

Die Frage hat jedoch keine größere praktische Bedeutung, da in den meisten Meistbegünstigungsklauseln ein entsprechender Vorbehalt zugunsten des kleinen Grenzverkehrs enthalten ist. Vgl. den *Handelsvertrag zwischen dem Deutschen Reich und Frankreich vom 17. Aug. 1927*, RGBl. II, S. 523:

Art. 11a): „Die in den vorhergehenden Artikeln vorgesehene Meistbegünstigung erstreckt sich nicht auf die von einem der Hohen Vertragschließenden Teile angrenzenden Staaten gegenwärtig oder künftig gewährten Vergünstigungen zur Erleichterung des Grenzverkehrs in einer Ausdehnung von äußerstenfalls fünfzehn Kilometern beiderseits der Grenze.“

In diesem Zusammenhang sei ferner auf die Vergünstigungen hingewiesen, die einem Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gewährt werden<sup>1</sup>. Diese Vergünstigungen sind dem Steuersystem des dritten Staates so individuell angepaßt, daß dieses Steuersystem als wesentliche Voraussetzung der günstigeren Behandlung des dritten Staates angesehen werden muß. Ihre Gewährung an den berechtigten Staat mit einem andersgearteten Steuersystem hätte nicht den bezweckten Erfolg der Vermeidung der Doppelbesteuerung und wäre somit sinnlos<sup>2</sup>. So findet sich der Vorbehalt der Doppelbesteuerung in zahlreichen Meistbegünstigungsklauseln. Vgl. den *Handels- und Schiffahrtsvertrag zwischen dem Deutschen Reich und Großbritannien vom 2. Dez. 1924*, RGBl. 1925, II, S. 777:

Artikel 4: „Die die Gewährung der Behandlung als meistbegünstigte Nation betreffenden Bestimmungen dieses Vertrages erstrecken sich nicht auf:

Ziff. 3: Begünstigungen, die einer der vertragschließenden Teile in Verträgen<sup>3</sup> über den Ausschluß der Doppelbesteuerung und gegen-

<sup>1</sup> Vgl. hierzu die Ausführungen und den Quellennachweis bei GUGGENHEIM: *L'Imposition des successions en droit international et le problème de la double imposition*, S. 70ff.

<sup>2</sup> DORN: *Deutsche Juristentztg.* 1924, S. 198. „Das Ineingreifen der Doppelbesteuerungsbestimmungen schafft eine eigenartige Gegenseitigkeit strengster Observanz, eine Abhängigkeit der Bestimmungen voneinander, die die Meistbegünstigungsklauseln unanwendbar machen.“ Dies deckt sich im Ergebnis mit dem oben Gesagten. Es ist jedoch nicht eigentlich das Prinzip der Gegenseitigkeit in den Doppelbesteuerungsverträgen, welches die Anwendung der Meistbegünstigungsklausel ausschließt. Das Steuersystem des dritten Staates ist die Voraussetzung bzw. der Rechtsgrund für die Rechtsfolge der Begünstigung. Dies bedeutet wohl eine logische Abhängigkeit, aber keine Gegenseitigkeit. Zudem würde die Durchführung des Äquivalentsprinzips zwischen Leistung und Gegenleistung beim Doppelbesteuerungsvertrag den unbedingten Meistbegünstigungsanspruch aus den (Seite 14f.) dargelegten Gründen nicht berühren.

<sup>3</sup> Daß die Begünstigung in Ausführung eines *Vertrages* gewährt wird, ist unwesentlich. Die obige immer wiederkehrende Fassung ist daher zu eng. Praktisch

Bonhoeffer, Meistbegünstigung.

