Beziehung,

Die Begriffe *nationales — internationales — supranationales*
 — (vergleichendes) ausländisches —
 Steuerrecht

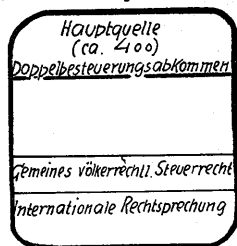
I Nationales SteR (Staat A)



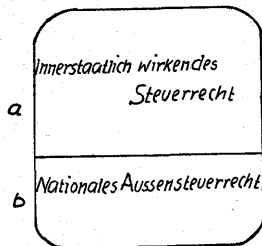
Vergleich
des
Steuerrchts
von
 $A+B+C$
usw.

$Ib + II =$
IStR
im
weiteren
Sinn

II IStR im eigentlichen Sinn
 Völkerrechtl. begründetes IStR

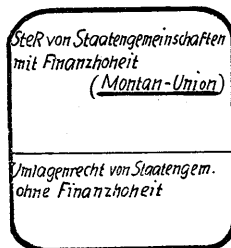


IV Nationales SteR (Staat B)

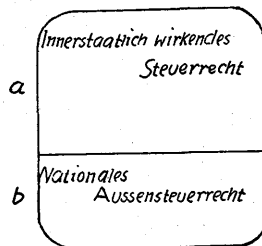


=
vergleichende
(ausländisches)
Steuer.
Recht

III Supra-nationales SteR



V Nationales SteR (Staat C)



daß seine Zusammenfassung mit diesen Teilen der nationalen Rechtsordnungen zu einem Begriff des

internationalen Steuerrechts im weiteren Sinn
(Summe der Rechtssätze über steuerliche Beziehungen zwischen Staaten, die sich aus den Quellen des Völkerrechts und denen der nationalen Steuerrechte ergeben)

oft nicht zu entbehren ist.

Würde man das materielle Steuerrecht der ausländischen Staaten, namentlich das vergleichende ausländische Steuerrecht – das z. B. in der Arbeit der International Fiscal Association ebenso wenig beiseite gelassen werden kann wie das materielle ausländische Recht bei den Untersuchungen zum internationalen Privatrecht – in den Begriff des IStR einbeziehen, so erhielte man einen Begriff des

internationalen Steuerrechts im weitesten Sinn, dem man dann wohl auch das echt supra-nationale Steuerrecht einverleiben müßte. Dieser Begriff ist aus dem Sprachgebrauch nicht auszutilgen; er wird dennoch hier im folgenden vermieden und ist daher im Schaubild auch nicht zum Ausdruck gekommen.

Zu den Kategorien des Schaubildes

Zu I:

Es soll ausgegangen werden vom Landesrecht, dem nationalen Steuerrecht der einzelnen Staaten, innerhalb dessen die nur intern wirkenden Bestimmungen (sie machen die große Mehrzahl aus) gegenüberzustellen sind den Normen, die das »nationale Außensteuerrecht« ausmachen, jenen Normen des inländischen Rechts also, die die Steuerpflichten inländischer Individuen und Gesellschaften im Ausland, ausländischer Individuen und Gesellschaften im Inland festlegen.

Da im Steuerrecht (das hierin dem Strafrecht nahesteht) das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zur Tatbestandsmäßigkeit gesteigert ist¹⁾, ist dieses nationale Außensteuerrecht von jeher genau formuliert und im Lauf der Zeit nur immer verfeinert worden. Schon hier sei hervorgehoben, daß die aus diesen Normen des staatlichen Außensteuerrechts sich ergebenden Steueransprüche durch Doppelbesteuerungsabkommen wohl eingeschränkt oder aufgehoben, aber nie erweitert werden können.

¹⁾ Darüber Bühler, Grundriß des Steuerrechts Bd. I, 2. Aufl. 1953, S. 22, 26.

Wenn man diese Normen des nationalen Außensteuerrechts, weil sie es ja auch schon mit internationalen steuerrechtlichen Tatbeständen zu tun haben, zum IStR im weiteren Sinn zählt, so kann man dies u. a. damit rechtfertigen, daß »international« hier im selben Sinn gemeint ist wie beim IPR: dem Gegenstand nach, nicht der Quelle nach.

Offenbar ergibt sich die Notwendigkeit von Einschränkungen der aus dem nationalen Außensteuerrecht sich ergebenden Pflichten durch Doppelbesteuerungsabkommen um so weniger, je weniger weit dieses nationale Außensteuerrecht die Steuerpflichten bemißt oder schon von sich aus durch Anrechnung der ausländischen Steuern auf die inländischen Steuern materiell unschädlich macht. Es besteht eine steigende Tendenz, dies zu tun, wofür der 1956 geschaffene § 34 c des deutschen Einkommensteuergesetzes (Anrechnung der ausländischen Steuern auch gegenüber Nichtvertragsstaaten) ein wichtiges Beispiel abgibt.

Zu II:

Internationales Steuerrecht im eigentlichen Sinn ist nur das auf völkerrechtlichen Normen beruhende Steuerrecht. Von diesen völkerrechtlichen Normen sind die weitaus wichtigsten die (ca. 400) Doppelbesteuerungsabkommen (International Tax Agreements oder Conventions – Conventions fiscales – tendant à éviter les doubles impositions, wird zuweilen hinzugefügt). Daneben enthält das gewohnheitsrechtliche Völkerrecht inhaltlich einige wenige Sätze von steuerrechtlicher Bedeutung; die Rechtsprechung des Ständigen Internationalen Gerichtshofs, vor dem Streitigkeiten über Fragen des internationalen Steuerrechts zwar möglich sind, aber bis jetzt doch nur selten vorkamen, formuliert eben deshalb nur gelegentlich Rechtssätze, die für das IStR von Bedeutung sind; ein internationales Steuergericht ist zwar schon oft gefordert, aber noch nicht errichtet worden.

Das IStR ist damit als Recht über steuerliche Beziehungen zwischen den Staaten, als zwischenstaatliches Recht oder »Zwischenrecht« in diesem Sinne gekennzeichnet; mit einigem Vorbehalt kann man es auch Kollisionsrecht nennen – wenn man sich klar darüber ist, daß es die Konflikte aus dem Nebeneinander mehrerer in Frage kommender Steuerrechtsordnungen nicht, wie das das IPR im allgemeinen doch tut, durch Bezeichnung der Rechtsordnung, die allein zur Anwendung kommen soll, löst, sondern durch materielle Umgrenzung der Steuerpflichten und daß dabei die Anwendung mehrerer Rechte auf denselben Tatbestand nicht von vornherein ausgeschlossen ist.

43 Z. ausl. öff. R. u. VR., Bd. 19/4

Zu III:

Dem IStR stellt das Schema den Begriff des *supranationalen Steuerrechts* gegenüber, wobei von einer ersten Verwirklichung dieses besonderen Zweigs des IStR zu berichten ist, nämlich bei der Montanunion. Dieser Gemeinschaft, die sich ja auch als einzige in ihrem Statut selbst überstaatlich (französische Fassung: *supranational*) bezeichnet und deren überstaatlicher Charakter auch von Anfang an allseits anerkannt wurde²⁾, ist das Recht der unmittelbaren Besteuerung der ihr unterstehenden Werke der Kohle- und Stahlindustrie verliehen worden. Diese Beiträge (*prélèvements*) des Art. 49, erhoben in Höhe von 0,35% (möglicher Höchstsatz 1%) vom Durchschnittswert der Erzeugnisse im Haushaltsjahr 1. Juli 1957 bis 30. Juni 1958 in einem Gesamtbetrag von 23,8 Millionen Einheiten (= Dollar) sind auch sofort ein wichtiger Gegenstand der Politik bei der Montanunion geworden.

Mit diesem Recht direkter Abgabenerhebung hat also die Figur des supranationalen Steuerrechts, und, wenn wir an das Recht der Gemeinschaft, auch eigene Anleihen aufzunehmen (Art. 49), denken, der etwas weitere Begriff des supranationalen Finanzrechts bereits Gestalt gewonnen.

Bei der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft ist nach den sie begründenden Verträgen vom 25. März 1957 die eigene Finanzhoheit zwar als jederzeit möglich schon vorgesehen (Art. 201 EWG-Vertrag, Art. 172 EAG-Vertrag), aber vorläufig doch nicht realisiert – sowie übrigens auch der Ausdruck *supranational* in den für diese Gemeinschaften geltenden Verträgen vermieden ist und auch sachlich das Ausmaß der diesen Gemeinschaften zuerkannten Befugnisse gegenüber der Montanunion geringer ist. Es besteht dennoch die Neigung in der Wissenschaft, auch jetzt schon diesen beiden neueren Organisationen überstaat-

²⁾ Vgl. namentlich G. Jaenicke, Die Sicherung des übernationalen Charakters der Organe internationaler Organisationen, ZaöRV Bd. 14 (1951/52), S. 46–117, insbesondere S. 50 ff. Derselbe, Die europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl, Struktur und Funktionen ihrer Organe, ebenda Bd. 14, S. 727–788. Vgl. ferner Ago, Considerazioni su alcuni sviluppi dell'organizzazione internazionale (1952), S. 20, der im allgemeinen Zurückhaltung mit dem Ausdruck *super-statale* empfiehlt, aber doch geneigt ist, der EGKS als (damals – 1952) einziger europäischen Gemeinschaft diese Kennzeichnung zuzuerkennen. Vgl. ferner Carstens, Die Errichtung des gemeinsamen Marktes in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Atomgemeinschaft und Gemeinschaft für Kohle und Stahl, ZaöRV Bd. 18 (1957/58), S. 459–525, der dort von diesen Gemeinschaften sagt, »daß durch sie Hoheitsrechte der Mitgliedstaaten auf europäische Institutionen mit der Folge übertragen werden, daß europäische Organe Herrschaftsgewalt unmittelbar über Unternehmen und Einzelpersonen in den Mitgliedstaaten ausüben« (a. a. O., S. 459, Sperrungen vom Verf.).

lichen Charakter zuzuerkennen³⁾), womit gegeben wäre, daß die eigene Finanzgewalt für die Überstaatlichkeit nicht wesentliche Voraussetzung zu sein braucht; es muß genügen, wenn andere wesentliche Elemente der Überstaatlichkeit vorhanden sind: Die Zulässigkeit von Mehrheitsbeschlüssen der entscheidenden Organe – die Abstimmung ohne Bindung an Weisungen der entsendenden Regierungen – die Möglichkeit unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen der Organisation und den beteiligten Unternehmungen; diese drei Merkmale treffen in den beiden neuen Gemeinschaften auch wirklich zu.

Sicher ist aber, daß die Gemeinschaften der Sechs mit der in ihren Verträgen geschaffenen (wenn auch bis jetzt nur für die Montanunion voll realisierten) direkten Finanzhoheit hervorgehoben sind über die große Zahl der sonstigen offiziellen zwischenstaatlichen Organisationen, deren Gesamtzahl Jessup⁴⁾ schon für 1956 auf 140 bezifferte und von denen Peaslee⁵⁾ in seinem im selben Jahr herausgekommenen zweibändigen Werk 123 nach ihren rechtlichen Grundlagen behandelt. Alle anderen internationalen Organisationen müssen sich also mit dem Umlagenrecht begnügen, das freilich auch schon bedeutsam genug ist. In den systematischen Behandlungen dieser internationalen Organisationen bei Loveday⁶⁾ und C. Labeyrie-Ménahem⁷⁾, in denen die eigene Finanzhoheit von der Art derjenigen der Montanunion überhaupt noch nicht berücksichtigt ist, wird das Umlagenrecht als Hauptmittel der Finanzierung dieser Organisationen, der Vereinten Nationen an der Spitze, eingehend gewürdigt. Von seinen Problemen steht dabei für Loveday (S. 313 ff.) das der Bewahrung vor Verschwendung und der Bekämpfung der Mißlichkeiten, die sich aus dem Nicht-Eingang oder verspäteten Eingang von Beiträgen ergeben, im Vordergrund. Von C. Labeyrie-Ménahem wird die eigentümliche Lage gewürdigt, die sich für die Mitgliedstaaten u. U. ergibt: wenn ihnen von diesen Organisationen Umlagebeschlüsse auferlegt werden, die verbindlich für sie auch dann sind, wenn ihre Vertreter gegen die Über-

³⁾ Vgl. darüber Jaenicke, Der übernationale Charakter der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Makarov-Festgabe ZaöRV Bd. 19, S. 153–196, der zu dem Ergebnis kommt, daß ungeachtet der Vermeidung des Ausdrucks übernational in den beiden Verträgen und ungeachtet jener weniger ausgeprägten Übertragung von Hoheitsbefugnissen auf diese beiden Gemeinschaften ihr überstaatlicher Charakter zu bejahen sei. Im Ergebnis ebenso Carstens in der in der vorigen Anm. genannten Abhandlung S. 730 ff.

⁴⁾ Philip C. Jessup, Transnational Law (Yale University Press) 1956, S. 4.

⁵⁾ Amos J. Peaslee, International Government Organizations, Constitutional Documents, 2 Bde. 1956.

⁶⁾ A. Loveday, Reflections on International Administration, Oxford 1956.

⁷⁾ C. Labeyrie-Ménahem, Des Institutions spécialisées, Problèmes juridiques et diplomatiques de l'administration internationale, Paris 1953.

nahme der betreffenden Aufgaben gestimmt haben; darin liege «une véritable abdication de la souveraineté étatique» (S. 150).

Vermutlich wird für die Weiterentwicklung dieser offiziellen internationalen Organisationen die Regelung ihrer Finanzen ebenso wesentlich sein wie sie es bei der verfassungsrechtlichen Entwicklung zusammengesetzter Staaten überall geworden ist.

Es bleibt abzuwarten, wie weit sich bei einzelnen dieser Organisationen dabei die Tendenz des Übergangs zur eigenen Finanzhoheit durchsetzt, auf jeden Fall stellt deren erste Verwirklichung bei den Gemeinschaften der sechs europäischen Staaten einen bedeutenden Fortschritt in der Entwicklung des internationalen Finanzrechts dar.

Zu IV und V:

Das nationale Steuerrecht der verschiedenen Länder zu erforschen und zu vergleichen hat für jeden Staat zunächst deshalb Interesse, weil es für seine Angehörigen bei wirtschaftlichen Beziehungen zu anderen Ländern unmittelbar praktische Bedeutung erlangen kann – sei es, daß ein Doppelbesteuerungsabkommen mit diesen anderen Ländern in Kraft steht, sei es, daß es sich um die Auswirkung einseitiger Normen des nationalen Außensteuerrechts handelt.

Weiter aber bauen sich auf der vergleichenden Betrachtung ausländischer Steuerrechte wissenschaftliche Erkenntnisse für das Verständnis des Steuerrechts des eigenen Landes auf und es ergeben sich Anregungen für seine Weiterbildung. Die Übernahme einzelner Bestimmungen fremder Staaten in das eigene Steuerrecht hat sich allerdings keineswegs immer bewährt – der rasch wieder verschwundene § 32 b EinkStG 1951 (Wahl der Behandlung von Einzelbetrieben nach Körperschaftsteuerrecht – dem französischen Vorgang entnommen) ist ein Beispiel dafür. Doch bildet die Frage der Nachahmung der französischen Ausgestaltung der Umsatzsteuer (als *taxe sur la valeur ajoutée* statt der jetzigen Steuer vom Rohumsatz auf allen Stufen) eine uns seit Jahren beschäftigende Frage, die noch nicht ganz ausgetragen ist.

Endlich ist für die Frage der Harmonisierung der Steuersysteme und der Angleichung der einzelnen Steuern in ihrer Ausgestaltung in den verschiedenen Ländern dieses Studium unentbehrlich; so spielt das vergleichende Steuerrecht innerhalb des Steuerrechts überhaupt etwa dieselbe Rolle wie das rechtsvergleichende Studium der ausländischen Privatrechtsordnungen im Privatrecht.

Als Beispiel möge dienen die Aufzählung einiger Verhandlungsgegen-

stände aus dem Gebiet des vergleichenden (ausländischen) Steuerrechts auf den IFA-Kongressen der letzten Jahre⁸⁾.

1953: Die Umsatzsteuersysteme in den verschiedenen europäischen Ländern. Die verschiedenen steuerlichen Bewertungsmethoden für körperliche und nichtkörperliche Gegenstände.

1954: Die verschiedenen Systeme der Erfassung der Gewinne von Kapitalgesellschaften zunächst bei der Gesellschaft, dann bei den Aktionären.

1955: Die Familienbesteuerung vom Standpunkt der Betriebe und vom fiskalischen Standpunkt.

1956: Der Einfluß der Gesellschaftsform auf die Besteuerung nach den verschiedenen Steuersystemen.

1957: Die rechtlichen Sicherungen des Steuerzahlers gegenüber dem Fiskus. – Die Besteuerung des intellektuellen und gewerblichen Eigentums.

*Der Sprachgebrauch in Beziehung auf die Grundbegriffe des IStR
bei einigen anderen Autoren*

Ernst Isay hat in seinem Internationalen Finanzrecht, 1934, als wichtigste Kategorien das »reine internationale Finanzrecht« dem »positiven internationalen Finanzrecht der einzelnen Länder« gegenüberstellen wollen. Das letztere ist das, was hier das nationale Außensteuerrecht der einzelnen Länder genannt wird und zu dessen (gedrängter) Darstellung bei Isay nur zu sagen ist, daß sie durch die Entwicklung seit 25 Jahren natürlich stark überholt ist. Aber was ihm als »reines« internationales Finanzrecht erscheint, ist eine Mischung von nationalen mit völkerrechtlichen Normen und namentlich auch mit rechts- und steuerpolitischen Überlegungen. Dieser Teil seines Buches will die Antwort auf die Frage geben, wie die Steuerpflichten bei zwischenstaatlichen Beziehungen verständigerweise auszugestalten sind. Die Bezeichnung reines internationales Steuerrecht hierfür ist nicht klärend, sondern eher verwirrend.

Gustav Lipperts großes »Handbuch des internationalen Finanzrechts« (2. Aufl., Wien 1928, 1275 Seiten) beginnt mit der Definition: »Internationales Finanzrecht als Rechtsordnung gedacht, ist der Inbegriff jener Rechtsvorschriften, welche finanzrechtliche Verhältnisse mit Auslandsbeziehungen regeln. Diese besonderen Rechtsvorschriften werden entweder durch die einzelstaatlichen Gesetzgebungen oder durch zwischenstaatliche Verträge geschaffen«. Damit entspricht sein Begriff dem, was hier IStR im weiteren Sinn genannt wird – unter Einbeziehung aber des großen Gebiets des nicht in Steuerrechtsnormen bestehenden internationalen Finanzrechts (des Rechts der internationalen Anleihen, des internationalen Zahlungsrechts usw.). Es muß aber sofort hinzugefügt werden, daß die begrifflichen Unterscheidungen – namentlich die zwischen Normen des nationalen und solchen des Völkerrechts – bei Lippert leider in keiner Weise konsequent durchgeführt werden, ebensowenig die Scheidung von nationalem und internationalem Privat-

⁸⁾ Vgl. Annual of the International Fiscal Association for 1938–1955, S. 20 ff., Annual 1956–57, S. 9.

recht; die scharfe Kritik von Neumeyer (zur 1. Auflage von Lipperts Buch, 1912) in der Zeitschrift für internationales Recht 1915, S. 186–216, über die Lippert in der Vorrede zu seiner 2. Auflage sehr loyal berichtet – wird von ihm in dieser 2. Auflage sachlich doch nicht berücksichtigt. Es kann daher als Verdienst der riesigen Arbeit, die namentlich in der 2. Auflage des Werks steckt, doch nur das bezeichnet werden, was Herbert Dorn von der 1. Auflage (Dt. Jur.-Ztg. 1924, S. 682) seinerzeit gesagt hatte: Durch umfangreiche Sammlung von Rechts-tatsachen der neueren Zeit Anlaß zu ersten Erörterungen über Art und Umfang dieses Forschungsgebiets gegeben zu haben.

Manlio Udinas *Diritto Internazionale Tributario* von 1949 (das in der Hauptsache aber auf dem Rechtszustand vor dem Zweiten Weltkrieg aufgebaut ist – s. die dem Werk vorausgeschickte «Advertenza» des Verf.) ist ausgesprochenermaßen das IStR des Völkerrechtlers, das dem eigentlichen *diritto internazionale tributario*, das nur aus völkerrechtlichen Normen besteht, gegenüberstellt das aus den nationalen Normen bestehende *diritto tributario internazionale* (S. 28 ff.), welches sich inhaltlich durchaus mit dem deckt, was hier nationales Außensteuerrecht genannt wird.

Auch der Begriff des IStR, der dem Werk von Maxime Chrétien, *A la recherche du Droit international fiscal commun* (1955, 226 Seiten) zugrunde liegt, auf das inhaltlich noch zurückzukommen sein wird, ist das auf Völkerrechtsnormen gegründete Recht, das Begrenzungen der Steuerhoheit der einzelnen Staaten zum Gegenstand hat.

Als jüngstes Werk auf diesem Gebiet ist zu erwähnen der »Kommentar zum internationalen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland« von Wirtschaftsprüfer und Steuerberater R. C. Albert Schmitz (1957, 2 Bände, 1772 Seiten), von dem zu allererst hervorzuheben ist, daß er keine Kommentierung von Gesetzen oder Vertragstexten, sondern eine systematische Darstellung enthält. Der Sache nach behandelt das Werk das, was sich aus dem deutschen Außensteuerrecht (welchen von mir vorgeschlagenen Ausdruck der Verf. akzeptiert) und den deutscherseits geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ergibt, also das IStR im weiteren Sinn.

Im Hauptteil des Werks (S. 87–1288) ist die beherrschende Einteilung nicht die nach Staaten oder Bereichen der Doppelbesteuerungsabkommen, sondern die nach den Begriffen, die Objekte der Regelung des IStR sind: Wohnsitz, Betriebsstätte, die sieben Einkunftsarten des deutschen EinkStG, die Vermögenskategorien bei den Substanzsteuern. Es wird jeweils die Behandlung dieser Tatbestandselemente im deutschen Außensteuerrecht und dessen Modifikationen nach den verschiedenen Abkommen untersucht. Von der Gründlichkeit, mit der diese Untersuchung durchgeführt wird, zeugt schon der Umfang des Buches. Da aber leider dem Verf. Scharfsinn und Konsequenz in der Handhabung juristischer Begriffe und die Systematisierungskraft, die bei einem solchen Gegenstand besonders nötig wäre, nicht zu eigen sind, ist der Fortschritt, den das in vielen Beziehungen sehr verdienstliche Werk in der Richtung der Klärung der Grundbegriffe bringt, nicht eben

groß. Das gilt namentlich von dem allgemeinen Teil des Werks (S. 3–86), in dessen Verlauf der Verf. I s a y s Begriff des reinen internationalen Finanzrechts behandelt aber schließlich doch ablehnt – wobei unter den Gründen für die Ablehnung der auftaucht, daß vielfach »die Existenz eines Völkerrechts überhaupt verneint« werde(!).

II. Der Beitrag des IStR zur Lehre vom Vorrang des Völkerrechts

Wer für die Beurteilung des Verhältnisses von Völkerrecht zu Landesrecht Art. 25 unseres Bonner Grundgesetzes vor Augen hat, wird in dieser als bedeutende Errungenschaft betrachteten Bestimmung *prima facie* sicher eine Besiegelung des Vorrangs des Völkerrechts in dem Sinne sehen, daß es dem Landesrecht gegenüber eine höhere Rechtsordnung bedeute. Er wird geneigt sein, sich dieses »den Gesetzen vorgehen« im selben Sinne und mit denselben Konsequenzen gegeben zu denken, wie ihn im Bundesstaat das Bundesrecht gegenüber dem Recht der Einzelstaaten oder in jedem Staat das Recht des Staats gegenüber dem Recht der Gemeinden hat.

Indes sind die Traditionen einer die zwischenstaatlichen Beziehungen insgesamt umfassenden Wissenschaft, die ja nicht nur diese allerdings markante deutsche Festlegung für das Verhältnis von Völkerrecht und Landesrecht vor sich hat, nicht so schnell zu ändern und wenn man die kurzen aber eindringlichen Untersuchungen von G u g g e n h e i m⁹⁾ und M o s l e r¹⁰⁾ aus jüngster Zeit zu der Frage des Verhältnisses von Völkerrecht und Landesrecht als repräsentativ für die in der Völkerrechtswissenschaft heute herrschende Meinung betrachten darf, stehen der Anerkennung eines solchen Vorrangs doch immer noch Hindernisse aus den Gedankengängen der dualistischen Theorie entgegen.

Nehmen wir diese etwa im Sinne von A n z i l o t t i, so wäre zu sagen, daß Völkerrecht und Landesrecht zwei autonome Rechtsordnungen sind, die sogar nur geringe Berührungspunkte untereinander besitzen, die jedenfalls verschiedene materielle Zuständigkeitsbereiche, verschiedene Rechtsquellen, verschiedene Normadressaten haben und deren gegenseitiges Verhältnis eher auf den Nenner der Gleichordnung als den der Unterordnung des Landesrechts unter das Völkerrecht zu bringen ist. Daraus werden namentlich die folgenden zwei praktischen Konsequenzen abgeleitet:

a) Der Vorrang des Völkerrechts schwächt sich dahin ab, daß er nur »im Wege der Anerkennung der völkerrechtlichen Verantwortlichkeit der

⁹⁾ Völkerrechtliche Schranken im Landesrecht. Vortrag vom 24. Juni 1955, Heft 16 der Schriftenreihe der juristischen Studiengesellschaft in Karlsruhe.

¹⁰⁾ Das Völkerrecht in der Praxis der deutschen Gerichte. Vortrag vom 8. März 1957, Heft 32/33 derselben Schriftenreihe.

Staaten für völkerrechtswidrige Akte der Staatsorgane gesichert ist« (Guggenheim, a. a. O., S. 3). Die staatliche Verfassung wäre es dann also, nicht jene eingangs gekennzeichnete These vom Vorrang des Völkerrechts, von der die Rangordnung zwischen völkerrechtlichen und landesrechtlichen Normen festgesetzt wird. Daraus ergäbe sich als weitere, zwar nicht unbedingt notwendige, aber doch naheliegende Schlußfolgerung, die für das IStR besondere Bedeutung hat:

b) Obwohl der Abschluß eines völkerrechtlichen Vertrags bewirkt, daß sein Inhalt gegenüber dem Landesrecht der Partner vorgeht, greift bei späterer Änderung des Landesrechts dieser Vorrang nicht durch, sondern der nationale Richter (und erst recht der der richterlichen Unabhängigkeit entbehrende nationale Steuerbeamte!) hat das Landesrecht anzuwenden, auch wenn es mit dem Vertrag nicht mehr übereinstimmt. Für diese nationalen Behörden gilt dann also: »Sie sind nicht befugt, das völkerrechtswidrige Verhalten des Gesetzgebers zu korrigieren« (Mosler, a. a. O., S. 27).

Dies haben wir als die bei der Fachwissenschaft heute noch vorherrschende Meinung zu betrachten, die allerdings die Enthusiasten des Völkerrechts¹¹⁾ von jeher enttäuschen mußte, weil sie wie u. a. der Opium-Fall des Reichsgerichts von 1928 (RGSt. Bd. 62, S. 365 – dazu Mosler, a. a. O., S. 26 Anm. 56) zeigte, den Vorrang des Völkerrechts praktisch weitgehend illusorisch machen konnte.

In der Nachkriegszeit ist aber die Strömung, die diesem Vorrang des Völkerrechts vollere Geltung verschaffen möchte, sichtlich vorgeedrungen. Sie hat, worauf Guggenheim (a. a. O., S. 17) hinweist, in Verfassungsänderungen in Holland, Frankreich, auch, wiewohl weniger entschieden, in Italien so weit Ausdruck gefunden, daß für diese Länder eine einseitige Änderung nationaler Gesetze, die mit eingegangenen völkerrechtlichen Verpflichtungen nicht in Einklang steht, nicht mehr als zulässig anerkannt werden kann. Auch in der Schweiz weist eine im Anschluß an ein Urteil des schweizerischen Bundesgerichts Bd. 59 II, S. 337 (Guggenheim, a. a. O., S. 10/11) in Gang gekommene Diskussion nach dieser Richtung.

Eine besondere und zwar der genannten stärkeren Sicherung des Vorrangs des Völkerrechts im ganzen abträgliche Rolle spielt dabei die Transformationslehre. Im ganzen Lager des IPR, aber auch

¹¹⁾ Zu diesen Enthusiasten (und nicht zu den Fachvertretern des Völkerrechts) habe ich mich von jeher gerechnet und ich darf hier vielleicht eine Reminiszenz aus meiner weit zurückliegenden Studienzeit einflechten: Ich habe noch lebhaft in Erinnerung, wie Triepel's dualistische Auffassung, die er (jetzt gerade vor 50 Jahren) in seinen Tübinger Vorlesungen entsprechend seinem »Völkerrecht und Landesrecht« vertrat, mich schon damals gar nicht befriedigen konnte.

bei anderen Spezialzweigen des internationalen Rechts neigt man immer wieder zu der (bequemen!) Auffassung: wenn Deutschland einen völkerrechtlichen Vertrag mit Zustimmung von Bundestag und Bundesrat ratifiziert und im Gesetzblatt veröffentlicht hat – warum sollte er dann nicht den Rang eines normalen Gesetzes haben, mit der Folge, daß ihm gegenüber im Falle eines inhaltlich damit nicht übereinstimmenden späteren nationalen Gesetzes die Regel von der *lex posterior* eingreift? Es wäre viel gewonnen, wenn demgegenüber die von Mosler (a. a. O., S. 18) geprägte Kennzeichnung des aus völkerrechtlichen Verträgen hervorgehenden Rechts als »innerstaatlich vollziehbares Völkerrecht« und wenn seine Forderung nach Loslösung von der Vorstellung, »daß transformierte Verträge innerstaatlichen Gesetzen gleich seien«, durchdringen würde.

Doch ist auch mit dieser Kennzeichnung die Frage nicht gelöst, wie weit aus völkerrechtlichen Verträgen – seien es zweiseitige oder mehrseitige – unmittelbare Rechte für die Staatsbürger der Partnerstaaten abgeleitet werden können.

Artikel 25 GG schreibt diese Wirkung nun einmal nur den allgemeinen Grundsätzen des Völkerrechts zu, nicht den völkerrechtlichen Verträgen. Aber niemand wird daraus ein allgemeines *argumentum e contrario* für diese letzteren ziehen. Es hat vielmehr seit langem völkerrechtliche Verträge gegeben – und es gibt sie heute wohl in steigendem Maß – aus denen man unmittelbar Rechte und Pflichten für die Staatsbürger der Vertragspartner (neuerdings sogar meist darüber hinaus: für alle im Gebiet der Vertragspartner residierenden Personen ohne Rücksicht auf ihre Staatsangehörigkeit) abgeleitet hat. Sicher gilt es z. B. für die Konventionen zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (Rom 1950), es galt doch eigentlich auch schon für die Haager Landkriegsordnung von 1907 (s. den eindrucksvollen Anschauungsunterricht in dem Film »Die Brücke am Kwai«!), es gilt für das Genfer Abkommen zur Verbesserung des Loses der Verwundeten vom 27. Juli 1929 – und es hat, wie noch näher zu zeigen sein wird, von Anfang an gegolten für die Doppelbesteuerungsabkommen.

Sicher ist es andererseits, daß diese Wirkung eines völkerrechtlichen Vertrags, für den Einzelnen Rechte zu begründen, auch heute zu verneinen sein kann, weil der Vertrag der Absicht der vertragschließenden Parteien gemäß diese Wirkung nicht haben sollte; das gilt z. B. von den Auslieferungsverträgen¹²⁾, die wirklich nur Instrumente in der Hand der Justizverwaltungen und nicht in der Hand der auszuliefernden Verbrecher sein sollen.

¹²⁾ Vgl. R. Lange (Köln): Grundfragen des Auslieferungs- und Asylrechts, Ztschr. f. d. ges. Strafrechtswissenschaft Bd. 65, 1953, S. 353 ff. – gestreift wurde die Frage in Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen Bd. 70, S. 287.

Es ist z. B. auch anzunehmen für die heute gültige *Zuckerkonvention* von 1953/56, deren Vorschriften (über Anbaukontingentierung, Regelung des Exports usw.), wiewohl von großen Auswirkungen für die einzelnen Zuckerproduzenten, doch nur Rechte und Pflichten der Regierungen begründen¹³⁾; es ist ebenso anzunehmen für die *Weizenkonvention* von 1953/56 mit ihren bedeutsamen Möglichkeiten der staatlichen Lenkung der Weizenproduktion¹⁴⁾.

Jedenfalls darf der These, daß es Sinn solcher Abkommen sein kann, keine Rechte für den Einzelnen, auch wenn er von ihren Wirkungen betroffen ist, zu begründen, nicht entgegengehalten werden, daß sich aus der Transformation der Abkommen in nationale Gesetze doch ein anderes ergeben müsse. Dies deshalb nicht, weil es auch Sinn rein intern wirkender Gesetze sein kann, daß sie, obwohl im Interesse einzelner Gruppen geschaffen, nicht die Wirkung haben sollen, deren Mitgliedern Rechte zu verleihen. Zu diesen Fällen, in denen von den Entstehungsbedingungen eines subjektiven öffentlichen Rechts aus einem Gesetz wohl zwei Elemente: der zwingende Rechtssatz und die Bestimmung zum Schutz der Individualinteressen, aber nicht das dritte: Bestimmung dazu, daß der Einzelne sich darauf soll berufen können, gegeben ist, waren früher u. a. die *quasi-Ansprüche* aus dem Unterstützungswohnsitzgesetz von 1871 zu rechnen; für die Rechtslage nach den heutigen Fürsorgenormen ist die Frage weniger sicher und im einzelnen noch nicht geklärt¹⁵⁾.

Eine klare Rechtslage hat auf ihrem Gebiet die Reichshaushaltsordnung von 1922 mit ihrem § 24 geschaffen: »Durch den Haushaltsplan werden Ansprüche oder Verbindlichkeiten Dritter weder begründet noch aufgehoben« – sondern er ist eine Bindung nur für die Behörden, die Regierung, auch das Parlament. Aber es ist eine Ausnahme, daß uns ein Gesetz durch eine so klare Bestimmung der Zweifel enthebt. Die Nachforschung, was Wille des Gesetzgebers ist, mag oft nicht einfach sein, und für die Erforschung der Bedeutung internationaler Verträge wird man wohl dasselbe sagen müssen.

Georg Erler spricht in seinem Buch »Grundprobleme des internationalen Wirtschaftsrechts« (1956), das überhaupt in der Herausarbeitung der

¹³⁾ Auch aus der Handhabung dieser Bestimmungen ergibt sich nichts anderes, vgl. die Berichte über diese Handhabung in der offiziellen Veröffentlichung *Conférence des Nations Unies sur le sucre* de 1956. U.N.E.conf. 22/7.

¹⁴⁾ Vgl. darüber *Conférences des N.U. sur le blé* 1955/56, *Résumé des Travaux* U.N.E.conf. 2 P/5.

¹⁵⁾ Darüber Bühler, *Die subjektiven öffentlichen Rechte* 1914, S. 51, und nunmehr den Beitrag »Altes und Neues über Begriff und Bedeutung der subjektiven öffentlichen Rechte«, *Gedächtnisschrift für Walther Jellinek* 1955, S. 281.

leitenden Ideen dieses mächtig sich entfaltenden neuen Zweiges des internationalen Rechts bedeutsames geleistet hat, von einer Tendenz der Entwicklung »vom internationalen Kontrakt zum internationalen Status« (S. 129), die im 20. Jahrhundert die Umkehrung einer im 19. Jahrhundert in der internationalen Rechtsordnung gültig gewesenen Tendenz geworden sei. Zu den einzelnen Problemen, die unter diesem Gesichtspunkt des internationalen Status zu erforschen wären, gehört nun also, wieweit bei solchem Status die Individuen in unmittelbare Rechtsbeziehungen zu der jenen Status verkörpernden Staatengemeinschaft treten und es erscheint mir wahrscheinlich, daß das Ergebnis dieser Prüfung eine weitere Zurückdrängung der dualistischen Lehre auf diesem Sektor des internationalen Rechts sein wird.

So viel zum Problem »Völkerrecht und Landesrecht« im allgemeinen. Welches sind nun die Eigentümlichkeiten des IStR, gesehen unter diesem Gesichtspunkt des Verhältnisses von Völkerrecht und Landesrecht, die für seinen Beitrag zu dieser Lehre bestimmend sind? Zwei Dinge scheinen mir da näherer Untersuchung (unter III und IV) wert:

1. Als »Rechtsquelle« internationaler Art kommen hier bis jetzt fast nur zweiseitige Doppelbesteuerungsabkommen in Betracht. Es gibt so gut wie keine Kollektivabkommen, und eine sehr geringe Rolle spielt, wie alsbald zu zeigen sein wird, das internationale Steuerrecht gewohnheitsrechtlicher Art. Da die individuellen, meist in sehr langen Verhandlungen zustande gekommenen zweiseitigen Abkommen eben doch moralisch und rechtlich die stärkste Bindung der beteiligten Partner darstellen, gibt dies dem IStR sein besonderes Gepräge. Den Gegenpol scheint mir das internationale Arbeitsrecht zu bilden, das umgekehrt fast ganz durch Kollektivabkommen von größter Tragweite beherrscht wird.

2. Von diesen zweiseitigen Doppelbesteuerungsabkommen war, wie bereits berührt, im Steuerrecht immer ganz allgemein und vorbehaltlos anerkannt, daß sie unmittelbar Rechte und Pflichten für die Angehörigen der Vertragsstaaten begründen – wobei sich sehr früh und ohne grundsätzliche Festlegung der Satz entwickelte, daß für die Staatsbürger aus den Abkommen nur Einschränkungen ihrer materiellen Steuerpflichten, nicht deren Neubegründung oder Erhöhung sollte abgeleitet werden können. Soweit man also aus den Doppelbesteuerungsabkommen Pflichten ableiten will, können das nur solche der Steuerverwaltungen (zu Freilassungen, Ermäßigungen, Anrechnung ausländischer Steuern usw.) sein.

Das soll nun noch mit Einzelheiten aus der Gesetzgebung und Rechtsprechung näher belegt werden, wobei wir die beiden Hälften des Völkerrechts getrennt untersuchen.

III. Gemeines Völkerrecht und nationales Außensteuerrecht

Welch ein Vorteil, daß wir in der Frage, wieweit es eigentlich ein "Droit International Fiscal Commun" gibt, durch eine Spezialuntersuchung von Maxime Chrétien¹⁶⁾, mehr festen Boden unter die Füße bekommen haben als es in den meisten sonstigen Beziehungen der jungen Wissenschaft vom internationalen Steuerrecht der Fall ist!

Wie der Titel des Buches erkennen läßt, war es eine Art Erkundungsfahrt, zu der der Verfasser ausgezogen ist; sie empfahl sich deshalb, weil viele Interessenten am IStR sich gar zu leicht auf einige oft angeführte und angeblich gefestigte diesbezügliche Grundsätze berufen, die auf ihre Geltung erst zu prüfen sind. Die Ausbeute, die Chrétien nach genauer Prüfung der Rechtslage in seinem Buch bringt, ist so bescheiden, daß er zum Schluß (S. 243) die Frage erhebt, ob es eigentlich angebracht war, ein so umfangreiches Buch mit so geringen positiven Ergebnissen herauszubringen. Diese Zweifel sind völlig unberechtigt. Es ist wissenschaftlich nicht weniger wertvoll, gesicherte negative Ergebnisse zu erarbeiten als positive.

Dies gilt vor allem von dem schon erwähnten »Fundamentalsatz des IStR«, daß internationale Doppelbesteuerung völkerrechtswidrig sei. Es ist Chrétien völlig darin beizutreten, wenn er von dieser *condamnation de la double imposition* nach Prüfung der Rechtslage, namentlich auch der Doppelbesteuerungsverträge (die die Doppelbesteuerung stark einschränken, aber nicht völlig ausschließen) zum Ergebnis kommt: «que celle-ci n'existe pas encore en droit positif». Ich hatte mich von jeher in diesem Sinn ausgesprochen, u. a. in meinem Beitrag «Les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale» (Recueil des Cours de l'Académie de Droit International, 1936 I, S. 459), welche Stellungnahme, wie Chrétien (S. 209) berichtet, 1947 von den (damals noch bestehenden) gemischten Schiedsgerichten in Alexandrien zur Grundlage einer steuerlichen Streitentscheidung gemacht worden ist.

Nicht einmal der beschränktere Satz von der Unzulässigkeit der Einbeziehung ausländischer Grundstücke in die Besteuerung (insbesondere in die Erbschaftsteuer) im Heimatstaat, für dessen Anerkennung namentlich Ernst Blumenstein (Bern) eingetreten war, kann als geltendes Recht betrachtet werden (Chrétien, S. 212). Als mindestens zweifelhaft bezeichnet er drei andere Sätze, die auch oft in Anspruch genommen werden: den von der Unzulässigkeit, Ausländer gegenüber Inländern steuerlich

¹⁶⁾ Maxime Chrétien, Professeur à la Faculté de Droit de Strasbourg, A la Recherche du Droit International Fiscal Commun, Etude de Droit positif à partir de la Jurisprudence des Cours Internationales, Préface de M. Batiffol, 1955, 246 Seiten.

irgendwie schlechter zu stellen (S. 215), den der Ausdehnung der steuerlichen Immunität der Diplomaten auf konsularische Vertreter und auf die gegenseitige Besteuerung der Staaten selbst (S. 218), den von der Verurteilung des Rechtsmißbrauchs, dessen sich ein Staat mit der gesetzlichen Regelung von Steuerpflichtigen gegen Ausländer schuldig machen könnte (S. 234).

Es handelt sich bei diesen drei Fragen um die noch keineswegs in allem geklärten Grenzen der staatlichen Souveränität in Steuersachen. Zu den (von Chrétien nicht erwähnten) Ausflüssen dieser Frage gehört z. B. der Satz, daß die Entfaltung amtlicher Tätigkeiten durch Beamte der Steuerverwaltung in einem fremden Staat ohne Zustimmung dieses fremden Staats nicht zulässig ist – und zwar auch nicht mit Zustimmung des Steuerpflichtigen: Das ist einmal (1930) aus Anlaß der zwischen der niederländischen Zentralsteuerverwaltung (für ihre damaligen Kolonien) und IG-Farben (wegen steuerlicher Verpflichtungen aus ihren Tochtergesellschaften in Indonesien) geführten Verhandlungen praktisch geworden, die auf Wunsch von IG-Farben in Frankfurt stattfanden – was dem Auswärtigen Amt in Berlin Anlaß zu einem Protest gab.

Unter dem Gesichtspunkt der Begrenzung der staatlichen Finanzhoheit ist auch folgende für die Behandlung der international verflochtenen Konzerne sehr wichtige Frage zu beurteilen: Kann ein Einwand dagegen erhoben werden, daß eine Steuerverwaltung von der inländischen Tochtergesellschaft einer ausländischen Hauptgesellschaft die Vorlegung der Bilanzen der ausländischen Hauptgesellschaft verlangt – um die Richtigkeit der Bilanzen der inländischen Tochtergesellschaft zu kontrollieren? Als im Jahre 1930 der deutsche Reichsfinanzhof im sogenannten *Shell*-Urteil¹⁷⁾ die deutsche Tochtergesellschaft einer amerikanischen Gesellschaft (die ihrerseits Teil des großen englischen *Shell*-Konzerns war) unter Anwendung der sogenannten Organtheorie als deutsche Betriebsstätte des amerikanischen Konzerns ansah und daher diesen letzteren als (durch seinen Hamburger Ableger) in Deutschland steuerpflichtig geworden betrachtete, war damit schon die Frage akut geworden, ob einem solchen Verlangen das Territorialprinzip entgegenstehe. In USA fehlte es nicht an Leuten, die in solchem Vorgehen gegen amerikanische Gesellschaften einen Übergriff der deutschen Steuerverwaltung sehen wollten. Die Schwierigkeiten der indirekten Veranlagung einer ausländischen Gesellschaft erwiesen sich auch sonst als so groß, daß die damalige Reichssteuerverwaltung davon Abstand nahm, sich der vom Reichsfinanzhof ermöglichten Kon-

¹⁷⁾ Vom 30. 1. 1930 – in der amtlichen Sammlung trotz seiner großen Bedeutung nicht veröffentlicht, sondern amtlich nur im Reichssteuerblatt 1930, S. 148.

struktion zu bedienen. Das ist auch unter dem nationalsozialistischen Regime nicht anders geworden.

Als man nach dem Krieg im Kreise der International Fiscal Association die Frage wieder aufgriff – auf der Kölner Tagung 1954 war es der Fall ¹⁸⁾ – ergab sich, daß die Organtheorie zum Teil sichtlich deshalb, weil sie eigentlich nur in Deutschland mit solcher Vorliebe entwickelt und dem Machtstreben der deutschen Industrie dienstbar gemacht worden sei, mehr oder weniger entschieden für zwischenstaatliche Beziehungen jedenfalls abgelehnt wurde.

Die Tendenz der Behandlung international verflochtener Gesellschaften, die namentlich auch in den seither entstandenen Doppelbesteuerungsabkommen ihren Niederschlag gefunden hat, geht dahin, es abzulehnen, in einer ausländischen Tochtergesellschaft eine Betriebsstätte der in einem anderen Land domizilierten Muttergesellschaft zu sehen. Wenn man in den Fragen der Besteuerung der internationalen Konzerne vorankommen will, so wird man sich mit den Grundsätzen des internationalen Rechts über die territoriale Begrenzung der Staatsgewalt überhaupt auseinandersetzen müssen ¹⁹⁾.

Der Satz von der steuerrechtlichen Immunität der diplomatischen Vertreter selbst, den man gemeinhin als einen der sichersten Bestandteile des völkerrechtlichen Gewohnheitsrechts betrachtet, wird von Chrétien (S. 225 ff.) nur deshalb nicht vorbehaltlos in diese Kategorie eingereiht, weil er allmählich fast von allen Staaten teils in nationalen Gesetzen, teils in völkerrechtlichen Verträgen (Handelsverträgen oder besonderen Konsularverträgen) näher fixiert worden, also Bestandteil des geschriebenen nationalen Außensteuerrechts oder des völkerrechtlichen Vertragsrechts geworden sei.

Da aber die Formulierungen in solchen besonderen Verträgen und die Verweisungen auf sie in nationalen Steuergesetzen zuweilen doch nicht vollständig sind, bedeutet dies statt völliger Klärung oft vielmehr eine Komplikation in der Frage des Verhältnisses von nationalem Recht und Völkerrecht. Das gilt sogar in besonderem Maß von der nicht ganz glücklichen Fassung des § 9 des deutschen Steueranpassungsgesetzes von 1934, welcher lautet:

»Von den Steuern, vom Einkommen und vom Vermögen sind Personen ... insoweit befreit, als ihnen ein Anspruch auf Befreiung von diesen Steuern zusteht:

¹⁸⁾ Vgl. den von mir erstatteten Generalbericht zum Kongreßthema 3 dieser Kölner Tagung, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Heft XXVII, S. 82–122.

¹⁹⁾ Vgl. meinen »Ausblick« in dem erwähnten Generalbericht S. 113.

1. nach allgemeinen völkerrechtlichen Grundsätzen unter Wahrung der Gegenseitigkeit oder
2. nach besonderen Vereinbarungen mit anderen Staaten.«

Statt einer selbständigen Entscheidung, daß (und wie weit) den diplomatischen Vertretern ein Anspruch auf Steuerbefreiung zusteht, bringt diese Bestimmung also gewissermaßen eine Verweisung auf das Völkerrecht, und für die Einzelfragen (nur Steuern vom Einkommen und Vermögen? auch Freiheit für konsularische Vertreter? – auch für die Angehörigen der Vertreter? – auch für privaten Grundbesitz des Vertreters im Beglaubigungsland? – usw.) ist mit der Bestimmung offenbar nicht weitergeholfen. Man kann ihr also lediglich deklaratorische Bedeutung beimessen: Der Gesetzgeber ermahnt mit ihr seine Verwaltung, die aus dem allgemeinen Völkerrecht und den völkerrechtlichen Verträgen abzuleitenden Einschränkungen der Steuerhoheit nicht außer acht zu lassen – eine Ermahnung, die im zweiten Jahr des N.S.-Regimes vielleicht nicht überflüssig war.

Die Auslegung betrachtet daher auch in Deutschland als primäre Rechtsquelle für den Umfang der Steuerbefreiungen der diplomatischen Vertreter nach wie vor das völkerrechtliche Gewohnheitsrecht und der Reichsfinanzhof hatte auch einmal Anlaß, diese Frage näher zu behandeln: in der Entscheidung vom 12. Mai 1941, Band 52, S. 45–49, bei der zu klären war, ob ein der deutschen Gesandtschaft in Bern zugeteilter Beamter zur deutschen Vermögenssteuer für sein Kapitalvermögen und für sein in der Schweiz gelegenes Grundvermögen herangezogen werden konnte (was bejaht wird). Der Reichsfinanzhof prägt hier den Satz:

»Die Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind nur insoweit auf die diplomatischen Vertreter und die ihnen völkerrechtlich gleichgestellten Personen anwendbar, als die völkerrechtlichen Bestimmungen ihre Besteuerung im Empfangsstaat überhaupt zulassen.«

Das entspricht der Grundauffassung, daß Doppelbesteuerungsabkommen Steuerpflichten niemals neu begründen oder erweitern, nur mildern oder aufheben können.

IV. Die grundsätzliche Bedeutung der Doppelbesteuerungsabkommen

Die Geschichte der Doppelbesteuerungsabkommen ist, wie die verdienstlichen zwei Registerbände der United Nations von 1951 und 1954²⁰⁾ zeigen, immerhin schon über hundert Jahre alt. Die Finanzverträge zwischen Frankreich, Belgien, Holland und Luxemburg von 1843 und 1845, die den Anfang machten, galten allerdings weniger der Beseitigung der

²⁰⁾ International Tax Agreements, Vol. III (1951) und V (1954): World Guide to international Tax Agreements.

Doppelbesteuerung als der Gewährung gegenseitiger Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen, die auch seither nicht aufgehört hat, Bestandteil der Doppelbesteuerungsabkommen zu sein.

Erst nach 1900 kommen Verträge vor, die die Abstellung internationaler Doppelbesteuerung für die wichtigsten direkten Steuern zum Hauptzweck haben. Innerhalb derselben stehen besonders diejenigen, die Schiffsahrts- und später Luftfahrtsunternehmungen betreffen; sie haben regelmäßig zum Hauptinhalt, daß die Unterhaltung von Landungsanlagen in einem fremden Land keine Betriebsstätte in diesem Land begründet und daher die Hauptvoraussetzung der Steuerpflicht in diesem Land nicht erfüllt. Von diesen in teilweisem Verzicht der Länder sich erschöpfenden Verträgen genüge es festzustellen, daß schon sie ein klares Beispiel dafür bilden, daß (was manchmal noch immer bestritten wird) ein Staat selbstverständlich auf irgendwelche Ausflüsse seiner Finanzhoheit oder Souveränität in Finanzsachen wirksam verzichten kann und daß dies auch einseitig geschehen kann, nämlich von Staaten, die wohl an den Luftverkehr angeschlossen sind, aber ohne daß bei ihnen Fluglinien beheimatet wären, die von der Gegenseitigkeit ihrerseits Gewinn ziehen könnten.

Mehr Interesse beanspruchen die umfassenden Abkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Einkommensbesteuerung (Einkommensteuer einschließlich der Lohnsteuer, Körperschaftssteuer), die nach 1920 zahlreicher werden. Innerhalb derselben stellt die mit den deutsch-italienischen Abkommen von 1925 eröffnete Reihe einen durch das Prinzip der Aufteilung der Steuerquellen gekennzeichneten kontinentalen Typ dar. Ihm steht gegenüber der Typ der Verträge, die die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer vermeiden; man kann hier von einem angelsächsischen Typ sprechen, der eröffnet wurde durch den Eintritt der USA in die Reihe der vertragsschließenden Länder: die Doppelbesteuerungsabkommen USA-Frankreich von 1939, USA-Kanada von 1942, USA-Großbritannien von 1945, Großbritannien-Frankreich von 1945, Großbritannien-Kanada von 1946 wurden hier grundlegend.

Für Deutschland sind nach der Katastrophe des 2. Weltkriegs nicht nur die kontinentalen Verträge insoweit wieder in Kraft gesetzt worden als nicht staatsrechtliche Veränderungen (namentlich gegenüber den Balkanstaaten) es unmöglich machten²¹⁾, sondern Deutschland erhielt auch mit den

²¹⁾ Die nach dem Kriegsende in dieser Beziehung entstandene Rechtslage wurde unter völkerrechtlichen Gesichtspunkten geprüft von Fr. Klein (Münster) in »Steuer und Wirtschaft«, 1947, Sp. 185–218.

Abkommen mit USA (1954), mit Großbritannien (1954), mit Kanada (1956) Anteil am erwähnten angelsächsischen Typ. Da diese angelsächsischen Partner das ihnen gewohnte Anrechnungsprinzip nicht verlassen wollten, wir aber ebensowenig das uns gewohnte Aufteilungsprinzip, kam man auf den Ausweg, die beiden Prinzipien in einem Vertrag zu kombinieren – und das Kunststück scheint sogar gelungen zu sein: Jene drei angelsächsischen Staaten vermeiden die Doppelbesteuerung von Unternehmungen, die bei ihnen beheimatet und daher unbeschränkt steuerpflichtig, daneben aber durch eine Filiale (um den einfachsten Fall zu nehmen) in Deutschland tätig sind und dort Gewinne erzielen, in der Weise, daß sie die von diesen deutschen Filialen bezahlte deutsche Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf die durch den angelsächsischen Heimatstaat vom gesamten inländischen und ausländischen Einkommen erhobene Steuer anrechnen (nicht etwa nur vom Gewinn abziehen) lassen; Deutschland beseitigt die Doppelbesteuerung dadurch, daß es im umgekehrten Fall die in den angelsächsischen Ländern erzielten Gewinne in seine Besteuerung gar nicht einbezieht²²⁾. Die Durchführung dieser Bestimmungen bereitet im einzelnen, namentlich im Fall von Konzernverflechtungen über die Landesgrenzen hinweg, viele Schwierigkeiten. Auf sie, wie auch auf die vielen Einzelheiten, die in Beziehung auf die Umgrenzung der Finanzhoheit der beiden Partner z. B. im Falle der Ausübung von persönlicher Tätigkeit in beiden Ländern entstehen, kann hier nicht näher eingegangen werden. Es soll genügen, drei für das Verhältnis von Völkerrecht und Landesrecht grundsätzlich wichtige Fragen aus diesem Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen noch zu behandeln.

1. Warum bis heute fast nur zweiseitige Abkommen im IStR? Wie steht es mit den Möglichkeiten des Abschlusses von Kollektivverträgen auf diesem Gebiet?

Bis jetzt sind auf dem Gebiet der Besteuerung nur zweimal schwache Anläufe zu Kollektivverträgen gemacht worden: mit dem Rom-Vertrag von 1922, der zwischen den Nachfolgestaaten Österreichs gelten sollte aber gar nicht ratifiziert wurde, und mit einem Genfer Vertrag von 1931, der die Regelung von Kraftfahrzeugsteuern (anderer Art als solcher durch Belastung der Brennstoffe) betraf; dieser zweite Vertrag wurde zwar von einer Reihe von Staaten ratifiziert und auch durchgeführt, da aber eine solche Besteuerung der Ausländer auch von Staaten, die dem Abkommen nicht

²²⁾ Allerdings werden diese ausländischen Gewinne dank dem sog. Progressionsvorbehalt zuweilen dann doch mit berücksichtigt, der bei der Einkommensteuer (nicht auch bei der Körperschaftsteuer) praktisch wird.

44 Z. ausl. öff. R. u. VR., Bd. 19/4

beitrugen (darunter Deutschland) vielfach nicht durchgeführt wurde, hat auch er keine große Bedeutung erlangt.

Warum also kommt es nicht zu Kollektivverträgen auf diesem Gebiet, die etwa das zum Inhalt haben könnten, was die erwähnten Doppelbesteuerungsabkommen des angelsächsischen oder des kontinentalen Typs gemeinsam haben und was im übrigen in Modellverträgen von Mexiko (1943) und London (1946)²³⁾ niedergelegt ist? Dafür kann man zwei Gründe geltend machen: einmal den, daß diese Doppelbesteuerungsabkommen so unmittelbar das Steueraufkommen der beteiligten Staaten beeinflussen, daß man den Widerstand der Finanzminister versteht, sich den nicht genau zu bestimmenden Auswirkungen eines Kollektivvertrages auf diesem Gebiet anzuvertrauen; weiter den, daß diese Verträge, und zwar in neuester Zeit nur immer ausgesprochener, genauer auf die Handelsbeziehungen und andererseits das Steuersystem in den beiden Partnerstaaten abgestimmt werden müssen, als das ein Kollektivvertrag tun könnte.

So kam es, daß wir heute ein Netzwerk von über vierhundert umfassenden und weniger umfassenden Verträgen zwischen mehr als 50 Staaten haben²⁴⁾. Und wenn auch mindestens innerhalb der beiden Haupttypen (des kontinentalen und des angelsächsischen) der größte Teil der Bestimmungen stereotyp wiederkehrt, so scheint der Weg zu Kollektivverträgen doch immer noch weit zu sein. Wir haben damit hier dieselbe Lage, wie wir sie bei manchen anderen Spezialzweigen des internationalen Rechts haben, – nämlich immer dann, wenn nicht eine überragende Idee (wie auf dem Gebiet des Arbeitsrechts die Überzeugung von der Notwendigkeit internationaler Sicherung elementarer Rechte der Arbeiter) zu einer supranationalen Gestaltung führt.

Ganz ähnlich wie im IStR liegt es z. B. im internationalen Luftrecht. Auch hier mußte speziell wegen der Erfordernisse des gewerblichen Luftverkehrs der Weg der zweiseitigen Abkommen beschritten werden, und obwohl auch sie vielfach einen stereotypen Inhalt haben, ist es dabei wirklich geblieben, – so daß heute etwa 300 solcher Einzelabkommen bestehen, die dazu noch vielfach nur auf ein Jahr abgeschlossen werden und daher ständig erneuert werden müssen. Auf der Dubrovnik-Ta-

²³⁾ Ihre Ausarbeitung war noch vom Völkerbund veranlaßt (sie ist dann von den Vereinten Nationen 1946 durchgeführt worden): League of Nations. Fiscal Committee. London and Mexico Model Tax Conventions, Commentary and Text. Genf 1946, 118 Seiten.

²⁴⁾ Die Nachweisungen über das "Net-work of Tax Agreements" nach dem Stande vom 1. 6. 1953 im Band 5 der angegebenen Serie zählen 266 umfassende und über 300 Teilabkommen auf; auch wenn man von beiden Kategorien etwa ein Drittel als durch staatsrechtliche Veränderungen außer Geltung gekommene Verträge bezeichnet, verbleibt eine Zahl von rund 400 in Geltung stehender Abkommen dieser Art, und diese Zahl vermehrt sich jedes Jahr etwa um ein Dutzend.

gung der International Law Association von 1956 hat der holländische Spezialforscher auf diesem Gebiet, Professor Goodhuis, Berater der holländischen Botschaft in London, diesen Zustand lebhaft beklagt²⁵⁾ und doch zugleich davor gewarnt, ihm durch die Konstruktion abhelfen zu wollen, es sei geltendes gemeinsames Völkerrecht, daß jeder Staat die friedliche Überfliegung seines Gebietes dulden müsse – das hieße zu Unrecht Wunschrecht als geltendes Recht betrachten (gerade so wie wir im IStR das für den Satz von der Unzulässigkeit der internationalen Doppelbesteuerung sagen müssen). Die ILA hat sich denn auch in Dubrovnik in der Hauptsache darauf beschränkt, den Staaten möglichst große Bereitschaft zu empfehlen, in zweiseitigen Abkommen für den Luftverkehr wirklich liberale Zulassungsbedingungen zu gewähren.

Für das IStR müssen die Hoffnungen auf das Zustandekommen von Kollektivverträgen aus den beiden schon erwähnten Gründen gedämpft werden; wenn man beobachtet, wie zäh sogar bei einem so übersichtlichen Gebilde wie es die Benelux-Gemeinschaft darstellt jedes der drei Mitglieder an seiner Finanzhoheit hängt, wird man das verstehen. Immerhin gibt es innerhalb der Materie, auf die sich Doppelbesteuerungsabkommen zu beziehen pflegen, eine Reihe von Punkten, die der Kollektivregelung an sich schon zugänglich wären, wie z. B. der Begriff der Betriebsstätte im Internationalen Recht, die Frage der Zulässigkeit der Heranziehung von Grundstücken zu direkten Steuern in einem anderen Staat als dem Lagestaat usw. Es wäre zu begrüßen, wenn man versuchte, wenigstens zu Teilabkommen dieser Art zu gelangen, wie das die OEEC jetzt versucht – unter anderem wäre es deshalb zu begrüßen, weil es vielleicht gelingen könnte, bei dieser Gelegenheit endlich das Prinzip von der Unzulässigkeit der internationalen Doppelbesteuerung irgendwie festzulegen.

2. Aus Doppelbesteuerungsabkommen können nur Einschränkungen, nicht Neubegründungen oder Erweiterungen der Steuerpflicht abgeleitet werden

Dieser bereits mehrfach erwähnte Satz gehört, was das Deutsche Recht betrifft, zu denjenigen, die entwickelt zu haben eines der Verdienste des früheren Reichsfinanzhofs ist. Grundlegend war dafür eine Entscheidung des 3. Senats vom 3. Oktober 1935, RStBl. 1935, S. 1339²⁶⁾, wo er in Übereinstimmung übrigens mit dem vom damaligen Reichsfinanzministerium vertretenen Standpunkt, hierzu ausführt:

²⁵⁾ Vgl. Dubrovnik-Konferenz (47. Konferenz des Intern. Law Ass. 1957), Bericht S. 163.

²⁶⁾ In der amtlichen Sammlung nicht veröffentlicht; bis 1945 wurden nur etwa ein Drittel der im Reichssteuerblatt veröffentlichten Entscheidungen in die amtliche Sammlung aufgenommen, seit 1955 geschieht dies mit allen im Bundessteuerblatt veröffentlichten Entscheidungen.

»Die bisher vom Deutschen Reich abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung suchen regelmäßig ihr Ziel durch Aufteilung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der verschiedenen Steuerquellen zu erreichen. Es werden also durch ein Doppelbesteuerungsabkommen die nach dem Steuerrecht der vertragschließenden Staaten bestehenden Steueransprüche nach Maßgabe der in dem Abkommen getroffenen Bestimmungen eingeschränkt oder unberührt gelassen. Mithin bleiben trotz des Abschlusses eines Doppelbesteuerungsabkommens für die in ihm behandelten Steuern die maßgebenden Bestimmungen der deutschen Steuergesetze grundsätzlich bestehen; es erhebt sich nur die Frage, ob und inwieweit das nach den deutschen Steuergesetzen bestehende Besteuerungsrecht durch das Abkommen eingeschränkt wird.

In jedem Fall ist daher zunächst das Bestehen eines Steueranspruchs nach den deutschen Steuergesetzen zu prüfen. Ergibt diese Prüfung, daß ein solcher Steueranspruch *nicht* besteht, so kann insoweit eine Besteuerung in Deutschland auch dann nicht erfolgen, wenn das Besteuerungsrecht für diesen Fall nach einem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland zustehen sollte. Denn durch ein Doppelbesteuerungsabkommen, das der Aufteilung der nach innerem Recht bestehenden Steueransprüche dient, kann nicht ohne weiteres ein neuer, nach innerem Steuerrecht bisher nicht bestehender Steueranspruch begründet werden. Ergibt die Prüfung dagegen, daß ein deutscher Steueranspruch besteht, so ist weiter zu prüfen, ob und inwieweit dieser Steueranspruch durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird.«

Das ist seither der unangefochtene Standpunkt der Rechtsprechung wie der Steuerverwaltung geblieben. Diese Funktion der Doppelbesteuerungsabkommen ist auch im englischen Recht anerkannt. Dort ist auch geklärt (was auch bei uns vorkommendenfalls anzunehmen wäre), daß die Vereinbarungen in einem Doppelbesteuerungsabkommen die Vertragspartner nicht hindern, mit einseitig zu gewährenden Erleichterungen weiter zu gehen als im Abkommen ausbedungen ist ²⁷⁾.

3. *Ableitung von Rechten für die Steuerpflichtigen unmittelbar aus dem Abkommen*

Schon in der Zeit der Weimarer Verfassung hat sich in der Verwaltung wie in der Steuerrechtsprechung die Meinung durchgesetzt, daß es dem Steuerpflichtigen möglich sein müsse, sich unmittelbar auf erleichternde Be-

²⁷⁾ Vergleiche den aufschlußreichen Final Report der Royal Commission on the Taxation of Profits and Incomes von 1955 (Cmd. 9474), wo bei Darlegung der Overseas Tax Reliefs gesagt wird (S. 210): "The existence of a bilateral agreement between the United Kingdom and a particular overseas territory is no bar to unilateral relief in respect of a tax imposed there but not covered by the terms of the agreement". – Solche Nichtverschlechterungsklauseln, wie man sie wohl nennen könnte, finden sich auch in Kollektivverträgen aus anderen Gebieten, vgl. die Verf. der I.A.O. Art. 19 Ziff. 8: Vorbehalt für alle landesrechtlichen Normen, «qui assurent des conditions plus favorables aux travailleurs intéressés que celles prévues par la convention ou la recommandation».

stimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen zu berufen. Über die damals in der deutschen Völkerrechtswissenschaft herrschende dualistische Auffassung, aus der heraus das ja eher zu verneinen gewesen wäre, und die Eóno Becker, der Schöpfer und erste literarische Interpret der Abgabenordnung, immerhin nicht ganz ignorieren konnte²⁸⁾, half auf diesem Gebiet der Verträge natürlich so wie auch sonst die Transformationslehre hinweg: Soweit die Verträge ratifiziert und in Gesetzesform veröffentlicht sind, haben sie ja den Charakter als Reichsgesetz. Daß man auf diese Weise über die Bedenken, die aus der Dualismus-Theorie abgeleitet werden konnten, hinwegkam, zeigen die oben wiedergegebenen Ausführungen aus der Entscheidung vom 3. Oktober 1935. Sie werden bestätigt in der Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 29. Februar 1940 Band 48, S. 191–194, die aus dem Satz von der unmittelbar für den Pflichtigen Rechte erzeugenden Natur dieser Verträge eine weitere Konsequenz zieht: daß die auf Gegenseitigkeit berechnete Freilassung ausländischer (österreichischer) Vermögen von der deutschen Vermögenssteuer nach dem österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommen von 1923 auch dann einen Anspruch auf Freilassung begründe, wenn der andere Vertragspartner seinerseits keine laufende Vermögenssteuer erhebe.

Es ist bei uns überhaupt nie bezweifelt worden, daß die Doppelbesteuerungsabkommen von den Pflichtigen als Rechtsquelle ebenso wie internes Recht nutzbar gemacht werden können.

Dasselbe ist zu sagen von der Praxis der Anwendung solcher Doppelbesteuerungsabkommen im amerikanischen Recht²⁹⁾; sie sind, wie die Entscheidungssammlung des Tax Court beweist, auch für den amerikanischen Steuerzahler Rechtsquellen für die Begründung von Steuerermäßigungen, die den Normen des Internal Revenue Act von 1954 vorgehen.

Die Frage, wie weit etwa aus bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen Hemmnisse für die Weiterführung der Steuergesetzgebung erwachsen könnten, spielt im Steuerrecht bei dessen großer Beweglichkeit eine bedeutende praktische Rolle. Von Anfang war klar, daß es nicht Sinn der Doppelbesteuerungsabkommen sein könne, daß die Steuergesetzgebung an solcher Weiterentwicklung gehindert würde. Es hat sich der Brauch eingebürgert, daß die Vertragspartner sich gegenseitig von den erfolgten Änderungen der Steuergesetze jedes Jahr offiziell Nachricht geben und etwaige Fragen

²⁸⁾ Vergleiche namentlich seine »Grundlagen der Einkommensteuer« (1940), S. 141.

²⁹⁾ Diese amerikanischerseits geschlossenen Doppel-Besteuerungsabkommen sind seit 1957 zusammengefaßt in einem besonderen Band Tax Treaties, der unter den Topical Law Reports des Commerce Clearing House (New York-Chicago) erscheint und 22 solcher Abkommen als 1957 bestehend nachweist, einige weitere als in Vorbereitung befindlich namhaft macht.

der Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf die veränderte Rechtslage miteinander besprechen.

Zusammenfassung

Der Beitrag, den das IStR zur allgemeinen Lehre vom Verhältnis von Völkerrecht und Landesrecht liefert, scheint mir in folgende Punkte zusammengefaßt werden zu können:

1. Das Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, das im Steuerrecht zur Tatbestandsmäßigkeit gesteigert ist, hat von jeher in den nationalen Steuergesetzen zu besonders scharfen Formulierungen der Erstreckung der internen Steuerpflichten auf Inländer im Ausland, auf Ausländer im Inland geführt und so überall ein nationales Außensteuerrecht zur Entwicklung gebracht, das jetzt vielfach durch Doppelbesteuerungsabkommen modifiziert wird, und, sofern das nicht der Fall ist, in jüngster Zeit die Tendenz aufweist, schon von sich aus internationale Doppelbesteuerungsabkommen zu vermeiden.

2. Als eigentliches internationales Steuerrecht kann nur das auf völkerrechtlichen Grundlagen beruhende Recht angesehen werden, das in erster Linie der Behebung internationaler Doppelbesteuerungen gilt. Es ist seit seinen Anfängen vor hundert Jahren fast ganz durch zweiseitige Doppelbesteuerungsabkommen geregelt und fortentwickelt worden, die jenes Ziel entweder durch Aufteilung der Steuerquellen (europäisch-kontinentales System) oder durch Anrechnung der ausländischen Steuern auf die inländische Steuerschuld (angelsächsisches System) verfolgen.

3. Von den Bestimmungen dieser Doppelbesteuerungsabkommen ist nie bezweifelt worden, daß die Staatsbürger sich auf sie berufen können, daß sie mit ihnen Rechte erlangen. Die Bestimmungen dieser Abkommen werden im Verhältnis zur Steuerverwaltung ebenso gehandhabt wie die Bestimmungen der nationalen Gesetze. Man kann daher wohl sagen, daß die Auffassung, nach der aus völkerrechtlichen Verträgen Rechte und Pflichten nur zwischen Staaten begründet werden, auf dem Gebiet des IStR praktisch nie Geltung gehabt hat, ja, daß die Selbstverständlichkeit, mit der die gegenteilige Auffassung im IStR von jeher anerkannt war und gehandhabt wurde, bemerkenswert ist.

4. Besonders steht nach Inhalt und Entstehungsart das Steuerrecht der supranationalen Organisationen mit eigener Finanzhoheit (Hauptfall die Montanunion) als Zweig des internationalen Verwaltungsrechts, der wohl bald ein weites Anwendungsgebiet und seinen Platz im System des Internationalen Rechts finden wird.