

9. Welchem Staate des Deutschen Reiches steht nach dem Reichsgesetze vom 30. Mai 1870 das Recht zu, das Einkommen aus einem Gewerbe zu besteuern, dessen Betrieb sich über mehrere Staaten des Reiches erstreckt?

I. Civilsenat. Urth. v. 7. November 1885 i. S. Bremer Futeppinnerei u. =Weberei (Kl.) w. Generalsteueramt zu Bremen (Bekl.). Rep. I. 229/85.

I. Landgericht Bremen.

II. Oberlandesgericht Hamburg.

Die klagende Aktiengesellschaft hat ihren Sitz in Bremen. Dort werden ihre Einkaufs- und Verkaufsgeschäfte abgeschlossen. Die Fabrik dagegen befindet sich in Hemelingen in der preussischen Provinz Hannover. Von dem bremischen Staate zur Einkommensteuer herangezogen, fordert Klägerin Zurückerstattung des von ihr unter Protest gezahlten Steuerbetrages. In erster Instanz wurde das Generalsteueramt verurtheilt, drei Viertel des erhobenen Steuerbetrages zurückzuzahlen; im übrigen wurde die Klage abgewiesen. Auf Berufung des Beklagten wurde in zweiter Instanz die Klage abgewiesen. Auf Revision der

Klägerin hob das Reichsgericht das Berufungsurteil auf und wies die Sache in die Berufungsinanz zurück.

Aus den Gründen:

„Das bremische Gesetz vom 17. Dezember 1874 betreffend die Einkommensteuer (Gesetzblatt der freien Hansestadt Bremen 1874 S. 121) unterwirft dieser Steuer auch die im bremischen Staatsgebiete befindlichen Erwerbsgesellschaften und bestimmt im §. 5, daß das steuerpflichtige Einkommen aus der Gesamtsumme aller Einnahmen des Steuerpflichtigen besteht, nach Abzug

- a) der Einnahme aus Grundbesitz in einem anderen deutschen Staate,
- b) der Einnahme aus Gewerbebetrieb in einem anderen deutschen Staate,
- c) der Gehalte, Pensionen und Wartegelder aus der Kasse eines anderen deutschen Staates.

Das Berufungsgericht erachtet die Bestimmung des §. 5 a. a. O. unter b für anwendbar bei dem Gewerbebetriebe der Klägerin, weil nicht Hemelingen, sondern Bremen als der Ort ihres Gewerbebetriebes anzusehen sei, da zwar die Fabrik, in welcher die von Bremen aus angeschaffte Rohjute zu Garnen versponnen wird und aus den Garnen Gewebe, namentlich Säcke, hergestellt werden, sich in Hemelingen befindet, dagegen alle Geschäfte für das gesamte Handels- und Fabrikgewerbe ausschließlich in Bremen abgeschlossen werden, wo sich der Sitz der klagenden Gesellschaft und ihres Vorstandes sowie die Geschäftsräume befinden.

Diese von dem Beklagten angegriffene Entscheidung unterliegt, obwohl sie auf der Anwendung eines nur im Bezirke des Berufungsgerichtes geltenden Gesetzes beruht, ungeachtet der §§. 511. 525 C.P.O. der Nachprüfung des Revisionsgerichtes, weil die im §. 5 unter a bis c angeordneten Abzüge dasjenige Einkommen betreffen, bezüglich dessen nach §§. 3. 4 des Reichsgesetzes wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 13. Mai 1870 (Bundesgesetzblatt 1870 S. 119) das ausschließliche Besteuerungsrecht einem anderen deutschen Staate zusteht. Das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 kommt nicht bloß als ein Mittel zur Auslegung des bremischen Gesetzes, sondern als Rechtsnorm in Betracht, welche die Grenze bestimmt, innerhalb welcher von dem bremischen Staate eine Steuer von dem Einkommen aus Gewerbebetrieb

aufgelegt werden konnte. Überschritte das bremische Gesetz in der ihm von dem Berufungsgerichte gegebenen Auslegung und Anwendung diese Grenze, so würde ein Widerspruch mit dem Reichsgesetze vorliegen, welcher

vgl. Laband, Staatsrecht des deutschen Reiches Bd. 2 S. 118 nicht allein dann anzunehmen ist, wenn das Reichsgesetz eine andere Rechtsvorschrift aufstellt, als das Landesgesetz, sondern auch dann, wenn das Reichsgesetz den Erlaß einer landesgesetzlichen Vorschrift untersagt. Es würde daher in der Anwendung des bremischen Gesetzes, ungeachtet des Widerspruches desselben mit dem Reichsgesetze, eine Verletzung des letzteren vorliegen, auf welche die Revision gestützt werden kann, wie auch in einem ähnlichen Falle von dem Reichsgerichte

vgl. Entsch. des R.G.'s in Civilf. Bd. 2 S. 94 bereits erkannt worden ist.

In der Sache selbst beruht die angefochtene Entscheidung auf der Erwägung: ein Gewerbe werde seinem Begriffe nach wegen des daraus zu ziehenden Nutzens betrieben; die Fabrik sei nur Mittel für diesen, der Nutzungsbezug die Hauptsache, gegen welchen jener Faktor zurücktrete; das Gewerbe werde daher da betrieben, wo der Nutzen geschäftsmäßig unmittelbar realisiert werde, nicht wo die Grundfaktoren dafür hergestellt werden.

Geht man aber auf die Grundgedanken zurück, auf welchen das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 beruht, so können diese Erwägungen des Berufungsgerichtes nicht für ausschlaggebend erachtet werden.

Das Reichsgesetz stellt im §. 1 die Regel auf und macht von dieser Regel einige im §. 1 vorbehaltene, in den §§. 3. 4 näher bestimmte Ausnahmen. Der Regel nach steht das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Staate zu, in welchem der Steuerpflichtige (das Steuersubjekt) seinen Wohnsitz hat. In den Ausnahmefällen, welche den Grundbesitz, den Gewerbebetrieb und den Gehaltsbezug aus Staatsklassen betreffen, wird das ausschließliche Besteuerungsrecht nicht durch den Wohnsitz des Steuersubjektes bestimmt, sondern durch den Ort, wo das Steuerobjekt sich befindet, nämlich durch den Ort, wo der Grundbesitz gelegen ist, das Gewerbe betrieben wird, die Gehalt zahlende Staatsklasse sich befindet. Warum dieser Ort für maßgebend erklärt worden ist, ergeben die Motive zu dem vom Reichstage unverändert angenommenen Gesetzesentwurfe,

vgl. Reichstagsverhandlungen 1870 Bd. 4 S. 311 Aktenstück Nr. 103 welche zum §. 3 bemerken:

„Grundbesitz und jede Art des Gewerbebetriebes werden schon jetzt mit direkten Steuern (Grund- und Gewerbesteuern) lediglich in dem Staate belegt, in welchem der Grundbesitz sich befindet und das Gewerbe betrieben wird. Dabei kann es nicht allein sein Bewenden behalten, sondern es muß auch eine Änderung dieses Grundsatzes ausdrücklich unterfagt werden.

Anders verhält es sich mit dem aus diesen Quellen fließenden Einkommen, welches nach der Gesetzgebung der meisten Bundesstaaten sowohl in demjenigen Staate, in welchem sich diese Einkommensquellen befinden, als auch in demjenigen Staate der Besteuerung unterliegt, welcher das Einkommen des Grundbesitzers oder Gewerbetreibenden im ganzen besteuert. Soll das Recht zur Besteuerung dieser Art des Einkommens nur einem dieser Staaten vorbehalten werden, so gebührt naturgemäß der Vorzug demjenigen Staate, unter dessen Schutz die Einkommensquellen stehen, und welcher die letzteren selbst seiner Besteuerung unterwirft.“

Es wird demnach als maßgebend für die Zuweisung des ausschließlichen Besteuerungsrechtes in den Fällen des §. 3 des Reichsgesetzes der Ort angesehen, wo die Einkommensquelle sich befindet, wofür zwei Gründe geltend gemacht werden, die Erwägung, daß demjenigen Staate, welchem der Schutz obliegt, auch die Besteuerung gebührt, und die Rücksicht auf den bisherigen Rechtszustand, nach welchem wenigstens die unmittelbare Besteuerung der in Rede stehenden Einkommensquellen dem Staate zustand, wo dieselben sich befinden.

Hieraus ist zu entnehmen, daß es bei Anwendung des §. 3 des Reichsgesetzes auf den Ort ankommt, wo die Quelle sich befindet, aus welcher das Einkommen der Einzelwirtschaft und mittelbar das daraus zu ziehende Steuereinkommen des Staates entspringt, nicht auf den Ort, wo dieses Einkommen realisiert wird. So wenig der letztere Ort maßgebend ist für die Frage, welchem Staate das Recht zur Erhebung der Grundsteuer und der Gewerbesteuer zusteht, ebensowenig ist derselbe entscheidend für das Recht zur Besteuerung des aus Grundbesitz oder Gewerbebetrieb fließenden Einkommens, da in Ansehung des Besteuerungsrechtes die unmittelbare Besteuerung dieser Einkommensquellen und die mittelbare Besteuerung derselben mittels Besteuerung des daraus fließenden Einkommens durch §. 3 a. a. D. völlig gleichgestellt ist.

Handelt es sich um ein durch Fabrikbetrieb erzieltcs Einkommen, so erscheint als Quelle desselben sowohl die stoffveredelnde Thätigkeit, welche die Güter erzeugt, deren höherer Wert den Absatz zu einem die Anschaffungs- und Betriebskosten übersteigenden Preise ermöglicht als auch die in der Anschaffung der Rohstoffe und dem Absatze der Fabrikate sich vollziehende, auf Güterumsatz gerichtete Thätigkeit, welche das Fabrikgewerbe mit dem Handel gemein hat und auf welcher die Gleichstellung des ersteren mit dem letzteren in handelsrechtlicher Hinsicht (Art. 271 Nr. 1, Art. 273 H.G.B.) beruht. Daher kommt, bei Beantwortung der Frage, wo ein Fabrikgewerbe im Sinne des §. 3 des Reichsgesetzes vom 13. Mai 1870 betrieben wird, sowohl die erstere technische als die letztere kaufmännische Thätigkeit in Betracht, und es kann die Antwort auf diese Frage in dem vorliegenden Falle nur dahin lauten, daß das Gewerbe der Klägerin sowohl in Heme-lingen, wo die Fabrik sich befindet, als auch in Bremen, wo die Handelsgeschäfte geschlossen werden, betrieben wird.

Es ist daher erforderlich, die Frage zu entscheiden, welchem Staate die Besteuerung des Einkommens aus einem Gewerbe zusteht, dessen Betrieb sich über mehrere Staaten des Reiches erstreckt. Das Reichsgesetz enthält für diesen Fall keine besondere Vorschrift. Es ist daher die allgemeine Vorschrift des §. 3 in Anwendung zu bringen, hieraus aber zu folgern, daß das Recht der Besteuerung jedem der beteiligten Staaten, einem jeden aber nur so weit zusteht, als der Betrieb des Gewerbes in seinem Gebiete stattfindet.

Zwar kann in Zweifel gezogen werden, ob eine solche Teilung des Besteuerungsrechtes dem Willen des Gesetzgebers entspricht, weil derselbe unterlassen hat, den Maßstab festzusetzen, nach welchem der Anteil eines jeden der beteiligten Staaten bestimmt werden soll, ohne Aufstellung einer gesetzlichen Regel aber die Bestimmung des Anteiles mit den größten Schwierigkeiten verbunden ist, wie in betreff der verwandten Frage der Verteilung der Kommunalbesteuerung des Einkommens aus einem Gewerbebetriebe, welcher sich über mehrere Gemeinden desselben Staates erstreckt, die hierüber in Preußen gepflogenen langwierigen Verhandlungen beweisen, aus welchen der zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen erlassene §. 7 des preussischen Gesetzes vom 27. Juli 1885 (G.S. 1885 S. 327) hervorgegangen ist.

Mit gleichem Rechte kann aber auch in Zweifel gezogen werden,

ob es dem Willen des Gesetzgebers entsprechen würde, in dem bezeichneten Falle das Recht der Besteuerung des Einkommens aus dem Gewerbebetriebe ausschließlich dem Staate zuzuschreiben, in dessen Gebiete der Betrieb des Gewerbes seinen Schwerpunkt hat. Denn wenn dieses beabsichtigt gewesen wäre, so würde nicht unterlassen worden sein, die Bedingungen näher zu bestimmen, unter welchen das Gewerbe als hauptsächlich in dem einen Staatsgebiete betrieben der Besteuerung in diesem Staate mit Ausschluß anderer Staaten, auf deren Gebiet der Gewerbebetrieb sich erstreckt, unterliegen sollte.

Fehlt es demnach ebensosehr an einer ausdrücklichen Bestimmung in dem Reichsgesetze wie an einer sonstigen Äußerung des gesetzgeberischen Willens über diese besondere Frage, so bleibt nur übrig, auf die allgemeine Vorschrift des §. 3 zurückzugehen. Erwägt man nun, daß das vor dem Reichsgesetze vom 13. Mai 1870 nach außen hin, d. h. den übrigen deutschen Staaten gegenüber, unbeschränkte Recht der Besteuerung durch das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 nicht weiter als mittels des Verbotes der Doppelbesteuerung eingeschränkt worden ist, und daß diesem Verbote bei einem auf mehrere Staaten sich erstreckenden Gewerbebetriebe Genüge geschieht, wenn jeder der beteiligten Staaten das Einkommen aus diesem Gewerbebetriebe nur insoweit besteuert, als der in seinem Staatsgebiete betriebene Teil der gewerblichen Thätigkeit als Quelle desselben erscheint, so ergibt sich unter dieser Einschränkung für jeden der beteiligten Staaten das Recht der Besteuerung des Einkommens aus einem derartigen Gewerbebetriebe.

Das angefochtene Urteil verstößt daher gegen das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870, indem es dem bremischen Staate das Recht zuschreibt, das gesamte Einkommen der Klägerin aus ihrem in Hemelingen und Bremen betriebenen Gewerbe zur Einkommensteuer heranzuziehen. Dem Antrage auf Aufhebung desselben war zu entsprechen.

Sofort endlich zu erkennen, ist nicht möglich, weil noch nicht feststeht, zu welchem Anteile das Einkommen der Klägerin auf den in Hemelingen und auf den in Bremen betriebenen Teile ihres Gewerbebetriebes zurückzuführen ist. Das Gericht erster Instanz hat ersteren zu drei Vierteln, letzteren zu einem Viertel veranschlagt. Klägerin hat sich bei dieser Entscheidung beruhigt; dagegen ist vonseiten des Beklagten durch den Antrag, die Klage gänzlich abzuweisen, auch die Entscheidung über diese Anteilsbestimmung angefochten und geltend gemacht

worden, daß das Gericht eine dem Generalsteueramte günstigere Quotenverteilung hätte annehmen und die aus dem Geschäftsbetriebe in Bremen und dem Gewerbebetriebe in Hemelingen herrührende Gesamteinnahme zu gleichen Teilen hätte verteilen sollen. In Ermangelung eines gesetzlich vorgeschriebenen Maßstabes ist der Anteil des Gesamteinkommens, welcher auf die einzelnen in verschiedenen Staaten betriebenen Teile des Gewerbebetriebes zurückzuführen ist, nach den Umständen des einzelnen Falles wo nötig unter Zuziehung von Sachverständigen nach billigem Ermessen abzuschätzen und hierbei namentlich das Verhältnis des auf den einzelnen Teil des Gewerbebetriebes Verwendeten zu dem Gesamtaufwande für das gewerbliche Unternehmen, sowie die Gleichartigkeit oder Ungleichartigkeit der in den einzelnen Teilen in Ausübung kommenden gewerblichen Thätigkeit in Betracht zu ziehen. Hierzu bedarf es tatsächlicher Feststellungen, welche von dem Berufungsgerichte noch nicht getroffen worden sind. Deshalb mußte die Sache in die Berufungsinstanz zurückverwiesen werden.“