

S. 265 / Nr. 46 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 66 I 265

46. Urteil vom 18. Dezember 1940 i. S. Aluminium-Industrie-A.-G. gegen Schaffhausen.

Seite: 265

Regeste:

Krisenabgabe. Steuerauscheidung für die Beteiligungen einer schweizerischen Aktiengesellschaft an ihren Tochtergesellschaften (Kommanditgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) in Deutschland. Massgebend ist der Gesamtbetrag der Mittel, die die Muttergesellschaft ihren ausländischen Tochtergesellschaften als Betriebsmittel zur Verfügung stellt, nicht nur der Betrag der Beteiligung am statutarischen Grundkapital (Art. 18, Abs. 2, 19 Abs. 2 u. 3 39, Abs. 4, und 40 KrisAB von 1934, Art. 3, Abs. 1, 3 und 4 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland).

Contribution fédérale de crise. Délimitation des souverainetés fiscales en ce qui concerne les participations d'une société anonyme suisse aux sociétés affiliées (sociétés en commandite et en responsabilité limitée) en Allemagne. Il faut prendre en considération, non pas seulement le montant des participations au capital social, mais les fonds que la société mère remet aux sociétés affiliées pour servir à leur exploitation (art. 17 al. 2, 19 al. 2 et 3, 39 al. 4 et 40 ACC, art. 3 al. 1, 3 et 4 de la Convention germano-suisse sur la double imposition).

Contribuzione federale di crisi. Delimitazione delle sovranità fiscali per quanto concerne le partecipazioni d'una società anonima svizzera alle società affiliate (società in accomandita e società a responsabilità limitata) in Germania. Devesi prendere in considerazione non soltanto l'importo delle partecipazioni al capitale sociale ma anche i fondi che la società madre rimette alle società affiliate per servire al loro esercizio (art. 17 cp. 2 art. 19 cp. 2 e 3, art. 39 cp. 4 e art. 40 DCC, art. 3 cp. 1, 3 e 4 della Convenzione germano-svizzera sulla doppia imposta).

Seite: 266

A. - Die Aluminium-Industrie-Aktiengesellschaft (A.I.A.-G.) in Neuhausen betreibt die Ausnützung der Elektro-Chemie und Metallurgie, insbesondere die Herstellung von Aluminium und Aluminiumlegierungen. Sie hat eigene Werke in Neuhausen und Chippis und in Lend (Deutschland) und Beteiligungen an einer Reihe von Unternehmungen in der Schweiz und Ausland. In der Bilanz auf den 31. Dezember 1937 sind die (weitgehend amortisierten) Fabrikationsanlagen mit rund 14 Millionen Franken, die Beteiligungen mit 57 Millionen Franken ausgewiesen.

B. - Streitig ist bei der Einschätzung für die III. Periode der Krisenabgabe nur noch, ob bei Bestimmung der Kapitalfaktoren für den sog. Auslandsabzug (Art. 40-43 KrisAB und Art. 3 Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland) für drei Gesellschaften in Deutschland, an denen die Aluminium-Industrie-A.-G. beteiligt ist (Kommanditgesellschaft H. Bergius & Cie, Chemische Fabrik Goldschmieden bei Breslau, Tonerdefabrik Martinswerk G.m.b.H. Bergheim/ Erft bei Köln a/ Rh. und Aluminium G.m.b.H. Rheinfelden (Baden), bis 1936 eigene Zweigfabrik der A.I.A.-G.), nur die Beteiligungen am Grundkapital der deutschen Gesellschaften oder auch die Forderungen (Darlehen, Vorschüsse und Kontokorrentkredite) der Rekurrentin an diese Gesellschaften zu berücksichtigen seien. Der Rekurs ist erhoben worden, weil das Obergericht des Kantons Schaffhausen die Berücksichtigung der Guthaben abgelehnt hat. Für das Grundkapital ist der Auslandsabzug zugelassen worden. Je nachdem die Guthaben berücksichtigt werden oder nicht, würde der Auslandsabzug für die Abgabe auf dem Reingewinn nach Meinung der Parteien 28,08% oder 25,07% (der Abzug für Deutschland allein 23,72% oder 20,66%) betragen und der Auslandsabzug für die Ergänzungsabgabe auf Aktienkapital und Reserven 19,81% oder 14,36% (der Abzug für Deutschland allein 14,85% oder 9,32%).

Das Obergericht erklärt in der Begründung seines

Seite: 267

Entscheides vom 3. Februar 1940 zunächst, die Auffassung lasse sich vertreten, dass auch die Guthaben der Aluminium-Industrie-A.-G. bei ihren in Deutschland domizilierten Tochtergesellschaften bei Festsetzung der Kapitalfaktoren für die Steuerauscheidung zu berücksichtigen seien, da die den Tochtergesellschaften gewährten langfristigen Darlehen, gleichgültig in welcher Form sie in die Gesellschaften Eingang gefunden und wie sie zu Buch stehen, als dauernd investierte Kapitalien an der Erwerbskapazität und damit am Reingewinn der Tochtergesellschaft teil haben. Dieses Kapital sei zufolge der dauernden Investierung in die Produktionsfaktoren der Unternehmen übergegangen: - Es frage sich aber, ob nicht das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland eine andere

Festsetzung der Produktionsfaktoren bedinge. Die Mehrheit des Obergerichts sei der Auffassung, dass dem so sei. Auf Grund des Abkommens ergebe sich klar, dass Kontokorrentguthaben und ähnliche Forderungen einer schweizerischen Gesellschaft bei einer deutschen Tochterunternehmung ausschliesslich in der Schweiz zur Steuer herangezogen werden können. - Nach Art. 3, Abs. 1 des Abkommens dürfe eine Unternehmung, die ihre Tätigkeit auf das Gebiet beider Vertragsstaaten erstreckt, nur in dem Staate besteuert werden, in dessen Gebiet sie eine Betriebsstätte unterhält. Die Aluminium-Industrie-A.-G. unterhalte in Deutschland keine Betriebsstätte. Ihre Beziehungen zu ihren deutschen Gesellschaften beständen bloss in der Beteiligung am Grundkapital und in der Gewährung von Kontokorrentkrediten, Darlehen und Vorschüssen. Als Betriebsstätten im Sinn von Abs. 1 würden auch Beteiligungen an einer Gesellschaft behandelt. Für die Mehrheit des Obergerichts sei es nicht zweifelhaft, dass unter Beteiligung im Sinne dieser Bestimmung lediglich eine Beteiligung am Grundkapital verstanden sein könne, niemals aber Kontokorrentkredite und Darlehen, selbst wenn sie langfristig gegeben werden. Wenn die Beschwerdeführerin und die Minderheit des Gerichts einwenden, dass die

Seite: 268

Kontokorrentkredite zwar nicht rechtlich, wohl aber ihrer wirtschaftlichen Funktion nach den Charakter eines Anteils am Gesellschaftsvermögen besässen, so müsse dem entgegengehalten werden, dass es nicht so sehr auf die wirtschaftliche Funktion, als auf die rechtliche Struktur dieser Kontokorrentkredite ankomme. Dadurch, dass die Rekurrentin ihre Investitionen in den Tochtergesellschaften teils als Beteiligungen teils als Darlehen vorgenommen habe, bringe sie selbst zum Ausdruck, dass sie sie vom rechtlichen Gesichtspunkt aus - und dieser sei massgebend - verschieden betrachte. - Auch wenn man die Darlehen als Beteiligungen ansehen wollte, komme man zu keinem anderen Ergebnis. Denn nach Art. 3, Abs. 3 des Abkommens dürfe jeder Staat nur das Vermögen und die Einkünfte der auf seinem Gebiet befindlichen Betriebsstätte besteuern. Unter Vermögen und Einkünften seien aber nur Reinvermögen und Reineinkünfte zu verstehen. Darlehen der Muttergesellschaft und deren Verzinsung seien aber bei der Tochtergesellschaft Schulden und Belastungen des Rohertrages und daher, nach dem Abkommen, in Deutschland nicht steuerpflichtig. C. - Mit rechtzeitig erhobener Verwaltungsgerichtsbeschwerde hat die Rekurrentin Aufhebung des Entscheides des Obergerichts und Festsetzung des Auslandsabzuges von der Abgabe vom Reingewinn auf 28,088% und desjenigen von der Ergänzungsabgabe auf 19,816% beantragt, unter Kostenfolge (zwei weitere Begehren sind während des Instruktionsverfahrens vor Bundesgericht fallen gelassen worden).

Es wird geltend gemacht, nach feststehender Praxis des Bundesgerichts in Doppelbesteuerungssachen, die bei der Krisenabgabe auch im internationalen Verhältnis massgebend sei, habe die Steuerauscheidung, soweit der Faktor Kapital in Frage kommt, im Verhältnis der Bruttoanlagewerte zu erfolgen. Demnach seien die Darlehen, Vorschüsse und Kontokorrentguthaben an Tochtergesellschaften bei der Feststellung des Verteilungsschlüssels mit

Seite: 269

zu berücksichtigen. Nur so komme die gesamte Bruttoinvestition zur Auswirkung, während jede andere Methode die Bedeutung der auswärtigen Betriebsstätten, innerhalb der Steuerauscheidung, willkürlich verändere. Die rein formale Unterscheidung zwischen Kapitalbeteiligungen und Darlehen sei abzulehnen, weil die Vorschüsse der A.I.A.-G. an ihre Tochtergesellschaften genau so wie Beteiligungen am Grundkapital als dauernd investierte Kapitalien an der Erwerbskapazität und damit am Reingewinn der Tochtergesellschaft teilhaben. Die Auffassung des Obergerichts, es komme auf die rechtliche Struktur der Kredite an, widerspreche der Praxis des Bundesgerichts, die in Steuersachen vor allem auf die wirtschaftliche Natur und die wirtschaftlichen Zusammenhänge abstelle. Soweit das Obergericht das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland heranziehe, übersehe es, dass es sich hier, nach Art. 41 KrisAB, nicht um Feststellung der Besteuerungsobjekte, sondern um Ermittlung der Ausscheidungsfaktoren handle. Insofern verletze der Entscheid auch diese Vorschrift. Von einer Überschreitung des Schaffhauser Anteils, wie er hier berechnet wurde, werde auch der Walliser Anteil (Chippis) berührt. - Bei der Besteuerung der deutschen Tochtergesellschaften in Deutschland würden, neben eigentlichen Beteiligungen, auch die Kontokorrentkredite und Darlehen als Reinvermögen behandelt.

D. - Das Obergericht des Kantons Schaffhausen beantragt Abweisung des Rekurses unter Berufung auf die Begründung seines Entscheides. Die eidgenössische Steuerverwaltung schliesst sich seiner Auffassung an. Sie hat ihre Stellungnahme auf Aufforderung hin, in einer Zuschrift vom 15. Juli 1940 an das Bundesgericht näher begründet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Für die Steuerauscheidung im Verhältnis mit Deutschland ist von der Ordnung auszugehen, die die

Seite: 270

interne Gesetzgebung, der Krisenabgabebeschluss, in dieser Beziehung getroffen hat. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland ist nur heranzuziehen, insoweit es eine Besteuerung, die die interne Gesetzgebung vorsieht, ausschliesst (BGE 62 I S. 95; so auch der deutsche Reichsfinanzhof, Entscheidungen Bd. 45 S. 194). Massgebend ist dabei, für die Beurteilung im Rekursverfahren, die Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens, die nach hiesiger Auffassung als die richtige erscheint. Es ist nicht darauf Rücksicht zu nehmen, ob die deutsche Praxis sich auf einen andern Boden stellt. Überbesteuierungen, die sich aus Abweichungen in der Auslegung der Vorschriften des Doppelbesteuerungsabkommens von Land zu Land ergeben sollten, wären in dem Verfahren nach Art. 13 des Abkommens beizulegen.

2.- a) Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sind nach den Vorschriften über die Krisenabgabe nicht Steuersubjekt. Vermögen und Einkommen dieser Gesellschaften werden den einzelnen Gesellschaftern nach Massgabe ihrer Anteile daran angerechnet. Es werden also die Unternehmer (die Gesellschafter) für das Vermögen, das im Geschäftsbetrieb investiert ist, und für die Einkünfte daraus unmittelbar in Anspruch genommen (Art. 18 (neu 19), Abs. 2). Der Geschäftsbetrieb wird steuerlich bei den Gesellschaftern und nur bei ihnen erfasst. Dies gilt auch da, wo der Gesellschafter, der Teilhaber an einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, eine juristische Person ist (Art. 39 (40), Abs. 4).

Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind nach schweizerischem Recht juristische Personen (OR 783, Abs. 1) und werden bei der Krisenabgabe auch so behandelt (Art. 39 (40), Abs. 1). Sie unterliegen der Abgabe nach einer besondern Ordnung, die der Regelung der Besteuerung der Aktiengesellschaften entspricht (Art. 50 und 74, KrisAB vom 16. Dezember 1938). Diese Besteuerung tritt, wie bei den Aktiengesellschaften, neben diejenige des Teilhabers für seinen Anteil am Vermögen der

Seite: 271

Gesellschaft und den Einkünften daraus. Die Unternehmung als solche, der Geschäftsbetrieb, wird bei der Gesellschaft selbst erfasst.

b) Aus ausländischen Betrieben herrührendes Einkommen und darin angelegtes Vermögen unterliegen der Krisenabgabe zu einem Drittel (Art. 19 (20), Abs. 2 und Art. 40 (41). Bei Unternehmungen mit Betriebsstätten im Inland und im Ausland ist dabei massgebend das Verhältnis des Auslandsbetriebes zum Gesamtbetrieb (Art. 19 (20), Abs. 3 und Art. 40 (41).

Anteile an ausländischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften und Einkünfte daraus unterliegen grundsätzlich dem Auslandsabzuge nach Art. 19 (20) und Art. 40 (41). Der Wortlaut der beiden Bestimmungen liesse allerdings an sich eine engere, den Auslandsabzug ausschliessende Auslegung wohl zu. Denn der Ausdruck «eigene geschäftliche Betriebe» (Art. 19 (20), Abs. 2) scheint zunächst auf Betriebe hinzuweisen, die dem Steuerpflichtigen allein gehören, vor allem auf unselbständige Betriebe (Filialen) schweizerischer Unternehmungen und auf ausländische Einzelfirmen schweizerischer Steuerpflichtiger; der Ausdruck «Betriebsstätten» (Art. 19 (20), Abs. 2 und Art. 40 (41) sodann deutet nur auf unselbständige Teile eines Gesamtbetriebes hin. - Art. 19 (20) und Art. 40 (41) KrisAB dürfen jedoch nicht in diesem engen Sinne verstanden werden. Sie beruhen auf dem allgemeinen Gedanken, dass bei Besteuerung ausländischer Betriebe auf die gleichzeitige Inanspruchnahme durch das Ausland Rücksicht genommen werden soll. Ist aber eine solche Rücksichtnahme notwendig, so ist sie es nicht nur bei Unternehmungen, die dem schweizerischen Steuerpflichtigen allein gehören, sondern auch dort, wo dieser eine Unternehmung mit andern zusammen betreibt, wo er als Mitunternehmer erscheint. Dass es so sein muss ist offensichtlich, wenn sämtliche Teilhaber an einer ausländischen Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft zufolge ihres Wohnsitzes in der Schweiz persönlich steuerpflichtig

Seite: 272

sind. Es kann aber auch nicht anders sein, wenn nicht alle, sondern nur einer oder einzelne Gesellschafter zufolge ihres Wohnsitzes in der Schweiz für ihre Beteiligung und die Einkünfte daraus steuerpflichtig werden.

Allerdings müssen dabei Art. 19 (20), Abs. 2 und 3, und Art. 40 (41) KrisAB nicht nach ihrem Wortlaut, sondern in einem übertragenen Sinne verstanden werden, insofern in Art. 19 (20) unter «eigene» geschäftliche Betriebe oder Betriebsstätten auch die gesellschaftlichen Unternehmungen einbezogen werden, für die der Gesellschafter gemäss Art. 18 (19), Abs. 2 KrisAB als Mit-Unternehmer besteuert wird, und entsprechend in Art. 40 (41) bei juristischen Personen unter die «im Auslande unterhaltenen Betriebsstätten» solche, die nach Art. 39 (40), Abs. 4 unter die Besteuerung fallen. Es handelt sich hiebei um besondere Tatbestände, auf die bei der Formulierung des allgemeinen Grundsatzes nicht Rücksicht genommen wurde, die aber sachgemäss darunter gebracht

werden müssen; wenn man nicht zu unbilligen, mit dem Gedanken des Gesetzes offensichtlich nicht zu vereinbarenden Ergebnissen kommen soll.

Nicht unter Art. 19 (20), Abs. 2 und 3 und Art. 40 (41) KrisAB fallen Beteiligungen an ausländischen juristischen Personen. Für sie kommt ein Auslandsabzug nicht in Frage. Die Rücksichtnahme auf die Steuerberechtigung des Auslandes erschöpft sich hier darin, dass die juristische Person selbst von der schweizerischen Steuerhoheit ausgenommen ist.

Danach ist davon auszugehen, dass nach den Vorschriften über die Krisenabgabe der Auslandsabzug nach Art. 40 (41) grundsätzlich einzutreten hätte für die Beteiligung der Rekurrentin an der Kommanditgesellschaft H. Bergius & Cie in Goldschmieden. In der Besteuerung dieser Beteiligung liegt eine Besteuerung des ausländischen Betriebes. Für die Beteiligungen an den beiden deutschen G.m.b.H. dagegen käme der Steuerabzug nicht in Frage. Denn es läge darin nicht eine Besteuerung des Geschäftsbetriebes.

Seite: 273

Die Beteiligungen würden bei der Muttergesellschaft vielmehr nur als bewegliche Vermögensobjekte mit ihrem Kapitalwert und ihren Erträgen herangezogen. Dass die nämlichen Werte bei der Tochtergesellschaft Betriebsvermögen und Einkünfte daraus darstellen, wäre ohne Bedeutung. Es ist denn auch feststehende Praxis, dass Beteiligungen der Muttergesellschaft an selbständigen Tochtergesellschaften bei der Steuerauscheidung der Muttergesellschaft zugeschrieben werden müssen (BGE 58 I S. 18 ff.). Als Beteiligung gelten dabei nach internem Recht im Verhältnis von Mutter- und Tochtergesellschaft auch Vorschüsse (ebenda S. 22).

3.- Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen sind die Gesellschaften m.b.H. aber nicht den Aktiengesellschaften, sondern den Kollektiv- und Kommanditgesellschaften gleichgestellt. Sie fallen unter die in Art. 3, Abs. 4 vorgesehene Regel, wonach Beteiligungen an einem «gesellschaftlichen Unternehmen» als Betriebe zu behandeln sind und nur am Orte der Betriebsstätte besteuert werden dürfen (KOHL: ASA 4 S. 56 unten und Anm. 20 und S. 339 f.; SIEGRIST: Staatsverträge zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, Zch. Diss. 1939, S. 154 ff.; WETTER: Die internationale Doppelbesteuerung, Zch. Diss. 1939, S. 154, S. 155 ff.; DICKNETHER in Steuer und Wirtschaft 1935 Sp. 308). In der Steuerrechtsliteratur sind allerdings abweichende Auffassungen vertreten worden (BLUMENSTEIN: ASA 1 S. 50; ROSENDORFF in: Das internationale Steuerrecht des Erdballs, I. Deutschland S. 334; WENGLER: Beiträge zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung S. 95, Anm. 13). Nach dem Verlauf der Verhandlungen über das Abkommen ist aber ein Zweifel darüber nicht möglich, dass die für Kuxen, Aktien, Anteilscheine und andere Wertpapiere vorgesehene Ausnahme vom Doppelbesteuerungsverbot nicht auf G.m.b.H.-Anteile ausgedehnt worden ist. Auch die deutsche Praxis bezieht G.m.b.H.-Anteile unter die Regel in Art. 3, Abs. 4, nicht unter die Ausnahme (ASA 4 S. 338 f.; Reichssteuerblatt

Seite: 274

1935 S. 1160 Nr. 874 und Entscheidungen des RFH 46 S. 194). Die Einschätzung der Rekurrentin beruht auf dieser Auffassung und ist insoweit nicht angefochten worden. Es ist daher davon auszugehen, dass die Rekurrentin hinsichtlich ihrer Beteiligungen an den beiden G.m.b.H. gleich zu behandeln ist, wie für die Beteiligung an der Kommanditgesellschaft.

Danach haben alle drei Gesellschaften, an denen die Rekurrentin beteiligt ist, steuerrechtlich, für die Durchführung der Krisenabgabe als gesellschaftliche Unternehmungen ohne juristische Persönlichkeit (Art. 18 (19), Abs. 2, und 39 (40), Abs. 4 KrisAB) zu gelten. Eine der drei Gesellschaften, die Kommanditgesellschaft, gehört nach Krisenabgaberecht dieser Gruppe an, die beiden G.m.b.H. nach der Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens, von der alle Behörden ausgegangen sind, die sich mit der Sache befassen, auch die eidgenössische Steuerverwaltung. Darauf, ob den Unternehmungen nach Zivilrecht Rechtspersönlichkeit zukommt, kommt es nicht an, wo das Steuerrecht eine andere Zuteilung vorsieht.

4.- Für die Bemessung des Auslandsabzuges soll nach Art. 40 (41) KrisAB abgestellt werden auf das Verhältnis der Faktoren des Auslandsbetriebes zu den entsprechenden Faktoren des Gesamtbetriebes (wobei 2/3 in Anrechnung gebracht werden). Es soll also massgebend sein die Bedeutung, die dem Auslandsbetriebe im Rahmen der gesamten wirtschaftlichen Existenz des Steuerpflichtigen zukommt. Die Bedeutung des ausländischen Betriebes für das Gesamtgeschäft wird aber hinsichtlich des Faktors Kapital nicht bestimmt durch den Betrag der Beteiligung am nominellen Gesellschaftskapital, sondern nur durch die festen dauernden Investitionen, den Gesamtbetrag der Mittel, die der Betriebsinhaber (oder -Teilhaber) seiner ausländischen Unternehmung dauernd zur Verfügung stellt. Es sind die Mittel, mit denen der ausländische Betrieb arbeitet und die aus diesem Grunde bei einer Ausscheidung zwischen Inlands- und Auslandsbetrieb diesem letztern

Seite: 275

angerechnet werden müssen. Ob sie in der Bilanz des Auslandsbetriebes als eigene oder als fremde Mittel erscheinen, ist unerheblich. Es kommt nur darauf an, dass sie für das schweizerische Unternehmen Anlagen im landesfremden Betriebe sind, also nicht zu den Betriebsfaktoren des inländischen Betriebes gehören.

5.- Auch das Doppelbesteuerungsabkommen führt zu keiner andern Lösung. Nach Art. 3, Abs. 1, werden industrielle Betriebe und Einkünfte daraus nur in dem Staate besteuert, in dessen Gebiet das Unternehmen seine Betriebsstätte hat; «dies gilt auch, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit auf das Gebiet des andern Staates erstreckt, ohne dort eine Betriebsstätte zu haben». Nach Abs. 3 wird, bei Unternehmen, die Betriebsstätten in beiden Staaten haben, eine Ausscheidung vorgesehen.

Beteiligungen an gesellschaftlichen Unternehmungen sind wie Betriebe zu behandeln (Abs. 4). Es kommt danach, wenn solche vorhanden sind, darauf an, ob in der Schweiz eine Betriebsstätte besteht oder nicht. Ist es der Fall, so ist die Besteuerung zulässig und es findet eine Ausscheidung nach Abs. 3 statt, trifft es nicht zu, so steht die Besteuerung einzig dem Staate der Betriebsstätte zu (Abs. 1, letzter Satz). Es ist unbestritten, dass die drei deutschen Tochtergesellschaften der A.I.A.-G. in der Schweiz keine Betriebsstätte haben, weshalb ihre Besteuerung in irgendeiner Form in der Schweiz ausgeschlossen ist. Sie wird dadurch vermieden, dass bei der Ausscheidung der Kapitalfaktoren der Gesamtbetrag der Investitionen dem ausländischen Betriebe zugerechnet wird. Das Abkommen sieht nicht vor, dass nur Reinvermögen und Reineinkünfte besteuert werden dürfen. Art. 1 erwähnt «Roheinkünfte» ausdrücklich als mögliches Steuerobjekt.

Art. 6 und 7 des Abkommens kommen nicht in Betracht. Es handelt sich nach dem Gesagten um die Besteuerung von ausländischen Betrieben und deren Erträgen im Sinne von Art. 3 des Abkommens, also weder um Kapitalvermögen und Einkünfte daraus im Sinne von Art. 6,

Seite: 276

noch um «Vermögen und Einkünfte, die in den vorhergehenden Artikeln nicht bezeichnet worden sind» und von denen Art. 7 handelt.

6.- Dass sich das Doppelbesteuerungsabkommen dahin auswirkt, dass der Auslandsabzug, abweichend von Art. 40 (41) KrisAB ganz zu gewähren ist (nicht nur zu 2/3), ist nicht bestritten.

7.- Nach dem Gesagten sind bei der Steuerausscheidung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen die Investitionen der Rekurrentin in den drei deutschen Tochterunternehmungen den ausländischen Betrieben zuzuschreiben ohne Unterschied nach der Form, in der die Mittel dem ausländischen Betriebe überlassen wurden. Massgebend ist allein, dass es sich um Mittel handelt, mit denen der ausländische Betrieb arbeitet. Ausser Betracht fallen dagegen Forderungen, die der Muttergesellschaft aus dem laufenden Geschäftsverkehr mit der Tochtergesellschaft zustehen sollten und die nicht als Betriebsmittel der Tochtergesellschaft anzusehen wären.

Da die kantonalen Behörden nach ihrer grundsätzlichen Stellungnahme im Verfahren die Berücksichtigung der in Form von Darlehen und Vorschüssen überlassenen Mittel überhaupt ablehnten, hätten sie keine Veranlassung zu prüfen, ob den Beträgen, deren Berücksichtigung verlangt wird, der Charakter von Betriebsmitteln zukommt. Aus Angaben, die die Rekurrentin im Verfahren vor Bundesgericht gemacht hat, scheint zwar hervorzugehen, dass bei einer Tochtergesellschaft nur die Dauerschuld in Rechnung gestellt, die nicht als Betriebsmittel der Tochtergesellschaft anzusehenden Forderungen aus dem laufenden Verkehr somit ausser Betracht gelassen worden sind. Es steht aber nicht fest, ob bei allen drei Gesellschaften so vorgegangen wurde, weshalb es richtig ist, die Berechnung des Abzuges und die Berechnung der Steuerleistung der Rekurrentin den kantonalen Behörden vorzubehalten.

Seite: 277

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid des Obergerichtes des Kantons Schaffhausen vom 3. Februar 1940 aufgehoben. Die Sache wird an die Vorinstanz zurückgewiesen zur Festsetzung der Krisenabgabe im Sinne der Erwägungen