

41. Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer auf Rückzahlung entrichteter hamburgischer Einkommensteuer gerichteten Klage, die auf die behauptete Verletzung des Reichsgesetzes wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 13. Mai 1870 gestützt ist.

VII. Zivilsenat. Ur. v. 1. Februar 1907 i. S. St. (Rl.) m. Hamburgische Steuerdeputation (Bekl.). Rep. VII. 143/06.

I. Landgericht Hamburg.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Der Kläger, der preußischer Staatsangehöriger war und in Preußen wohnte, hatte bis 1904 außer in Preußen auch in Hamburg einen Wohnsitz. Er betrieb seit Jahren in Hamburg ein kaufmännisches Geschäft und ferner ein solches zu Rio in Brasilien. Das gesamte gewerbliche Einkommen des Klägers ist bis zum Jahre 1902 ausschließlich in Hamburg versteuert worden. Im Jahre 1902 nahm die preußische Steuerbehörde den Standpunkt ein, daß ein Teil dieses Einkommens, als in Rio erzielt, auf Grund des § 2 Abs. 2 des Reichsgesetzes wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 13. Mai 1870 in Preußen, als dem Heimatstaate des Klägers, zu versteuern sei. Der Kläger schätzte sich, dieser Ansicht folgend, für das Steuerjahr 1903 in Hamburg nur auf ein Viertel seines Geschäftseinkommens für die Steuer ein und in Preußen auf drei Viertel dieses Einkommens. Die hamburgische Steuerbehörde beanspruchte jedoch die Versteuerung des ganzen Einkommens. Der Kläger verlangte mit der Klage die Rückzahlung der in Hamburg für die vier Jahre 1899 bis 1902 angeblich zu viel erhobenen Steuer im Betrage von 15 976,85 M. In Preußen ist für diese Jahre eine Nachveranlagung gegen den Kläger eingeleitet. Die vom Kläger gegenüber der Beklagten geforderte Rückzahlung der in Hamburg angeblich zu viel erhobenen Steuer ist nicht erfolgt. Das Landgericht wies die Klage ab; die Berufung des Klägers blieb erfolglos. Auch die Revision ist zurückgewiesen aus folgenden

#### Gründen:

„Der Berufungsrichter führt aus, daß nach hamburgischem Rechte zwar eine Klage auf Rückerstattung an den hamburgischen Staat entrichteter Einkommensteuer an sich zulässig sei, daß aber die Ausübung des Klagerichts von besonderen Voraussetzungen abhängt, die im Streitfalle nicht gegeben seien. Nach §§ 25 und 26 des hamburgischen Gesetzes, betr. das Verhältnis der Verwaltung zur Rechtspflege, vom 23. April 1879 dürfe die Klage auf Rückzahlung öffentlicher Abgaben gegen die Behörde erst nach vorgängig versuchter und

erfolglos gebliebener Reklamation angestellt werden und sei verjährt, wenn sie nicht innerhalb acht Wochen nach Empfang „der dem betreffenden Privaten schriftlich eröffneten Verfügung oder Anordnung der Behörde“ erhoben sei, deren Rückgängigmachung sie bezwecke. Ein Reklamationsverfahren habe hinsichtlich der jetzt zurückgeforderten Steuerbeträge unstreitig nicht stattgefunden, auch sei die Klagfrist nicht innegehalten, und die Klage deshalb unbegründet.

Die Entscheidung des Berufungsrichters ist, soweit sie sich auf das irrevocabile hamburgische Recht gründet, in der jetzigen Instanz nicht anzufechten. Es bleibt aber zu erörtern, ob die Entscheidung eine Verletzung des Reichsgesetzes, betr. die Beseitigung der Doppelbesteuerung, enthält. Das ist jedoch mit dem Berufungsrichter zu verneinen. Das Reichsgericht hat in ständiger Rechtsprechung dies Gesetz dahin ausgelegt, daß es nicht bloß eine staatsrechtliche Verpflichtung der einzelnen Bundesstaaten in Ansehung der von ihrer Steuergesetzgebung einzuhaltenden Grenzen begründet habe, sondern Normen enthält, die unmittelbar den etwa widerstreitenden Landesgesetzen nach Art. 2 der Reichsverfassung vorgehen (Entsch. des R.G.'s in Zivilf. Bd. 15 S. 28, Bd. 27 S. 112, Bd. 29 S. 25 flg.). Hieran ist mit Rücksicht auf den Zweck und den zwingenden Wortlaut des Gesetzes festzuhalten, wonach ein Deutscher in einem Bundesstaate zu den direkten Staatssteuern nur unter den im Gesetze selbst bestimmten Bedingungen herangezogen werden darf. Es kann auch nicht zweifelhaft sein, daß Beschwerden gegen eine ordnungsmäßig erfolgte Veranlagung in jedem Falle, also auch außerhalb des ordentlichen im Verwaltungsbereiche gegebenen Rechtsmittelweges (hier der Reklamation) zuzulassen sind, wenn die Veranlagung gegen das Gesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung verstößt, und daß dies Beschwerde-recht durch die Landesgesetzgebung nicht eingeschränkt werden darf (vgl. die preussische Ausführungsanweisung vom 6. Juli 1900 zum Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 Art. 78 Biff. I zu 2a, amtliche Ausgabe S. 33; Fuisling, Die preussischen direkten Steuern Bd. I S. 3 Note 6). Darüber, in welcher Weise sich die im Wege gerichtlicher Klage erfolgende Rückforderung von Steuerbeträgen, die unter Verletzung des Reichsgesetzes vom 13. Mai 1870 erhoben sind, zu gestalten habe, und binnen welcher Frist das Klagerrecht erlischt, hätte dies Gesetz, in ähnlicher Weise wie z. B. das Reichs-

stempelgesetz vom 3. Juni 1906 im § 70, Bestimmung treffen können. Aber weder der Wortlaut des Gesetzes vom 13. Mai 1870, noch dessen Entstehungsgeschichte geben in dieser Beziehung einen Anhalt. Es kann daher nur angenommen werden, daß dies Gesetz hinsichtlich der Voraussetzungen, unter denen, und der Form, in welcher der Steuerpflichtige sein Recht verletzende Verstöße gegen das Verbot der Doppelbesteuerung im Wege gerichtlicher Klage geltend machen darf, auf das Landesrecht verweist. Als das maßgebende Landesgesetz kann nicht das in Hamburg herrschende allgemeine Recht, also für die Zeit bis 1900 das gemeine Recht und für die spätere Zeit das Bürgerliche Gesetzbuch angesehen werden, wonach der Rückforderungsanspruch erst in 30 Jahren erloschen sein würde, sondern das Sonderrecht des Staates, das die zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Staate bestehenden Rechtsverhältnisse, insbesondere die Rückforderung zu Unrecht erhobener Abgaben und die Frist regelt, innerhalb deren die Rückforderung zulässig ist. Denn überall, wo die Rückforderung von Abgaben gesetzlich geregelt ist, sind kurze Verjährungsfristen bestimmt, welche die für derartige Ansprüche gegenüber den staatlichen Interessen unerträgliche dreißigjährige Verjährungsfrist ausschließen. Die letztere würde die Behörden zwingen, Belege und Akten jahrzehntelang aufzubewahren und noch nach langen Jahren sich in eine gerichtliche Erörterung darüber einzulassen, ob irgend eine Abgabe von unbedeutendem Betrage im einzelnen Falle zu Unrecht erhoben worden sei. Der Kläger hätte hiernach bei der Geltendmachung seines Anspruchs die durch das hamburgische Gesetz vom 23. April 1879 bestimmte achtwöchige Klagefrist wahren müssen, und da sie nicht gewahrt ist, muß die Klage als unzulässig erachtet werden. Dabei kann es keinen Unterschied machen, daß der Kläger offenbar aus Rechtsirrtum, in der Annahme, daß er sein gewerbliches Einkommen nur in Hamburg, nicht auch teilweise in seinem Heimatstaate Preußen zu versteuern habe, die Innehaltung der Klagefrist unterlassen hat. Ob sich der Kläger für den Fall, daß er durch die preussischen Steuerbehörden zur Entrichtung von Einkommensteuer für die hier in Betracht kommende Zeit aus seinem durch den Hamburger Gewerbebetrieb erzielten Einkommen gezwungen worden ist oder noch gezwungen werden sollte, gegen die hierin liegende, dem Gesetze vom 13. Mai 1870 zuwiderlaufende Doppelbesteuerung durch Anrufung der zu-

ständigen Reichsbehörden wird schützen können, braucht hier nicht entschieden zu werden.

An dem vorstehenden Ergebnis kann auch der Hinweis der Revision auf die Entscheidung des Reichsgerichts vom 2. Februar 1884 (Entsch. in Zivils. Bd. 11 S. 65 flg.) nichts ändern. Dort ist zwar in einem Falle, wo um die Rückerstattung eines mit Unrecht auf Grund des Reichsstempelgesetzes vom 1. Juli 1881 eingezogenen Stempelbetrages gestritten wurde, vom Reichsgerichte anerkannt worden, daß trotz des Fehlens einer ausdrücklichen Bestimmung in diesem Gesetze über die Zulässigkeit des Rechtsweges dieser für die Rückforderung der Abgabe gegeben sei, da keine positive Sazung des Reichsrechts ihn ausschliesse. Diesem Urteile läuft aber die jetzige Entscheidung, die den Rechtsweg auch für den hier zu entscheidenden Fall zuläßt, nicht zuwider. Darüber, ob die klageweise Rückforderung einer Reichsstempelabgabe, und insbesondere die Frist für die Anstellung der Klage landesgesetzlich mit bindender Kraft geregelt werden kann, ist aus dem Urteile vom 2. Februar 1884 nichts zu entnehmen. Uebrigens ordnet das hier angeblich verletzte Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 im Gegensaze zum Reichsstempelgesetze vom 1. Juli 1881 nicht eine Reichsabgabe an, sondern es zieht nur dem Steuerhoheitsrechte der Bundesstaaten gewisse Schranken, und es handelt sich hier nicht, wie in jenem Falle, um die Rückforderung einer Reichsabgabe, sondern um die einer Landesabgabe.“