

30. XI. 3016. **Doppelbesteuerung (Abkommen Schweiz-Deutsches Reich)**. Auf den Antrag der Finanzdirektion

b e s c h l i e ß t d e r R e g i e r u n g s r a t :

I. An das eidg. Finanz- und Zolldepartement, in Bern, wird geschrieben:

Durch Kreisschreiben vom 13. September 1938 haben Sie die Kantonsregierungen davon unterrichtet, daß zwischen Delegationen der beiden Vertragsstaaten Besprechungen über die Anwendung des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens (im nachfolgenden DA zitiert) stattgefunden haben, deren Ergebnis dahin laute:

1. Gleichstellung der Frankengrundsulden mit „hypothekarisch gesicherten Forderungen“;
2. Verzicht der Schweiz auf die Anwendung der Vollprogression für in Deutschland wohnhafte Steuerpflichtige mit beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz;
3. Steuerpflicht der Monteure am Wohn- statt am Arbeitsort. Der Verzicht auf die Anwendung der Vollprogression solle sich auch auf die Erbschaftssteuer erstrecken.

Gleichzeitig haben Sie uns eingeladen, die aufgeworfenen Fragen zu prüfen und Ihnen unsere Auffassung bis zum 31. Oktober 1938 bekanntzugeben.

Durch Schreiben unserer Finanzdirektion vom 26. Oktober 1938 sind Sie ersucht worden, die im Kreisschreiben auf den 31. Oktober 1938 angesetzte Frist zur Beantwortung bis zum 30. November 1938 zu erstrecken. Wir erlauben uns, Ihnen innert dieser erstreckten Frist durch die nachfolgenden Ausführungen unsere Antwort zukommen zu lassen, wobei wir uns in der Reihenfolge an diejenige Ihres Kreisschreibens halten.

1. Frankengrundsulden.

a) Durch Staatsvertrag zwischen der Schweiz und Deutschland vom Jahre 1920 mit Zusatzvertrag vom Jahre 1923 sind auf Goldmark lautende, vor dem 31. Juli 1914 errichtete Hypotheken schweizerischer Gläubiger auf deutschen Liegenschaften in auf Franken lautende Grundsulden umgewandelt worden, wobei G.M. 100 zu sfr. 123.45 umgerechnet und die Sulden bis 1935 gestundet wurden. Diese Hypotheken und nachherigen Frankentitel, die damals mehr als 200 Millionen Franken betragen haben sollen, befinden sich anscheinend zur Hauptsache, wenn nicht ausschließlich, im Eigentum von Banken und Versicherungsgesellschaften. Ihr Bestand auf Ende 1937 beträgt nominell noch sfr. 143,752,542 — ohne die im Jahre 1938 erfolgten Abgänge —; hievon entfallen auf Firmen im Kanton Zürich sfr. 62,904,295. Die Zinsen für die Frankengrundsulden sind bisher außerhalb des schweizerisch-deutschen Verrechnungsabkommens in voller Höhe in Schweizerfranken transferiert worden.

b) Nach schweizerischer Auffassung sind die Frankengrundsulden zu den in Art 2, Abs. 2, DA genannten hypothekarisch gesicherten Forderungen zu zählen und, als Eigentum von in der Schweiz domizilierten Unternehmungen im Sinne von Art. 3, Ziffer 1, DA, gemäß den Ziffern 4 und 5 von Art. 2 DA als Vermögen und Einkommen lediglich in der Schweiz zu versteuern.

c) der deutsche Reichsfinanzhof hat sich jedoch seinerseits unter Zustimmung des Reichsfinanzministeriums auf den Standpunkt gestellt, die Grundsulden seien keine hypothekarisch gesicherten Forderungen, auf sie könnten Ziffern 4 und 5 von Art. 2 DA nicht angewendet werden, das Deutsche Reich sei daher nach Art. 2, Ziffer 2, DA berechtigt, diese Grundsuldguthaben der schweizerischen Firmen als Ver-

mögen oder Einkommen, beziehungsweise Ertrag, in Deutschland zu besteuern.

d) Indem sowohl die Schweiz als das Deutsche Reich je die volle Besteuerung dieser Werte beanspruchen, ist Doppelbesteuerung entstanden. Bei den beidseitigen Einstellungen der Vertragsstaaten, dem Wortlaute des DA und der beidseitigen innerstaatlichen Steuergesetze besteht für die schweizerischen Gläubiger keine Aussicht, die Doppelbesteuerung auf dem Rechtswege beseitigen zu können. Wenn sie daher die doppelte Besteuerung nicht auf sich nehmen wollten, lag es nahe, zu versuchen, zwischen den Vertragsstaaten im Sinne von Art. 13, Ziffer 2, DA zur Beseitigung der Doppelbesteuerung eine Verständigung herbeizuführen. Die angebahnten Verhandlungen führten zur Erklärung der deutschen Verhandlungsdelegation vom 6. November 1937, worin sie sich bereit erklärt, der von ihr grundsätzlich bestrittenen schweizerischen Auslegung, daß zu den hypothekarisch gesicherten Forderungen (Art. 2, Abs. 4 und 5 DA) auch Grundschulden gehören, beizupflichten. Diese Anerkennung der schweizerischen Auffassung, wodurch die Begehren der Grundschuldgläubiger voll berücksichtigt würden, ist aber an die Voraussetzung einer Gegenleistung der Schweiz gebunden, worauf unter Ziff. 3 einzutreten ist. Hier sind zum besseren Verständnis der späteren Ausführungen noch folgende Feststellungen anzubringen.

Durch das Doppelbesteuerungsabkommen ist die doppelte Besteuerung der schweizerischen Steuerpflichtigen in der Schweiz mit Guthaben im Deutschen Reich nicht voll beseitigt. So müssen in der Schweiz wohnhafte Steuerpflichtige, die Eigentümer von Aktien, Obligationen, Kuxen, Genußscheinen, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung u. a. sind, sich vom Erträgnis dieser Werte nach Art. 6, Abs. 2, DA einen Abzug (10%) an der Quelle zugunsten des deutschen Steuerfiskus gefallen lassen. Den Rest erhalten sie nur in beschränktem Maße und zu einem stark herabgesetzten Kurse transferiert, und müssen den Endbetrag hier nochmals als Einkommen versteuern. Die finanzielle Lage der Grundschuldgläubiger, die volle Verzinsung und den ganzen Zinsbetrag in Schweizerfranken erhalten, ist unvergleichlich besser als diejenige der eben genannten andern Wertschriftengläubiger; selbst wenn sie doppelt Steuern entrichten müßten, ständen sie in dieser Hinsicht trotz des DA nicht allein da. Läge bei dieser Sachlage einerseits der Gedanke nicht sehr fern, die bevorzugten Grundschuldgläubiger die doppelte Besteuerung ebenfalls tragen zu lassen, so darf andererseits doch nicht übersehen werden, daß die Steuerleistung dieser Gläubiger im Deutschen Reich einen immerhin erheblichen Ausfall für die schweizerische und besonders auch für die zürcherische Wirtschaft bedeuten müßte, betrüge doch allein die deutsche Vermögenssteuer auf den rund 62 Millionen Franken 310,000 sfr.; dazu käme noch die Einkommens- bzw. Ertragssteuer. Dabei ist die deutsche Steuer vom Nominalwert gerechnet, während in der Schweiz der Steuerwert wohl erheblich niedriger sein wird. Die steuerfreie Erhaltung wenigstens noch dieser Vollzahlungen liegt daher ebenso, wie im Interesse der Gläubiger, auch im wohlverstandenen Interesse des Kantons Zürich. Dabei muß aber die Einschränkung angebracht werden, daß die vom Deutschen Reich geforderte Gegenleistung den rechtlichen Voraussetzungen und tatsächlichen Verhältnissen angemessen sei.

2. Die Vollprogression.

Die Anwendung der Vollprogression kommt nur zur Erörterung, wo ein Steuerpflichtiger gleichzeitig mehr als einer Steuerhoheit untersteht. Der nur in einem Staate Steuerpflichtige unterliegt stets der vollen Progression. Durch die Anwendung der Vollprogression, d. h. des Steuersatzes vom Gesamteinkommen und Gesamtvermögen auf das in mehr als einem Staate zur Besteuerung kommende Teileinkommen oder Teilvermögen wird bezweckt, den letztern Steuerpflichtigen mit der gleich hohen progressiven Steuer zu belasten wie den nur in einem Staate Steuerpflichtigen. Die Anwendung der Vollprogression soll verhindern, daß ein Steuerpflichtiger durch Verteilung seiner Steuerobjekte unter mehrere Steuerhoheiten die Wirkung der Progression brechen und sich unberechtigte steuerliche Vorteile verschaffen kann. Die Vollprogression ist im eidgenössischen Steuerrecht (Krisenabgabebeschuß) für die geteilte Steuerpflicht ausdrücklich statuiert; ebenso ist dieser Grundsatz in einigen kantonalen Gesetzen ausdrücklich enthalten, in andern, so im Kanton Zürich, wird er unter dem aus-

drücklichen Schutze der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im interkantonalen wie im internationalen Verhältnis angewendet. Die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung haben zum Gegenstand und bezwecken die Zusecheidung der für jeden Partner steuerbaren Objekte des Steuerpflichtigen. Mit welchem Steuersatze jeder Partner die ihm zugeteilten Objekte messen will, ist seine höchst eigene innere Angelegenheit und berührt die Rechts- oder Machtsphäre seines Partners in keiner Weise. Die Anwendung oder Nichtanwendung der Vollprogression ist daher kein Bestandteil des Doppelbesteuerungsrechtes. Der Umstand, daß in solchen Abkommen gelegentlich auch eine Bestimmung über die Vollprogression aufgenommen wird, ändert an dieser Feststellung nichts. Wir können daher die Ausführung unter Ziffer IV des Kreisschreibens sowohl vom Standpunkte des eidgenössischen als auch besonders unseres kantonalen Rechtes aus nicht als richtig anerkennen, wobei wir auch gleich darauf hinweisen möchten, daß nicht, wie auf Seite 7 des Kreisschreibens angeführt wird, der Schweizer Rechtsanwalt Dr. Henggeler unter internationalen Gesichtspunkten die Vollprogression als nicht anwendbar erklärt hat, sondern daß dies der damalige deutsche Rechtsanwalt Dr. R. Rosendorff in Bestätigung der deutschen Auffassung getan hat, während Dr. Henggeler sich zu dieser speziellen Frage nur im Zusammenhang mit dem damit verknüpften proportionalen Schuldenabzug und in Bezug auf die eidg. Krisenabgabe unter „Schweiz“, Seite 48, dahin geäußert hat: „Da der proportionale Schuldenabzug den ausländischen Steuergesetzen nicht bekannt ist, ergeben sich hieraus erhebliche interkantonale Steuerkonflikte. Er erscheint namentlich fraglich, wo Doppelbesteuerungsabkommen vorliegen.“ Gegenüber den Ausführungen in Ziffer IV des Kreisschreibens stellen wir sodann weiter fest, daß im Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich in Art. 12, Abs. 3, die Vollprogression für alle Fälle vorgesehen ist; vom Standpunkte des Doppelbesteuerungsverbotes aus wäre diese Bestimmung nicht notwendig gewesen, sie dient aber einer wünschenswerten gegenseitigen Abklärung der Vertragspartner über die Grundsätze der innerstaatlichen Steuerveranlagung. Da sie im Sinne der schweizerischen Steuergrundsätze lautet, bestand keine Veranlassung, ihre Aufnahme im Abkommen nicht zuzulassen.

Das Deutsche Reich wendet bisher die Vollprogression nicht an. Ihr Begehren auf Beseitigung der Vollprogression begründen die deutschen Behörden außer mit der Behauptung einer dadurch bedingten Doppelbesteuerung noch mit dem Mangel einer Rechtshülfe zwischen den Vertragsstaaten, wodurch die richtige Feststellung des ganzen Einkommens und Vermögens verunmöglicht sei. Dieser Einwand ist jedoch, wie die bisherigen Einschätzungserfahrungen im Kanton Zürich zeigen, nicht stichhaltig. Er widerspricht auch § 12, Abs. 2, DA, wonach mit Ausnahme der gedeckten Sachschulden die Erbschaftsschulden proportional auf die beidseitigen Aktiven zu verteilen sind. Würde jedoch der deutsche Einwand als zutreffend anerkannt, und dürfte das Teilunternehmen oder die Liegenschaft im Belegenheitsstaate nur in sich und nicht als Teil eines größeren Ganzen betrachtet werden, so ließe sich auch der Grundsatz der proportionalen Schulden- und Schuldzinsenverteilung (vergl. oben Bemerkung Dr. Henggeler) nicht mehr durchführen. Damit hätte es aber der Steuerpflichtige in der Hand, sein Liegenschafteneigentum im Belegenheitsstaate durch beliebige Schuldbelastung steuerfrei zu machen; desgleichen ist auch versucht worden, Gewinne von Teilunternehmungen im Belegenheitsstaat im Hauptunternehmen des Wohnsitzstaates verschwinden zu lassen. Dazu kommt, daß es wohl vornehmlich in der deutschen Schweiz sogenannte schweizerische Gesellschaften gibt, deren Kapital z. B. deutschen Firmen gehört und die bei vorgeschobenen schweizerischen Aktionären von deutschen Staatsangehörigen geleitet werden (z. B. Photographische Industrie).

Nach angestellten Erhebungen würde der Wegfall der Vollprogression für den Kanton Zürich in der Steuerleistung der im Deutschen Reich, einschließlich Oesterreich, wohnenden Steuerpflichtigen mit Grundeigentum in der Stadt Zürich einen Ausfall von Fr. 15,090 nach sich ziehen. Eine auch nur annähernde Schätzung des Steuerausfalles auf in ausländischem Eigentum befindlichen Liegenschaften im ganzen Kanton und insbesondere auf den in deutschem Besitze befindlichen Teilerwerbsunternehmungen kann nicht gemacht werden. Sicher aber darf gesagt werden, daß der Ausfall schon

jetzt ein erheblicher wäre, und daß er eher zunehmen würde, wenn die proportionale Veranlagung und die Vollprogression dahinfallen würden.

Zutreffen mag zwar, daß das finanzielle Interesse des Deutschen Reiches im jetzigen Zeitpunkte an der Besteuerung der Grundschulden größer ist, als der finanzielle Gewinn, den es aus dem Wegfall der eben genannten zwei schweizerischen Grundsätze ziehen wird. Wenn es trotzdem so sehr auf dem Wegfall dieser echt schweizerischen und gerechten Grundsätze besteht, so lassen sich dafür zwei andere Beweggründe denken. Einmal gehen die Grundschulden von Jahr zu Jahr im Bestande zurück; sie betragen bei eingetretener Kündbarkeit im Jahre 1935 bei einem Anfangsbestand (1920) von über 200 Millionen Ende 1937 noch etwa 143 Millionen und gehen fortwährend zurück. Mit der Zeit wäre somit das Deutsche Reich alleiniger Nutznießer der neuen Abmachung. Sodann mag sein, daß die deutschen Steuerpflichtigen mit echten und schweizerisch getarnten Teilunternehmungen im Belegenheitsstaat die wirkliche Struktur ihrer Unternehmungen und deren Zusammenhänge mit dem deutschen Muttergeschäft nicht gerne aufdecken und in diesem Bestreben den bei der wirtschaftlichen und politischen Einstellung der deutschen Behörden begreiflichen Schutz suchen und finden. Die Steuerpflichtigen am Ort oder in einem andern Kanton würden es aber nicht verstehen können, daß zwar für sie die Grundsätze der proportionalen Steuerveranlagung und die Vollprogression gelten würden, für die in Deutschland wohnhaften Steuerpflichtigen mit Grundeigentum und Erwerbsunternehmung in der Schweiz aber nicht. Einem solchen Zugeständnis ständen sie heute wohl noch ferner als je.

Wenn wir daher abwägen, ob die Gewährung des Wegfalls der Vollprogression und der proportionalen Schulden- und Schuldzinsenverteilung dem von deutscher Seite zugesicherten Entgegenkommen in der Besteuerung der Frankengrundschulden vom Standpunkt unseres Kantons aus angemessen sei, so müssen wir dies bestimmt verneinen: Einmal weil der Kanton Zürich und mit ihm die Eidgenossenschaft um eines lediglich geldlichen Vorteils willen gerechte Steuerveranlagungsgrundsätze, deren Aufhebung sehr schwerwiegende rechtliche und tatsächliche Ungleichheiten zwischen inländischen und in Deutschland (nicht etwa im ganzen Ausland) wohnhaften Steuerpflichtigen mit sich brächte, aufgeben sollen; sodann weil der genannte geldliche Vorteil, wenn per Saldo überhaupt ein solcher bleibt, sich Jahr für Jahr vermindert und sich in einen sicheren Nachteil verwandelt, während die preisgegebenen Grundsätze nicht wieder aufleben; ferner weil von den in ausländischen Staaten wohnhaften Steuerpflichtigen mit sekundärer Steuerpflicht im Kanton Zürich lediglich den im Deutschen Reich wohnhaften Steuerpflichtigen ein Privileg eingeräumt werden soll, das nicht einmal die in andern Kantonen wohnhaften Steuerpflichtigen genießen; schließlich weil überhaupt, insbesondere aber bei der gegenwärtigen wirtschaftlichen und politischen Einstellung des Deutschen Reiches, für den Kanton Zürich das gewünschte Entgegenkommen nicht tragbar ist. Wenn dem entgegengehalten wird, die schweizerischen Steuerpflichtigen müßten damit rechnen, daß das Deutsche Reich ebenfalls die Vollprogression einführe, so ist dieser Einwand für uns nicht stichhaltig. Die Grundsätze die der Bundesgesetzgeber, das Bundesgericht und wir als für die Steuerveranlagung gerecht anerkennen und anwenden, billigen wir zur Anwendung auch dem ausländischen Staate zu.

Können wir einerseits aus diesen Erwägungen gegenüber dem uns unterbreiteten Vorschlage unsere schwerwiegenden Bedenken nicht unterdrücken, so möchten wir andererseits nicht unterlassen, grundsätzlich unsere Bereitwilligkeit zur steuerlichen Entlastung der Frankengrundschuldgläubiger zu erklären. Wir gehen davon aus, daß diese Doppelbesteuerungsangelegenheit eine reine Geldfrage ist und daß sie nicht in unadaequater Weise mit der Aufgabe von Grundsätzen, die außerhalb der Doppelbesteuerungssphäre und außerhalb dem Rahmen der betroffenen Steuerpflichtigen liegen, gelöst, sondern ganz in sich behandelt werden soll. Wir denken uns die Erledigung so, daß die beiden Vertragsstaaten in Anwendung von Art. 13, Ziffer 1, DA (denn eine Doppelbesteuerung hat stattgehabt) sich ganz oder teilweise in die Steuerleistung der Steuerpflichtigen teilen. So könnte vereinbart werden, daß die Schweiz und das Deutsche Reich z. B. nur je zwei Drittel der

ihnen nach eigenem Recht zustehenden Steuer beziehen und die devisenrechtlich privilegierten Steuerpflichtigen für einen Drittel die Steuer doppelt entrichten, oder daß sich allenfalls die beiden Vertragsstaaten in anderer Weise über bestimmte Anteile verständigen würden. Diese Lösung würde keine ändern, nicht damit zusammenhängende, Rechte schmälern und würde zudem mit der zu erwartenden völligen Abherrschung der Frankengrundsschulden spurlos endigen.

3. Monteure.

Dem Vorschlag, die Monteure nur im Wohnsitzstaat zu besteuern, stimmen wir grundsätzlich zu, schlagen jedoch eine etwas engere Fassung desselben vor:

„Personen, die in einem der beiden Staaten in einem industriellen oder gewerblichen Unternehmen angestellt sind, sich jedoch vorübergehend im andern Staate aufhalten, um Arbeiten zu verrichten, die in der Aufstellung, der Inbetriebsetzung oder der Reparatur von Maschinen oder Apparaten bestehen, welche vom Unternehmen des erstern Staates geliefert worden sind, dürfen im andern Staate für das Einkommen aus dieser Arbeit nicht besteuert werden, sofern sie ausschließlich von dem im erstern Staate steuerpflichtigen Arbeitgeber entlohnt werden.“

II. Mitteilung an die Finanzdirektion zu Handen des kant. Steueramtes (Rechtsabteilung).