

33. 1. Ist der Begriff des Gewerbes im Sinne des § 3 des Reichsgesetzes vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung einheitlich für das ganze Reich, oder nach Landesrecht zu bestimmen?
2. Ist im Sinne des § 3 des bezeichneten Gesetzes die Ausübung der Heilkunde durch approbierte Ärzte ein Gewerbe?

VL. Civilsenat. Urth. v. 30. September 1897 i. S. Dr. A. (Kl.) w. die hamburgische Steuerdeputation (Bekl.). Rep. VI. 167/97.

- I. Landgericht Hamburg.  
II. Oberlandesgericht daselbst.

Die Revision des Klägers ist zurückgewiesen worden aus den folgenden

Gründen:

„Die mit der Klage geforderte Summe . . . ist dem Kläger als hamburgische Einkommensteuer für das Jahr 1896, weil er außer in

seinem Wohnorte Altona auch in Hamburg das Gewerbe eines Arztes betreibe und von dem in Hamburg daraus erzielten Einkommen nach § 3 des Reichsgesetzes wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 13. Mai 1870, bezw. nach der entsprechenden Bestimmung des hamburgischen Einkommensteuergesetzes in Hamburg steuerpflichtig sei, von der verklagten Behörde abverlangt und von ihm nur mit Vorbehalt der Rückforderung gezahlt worden. Der Kläger bestreitet die hier fragliche Steuerpflicht deshalb, weil die Ausübung der ärztlichen Praxis kein Gewerbebetrieb im Sinne des angeführten § 3 sei, und daher, da er in Preußen seinen Wohnsitz habe, die Besteuerung des aus jener Praxis in Hamburg erzielten Einkommens der in § 1 desselben Gesetzes aufgestellten Regel widerstreite. Wenn er sich dabei auf die Auctorität des preußischen Oberverwaltungsgerichtes berufen hat, so würde diese freilich in erster Reihe keineswegs ihm zu gute kommen. Denn das genannte Gericht hat,

vgl. Entsch. des preußischen Oberverwaltungsgerichtes in Staatssteuerjahren Bd. 2 S. 449 flg.,

bei der Frage der Doppelbesteuerung angenommen, daß die Begriffe „Gewerbe“ und „Gewerbebetrieb“, bei dem Fehlen einer ausdrücklichen reichsgesetzlichen Definition, rein landesrechtlich zu bestimmen seien. Ginge man von dieser Auffassung aus, welche auch die von der Beklagten in erster Linie verfochtene ist, so wäre die Sache sofort zu Ungunsten des Klägers entschieden. Nach der hamburgischen Gesetzgebung nämlich ist die ärztliche Praxis zweifellos zu den Gewerben zu rechnen, wie für die vorliegende Sache durch die entsprechende Entscheidung des Berufungsgerichtes wegen Irreversibilität der in Betracht kommenden Rechtsnormen nunmehr auch formell feststeht. Aber jener Auffassung kann allerdings nicht beigetreten werden, wie sich auch das Berufungsgericht ihr keineswegs angeschlossen hat. Das Reichsgesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung ist zu dem Zwecke erlassen, die Frage für das Reich einheitlich zu regeln, und zwar in der praktischen Anwendung gleichmäßig zu regeln, und damit wäre es ganz unvereinbar, wenn die erheblichen Begriffe in den verschiedenen Einzelstaaten in verschiedenem Sinne genommen werden dürften. Noch dazu war zu der Zeit, als das hier in Rede stehende Gesetz erlassen wurde, das Gewerbewesen durch die Gewerbeordnung vom 21. Juni 1869 schon für das ganze Reich (bezw. damals für

den ganzen Norddeutschen Bund) in den wesentlichsten Punkten einheitlich geregelt, und damit ein Anhalt für die Begriffsbestimmung des Gewerbes auch im Sinne des Doppelbesteuerungsgesetzes gegeben. Wenn das preussische Oberverwaltungsgericht in der angeführten Entscheidung die Erheblichkeit des Inhaltes der Gewerbeordnung für die hier streitige Frage mit der Bemerkung verneint hat, daß es außerhalb der Zwecke der Gewerbeordnung liege, steuerrechtlich verwertbare Normen aufzustellen, so kann der Wert dieser Bemerkung im übrigen dahingestellt bleiben; was den Sinn des Reichsgesetzes wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung anlangt, so ist es völlig ausgeschlossen, denselben unter Außerachtlassung des nur ein Jahr vorher erlassenen für das ganze Gewerbewesen des Deutschen Reiches grundlegenden Gesetzes, dessen das öffentliche Interesse damals in hohem Maße erregender Inhalt dem Gesetzgeber in frischer Erinnerung sein mußte, zu ermitteln.

Eben diese Berücksichtigung der Gewerbeordnung mußte nun aber freilich bei der Feststellung der Bedeutung des § 3 des Doppelbesteuerungsgesetzes in betreff der Frage, ob die ärztliche Praxis ein „Gewerbe“ sei, zu Ungunsten des Klägers den Ausschlag geben; während ihm allerdings in dieser Frage die Rechtsprechung des preussischen Oberverwaltungsgerichtes insofern zur Seite steht, als dasselbe vom Standpunkte der preussischen Steuergesetzgebung aus die Frage wiederholt verneint hat. Es sind hierfür außer der schon berührten Entscheidung anzuführen die Urteile in den Entscheidungen des preussischen Oberverwaltungsgerichtes Bd. 15 S. 45 flg., Bd. 23 S. 42 flg., Bd. 24 S. 322, und wenn das genannte Gericht sich scheinbar einmal,

vgl. Entsch. des preussischen Oberverwaltungsgerichtes in Staatssteuersachen Bd. 2 S. 132 flg., entgegengesetzt ausgesprochen hat, so ist das dort doch nicht eigentlich so gemeint,

vgl. ebenda S. 451 flg.,

und stellt sich wohl eher nur als eine etwas unvorsichtige Formulierung dar. Man kann nicht sagen, daß die Gründe, welche in jenen Entscheidungen vom preussischen Oberverwaltungsgerichte geltend gemacht sind, wegen des abweichenden Ausgangspunktes bei der jetzt zu entscheidenden Frage gar nicht in Betracht kämen; denn da sich auch

in der preußischen Gesetzgebung keine ausdrückliche Definition von „Gewerbe“ findet, so sind die von jenem Gerichte angestellten Erwägungen zum Teil allgemeinerer Natur und könnten insofern an sich auch für die Auslegung des Doppelbesteuerungsgesetzes verwertet werden. Das Reichsgericht ist jedoch, schon was diese allgemeineren Erwägungen anlangt, geneigt, den Ausführungen, die das Berufungsgericht zur vorliegenden Sache gemacht hat, den Vorzug zu geben, nach welchen kein Grund ersichtlich ist, bei Auslegung des Doppelbesteuerungsgesetzes von einem anderen Begriffe des Gewerbes auszugehen, als von dem weitesten, der im gewöhnlichen Sprachgebrauche heutzutage mit diesem Worte verbunden wird, nach welchem demgemäß jede zum Zwecke des Erwerbes als unmittelbare Einnahmequelle betriebene dauerndere Thätigkeit darunter verstanden ist, mit Ausnahme der rein wissenschaftlichen und rein künstlerischen Berufe, sowie derjenigen der öffentlichen Beamten und der Geistlichen. Wenn es hiernach auf den ersten Blick vielleicht scheinen könnte, als müßte dann auch die Anwaltspraxis unter den Begriff des Gewerbebetriebes gezogen werden, so würde sich dieses Bedenken durch einen Hinweis auf die öffentlich-rechtliche Stellung erledigen, die den Rechtsanwälten zugleich angewiesen ist.

Es kommt jedoch auf diese Erwägungen nicht einmal entscheidend an, weil, wie schon angedeutet ist, der Inhalt der Gewerbeordnung für die Auffassung der Ausübung der ärztlichen Praxis als eines Gewerbebetriebes den Ausschlag giebt, was auch das Oberlandesgericht nicht völlig erkannt hat. Die Gewerbeordnung regelt die Ausübung der Heilkunde, und zwar auch mit Rücksicht auf die approbierten Ärzte, in mehrfacher Beziehung, woraus den Schluß auf die Auffassung derselben als eines Gewerbes zu ziehen schon im allgemeinen nahe liegt. An sich kommt es hier auf die vom Oberlandesgerichte hervorgehobenen §§ 6, 29 und 144, denen übrigens auch noch die §§ 53, 80 und 147 anzureihen sind, natürlich in ihrer Fassung vom Jahre 1869, nicht in der von 1883 an; indes hat in dem letzteren Jahre in den hier erheblichen Beziehungen von den genannten Paragraphen nur der § 6 eine Änderung erlitten, welche zudem nicht einmal recht wesentlich ist, indem früher die Ausübung der Heilkunde unter denjenigen Betrieben genannt war, auf welche die Gewerbeordnung keine Anwendung finde, nur mit der Parenthese: „vorbehaltlich der

Bestimmungen in den §§ " u, während jetzt diejenigen Betriebe, auf welche die Gewerbeordnung nur insoweit Anwendung finde, als sie „ausdrückliche Bestimmungen“ darüber enthalte, in einem besonderen Sage zusammengestellt sind. Übrigens wird dem mehr negativen Inhalte gerade des § 6 die geringste Bedeutung für die vorliegende Frage beizumessen sein. Wenn aber überhaupt das Berufungsgericht die Bedeutung des Umstandes, daß in der Gewerbeordnung sich verschiedene Bestimmungen über die Ausübung der Heilkunde finden, und insbesondere der Überschrift vor § 29: „Gewerbetreibende, welche einer besonderen Genehmigung bedürfen“, durch die Erwägung abschwächen zu müssen gemeint hat, daß jene Ausübung ja jedenfalls dann ein Gewerbe sei, wenn sie nicht von Seiten eines approbierten Arztes erfolge, so ist dabei der völlig entscheidende Umstand übersehen, daß der § 29 in den Absätzen 3 und 5 direkt vom „Gewerbe“, bezw. vom „Gewerbebetriebe“ der approbierten Ärzte spricht.

Demgegenüber kann es nicht darauf ankommen, daß, wie der Revisionskläger hervorgehoben hat, die dem Reichstage vorgelegte Denkschrift zum Entwurfe des neuen Handelsgesetzbuches zu § 2 bemerkt, der Ausdruck „gewerbliches Unternehmen“ genüge vermöge der Bedeutung, welche ihm nach dem allgemeinen Sprachgebrauche zukomme, um, wie die Ausübung der Kunst und der Rechtsanwaltschaft, so auch die des ärztlichen Berufes auszuschließen. Es darf dabei auf sich beruhen, ob diese Bemerkung für die Auslegung des § 2 des neuen Handelsgesetzbuches von 1897 zutrifft, oder nicht.

Da auch feststeht, daß der Kläger, indem er während des Jahres 1896 dauernd ein ärztliches Sprechzimmer, in welchem er täglich während einer Stunde anzutreffen war, in Hamburg unterhielt, da selbst eine ärztliche Niederlassung hatte, so ergibt sich also, daß die von der Beklagten verfügte Besteuerung des Klägers dem Doppelbesteuerungsgesetze nicht widerstreitet, und folglich seine Revision zurückzuweisen war.“ . . .