

77. Wie regelt sich die Besteuerung des gewerblichen Einkommens eines Deutschen, der einen Wohnsitz sowohl in seinem Heimatstaate, als auch in einem anderen deutschen Bundesstaate hat, sein Gewerbe teils in diesem Bundesstaate, von dem aus die oberste Leitung erfolgt, teils im Auslande betreibt, und der Einkommen aus ausländischem Grundbesitz bezieht?

Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung §§ 1, 2 Abs. 2 und § 3.

VII. Zivilsenat. Ur. v. 1. Februar 1907 i. S. St. (Rl.) w. hamburg. Steuerdeputation (Bekl.). Rep. VII. 360/06.

- I. Landgericht Hamburg.
- II. Oberlandesgericht daselbst.

Der Kläger war preussischer Staatsangehöriger. Er hatte bis 1904 einen doppelten Wohnsitz, in Preußen und in Hamburg; später gab er seinen hamburgischen Wohnsitz auf. In Hamburg betrieb er aber unter der Firma H. St. ein kaufmännisches Geschäft.

Er war ferner alleiniger persönlich haftender Gesellschafter der Kommanditgesellschaft H. G. St. & Co. in Rio in Brasilien. Das gewerbliche Einkommen des Klägers war bis zum Jahre 1902 nur in Hamburg zur Besteuerung herangezogen worden. In diesem Jahre verlangte die preussische Steuerbehörde, daß ein Teil dieses Einkommens in Preußen versteuert werde, weil dieser Teil nicht dem Gewerbebetriebe in Hamburg, sondern dem in Brasilien entflamme und deshalb nach dem Reichsgesetze wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 18. Mai 1870 nur im Heimatsstaate des Klägers zu versteuern sei. Danach schätzte sich der Kläger 1903 nur mit $\frac{1}{4}$ seines Gewerbeeinkommens, und zwar mit $\frac{1}{4}$ von 100659,85 *M.*, zur hamburgischen Steuer ein und mit $\frac{3}{4}$ zur preussischen. Sein gesamtes geschäftliches Einkommen für 1903 schätzte der Kläger auf 268815,85 *M.*; davon rechnete er aber 168156 *M.* auf die in Brasilien belegenen und auf die Brasilfirma eingetragenen Grundstücke, die nach seiner Angabe zur größeren Hälfte für Zwecke des dortigen Geschäftes als Lagerhäuser und dergleichen benutzt, zum anderen Teile verpachtet waren. Der Mietertrag der Grundstücke und der Geldwert ihrer Benutzung durch das Brasilhaus unterlag nach der Auffassung des Klägers keinesfalls dem Besteuerungsrechte von Hamburg, weil es sich um Einkünfte aus brasilianischem Grundbesitze handle.

Die Beklagte forderte für 1903 zunächst in Übereinstimmung mit dem Standpunkte des Klägers nur Steuer auf $\frac{1}{4}$ von 100659,85 *M.* mit 1696,80 *M.* ein, erhöhte dann aber durch Beschluß vom 11. Juli 1903 den in Hamburg zu versteuernden Anteil auf $\frac{1}{2}$, weil der Schwerpunkt des Gewerbebetriebes in Hamburg liege, und mindestens die Hälfte des veranlagten Einkommens hier verdient werde. Es wurden demgemäß 2184 *M.* an Steuern nachgefordert, die der Kläger unter Protest bezahlte. Er legte Beschwerde an den Senat ein, die aber zurückgewiesen wurde. Der Senat wies zugleich die Steuerdeputation an, von dem gesamten geschäftlichen Einkommen des Klägers, mit Einschluß des von ihm auf die brasilianischen Grundstücke gerechneten, die Einkommensteuer zu erheben, weil das in Brasilien betriebene Geschäft nur als Bestandteil des von Hamburg aus geführten und darum als Teil eines einheitlichen hamburgischen Gewerbebetriebes anzusehen sei. Desungeachtet fand bisher für 1903 eine weitere Nachforderung an Steuer nicht statt. Für

1904 und 1905 jedoch wurde vom Kläger nach seinem Gesamteinkommen aus Gewerbe und brasilianischen Immobilien die volle Steuer in Hamburg eingefordert. Der Kläger legte gegen beide Verfügungen Reklamation ein, die, unter Stundung der Steuerbeträge bis zum Austrage des vorliegenden Prozesses, abgewiesen wurde. Die gegen die abweisenden Bescheide fristgerecht an die Steuerdeputation eingelegte Berufung wurde verworfen.

Der Kläger beantragte in der Klage:

1. die Beklagte zu verurteilen, ihm 2184 *M* nebst Zinsen zu bezahlen;
2. festzustellen, daß für das Jahr 1903 sein Einkommen, soweit es aus der eigenen Benutzung oder der Vermietung der in Südamerika gelegenen Immobilien herrühre, nicht in Hamburg zu versteuern sei und gewesen sei;
3. festzustellen, daß für das Jahr 1903 von dem sonstigen Geschäftseinkommen, d. h. von dem gesamten gewerblichen Einkommen, abzüglich der Grundstückszinsen, $\frac{4}{6}$ nicht in Hamburg zu versteuern seien und gewesen seien;
4. für die Jahre 1904 und 1905 dieselben Feststellungen zu treffen, die für 1903 mit den Klageanträgen 2 und 3 gefordert seien.

Aus den Gründen:

„Zur Entscheidung stehen in der Revisionsinstanz folgende Fragen:

1. ob die Erhebung des Feststellungsanspruchs zu 2 und 3 des Klageantrages zulässig ist;
2. ob das gesamte gewerbliche Einkommen des Klägers nur in Hamburg deshalb zu versteuern ist, weil die oberste Betriebsleitung des Geschäfts in Hamburg ihren Sitz hat;
3. ob die Heranziehung des Ertrages der in Brasilien gelegenen Grundstücke des Klägers zur hamburgischen Einkommensteuer (ganz oder doch zum Teil) gerechtfertigt ist;
4. ob die Annahme des Berufungsrichters zu beanstanden ist, daß für ein Drittel des gesamten gewerblichen Einkommens des Klägers Hamburg als Sitz der Einnahmequelle anzusehen und deshalb dies Drittel in Hamburg zu versteuern ist. . . .

Die Fragen zu 1, 3 und 4 sind Gegenstand der Revision, die Frage zu 2 Gegenstand der Anschlussrevision.

Für die Entscheidung aller vier Fragen sind die Bestimmungen des Reichsgesetzes vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung maßgebend. Nach § 1 und § 2 Abs. 2 dieses Gesetzes darf ein Deutscher grundsätzlich zu direkten Staatssteuern nur in dem Bundesstaate herangezogen werden, in dem er seinen Wohnsitz hat, und, falls er in seinem Heimatsstaate und außerdem in einem anderen Bundesstaate einen Wohnsitz hat, nur in seinem Heimatsstaate. Eine Ausnahme von diesem Grundsätze findet nach § 3 dahin statt, daß der Grundbesitz und der Betrieb eines Gewerbes, sowie das aus diesen Quellen herrührende Einkommen nur von dem Staate besteuert werden darf, in dem der Grundbesitz liegt oder das Gewerbe betrieben wird. Da der Kläger bis 1904 einen Wohnsitz sowohl in seinem Heimatsstaate Preußen, als auch in Hamburg, seitdem einen solchen nur in Preußen hat, darf hiernach Gegenstand der Besteuerung durch den Bundesstaat Hamburg nur das aus dem Grundbesitz und dem Gewerbebetriebe des Klägers herrührende Einkommen sein, und zwar nur insoweit, als der Grundbesitz — was hier nicht zutrifft — in Hamburg liegt und das Gewerbe in Hamburg betrieben wird.

Zu 1. Für das Jahr 1903 war zunächst das gewerbliche Einkommen des Klägers nur zu einem Viertel mit einer Abgabe von 1696,80 *M* besteuert, dann aber noch ein zweites Viertel dieses Einkommens mit einer Abgabe von 2184 *M* zur Steuer herangezogen worden. Die Rückerstattung dieses Betrages von 2184 *M* erstrebt der Klagantrag zu 1. Bezüglich der zweiten Hälfte des gewerblichen Einkommens für 1903 hatte die Beklagte ebenfalls die Heranziehung zur Steuer beabsichtigt, eine Veranlagung ist jedoch nicht erfolgt. Dessenungeachtet verlangt der Kläger durch die Klaganträge zu 2 und 3 die Feststellung, daß diese zweite Hälfte der Besteuerung durch Hamburg nicht unterliege. Der Berufsungsrichter erklärt die Feststellungsklage für unzulässig, weil die in den hamburgischen Steuergesetzen verstattete gerichtliche Klage nur gegen Steueransätze der Beklagten, und auch gegen solche nur nach fruchtlosem Reklamationsverfahren, freistehende, ein Steueransatz aber bezüglich jener zweiten Hälfte nicht erfolgt sei. Dieser Entscheidungsgrund ist für sich allein

geeignet, die Entscheidung zu tragen, so daß es auf eine Prüfung, ob die prozessualen Voraussetzungen der Feststellungsklage (§ 256 B.P.O.) vorliegen, nicht ankommt. Die Entscheidung stützt sich lediglich auf das irrevocabile hamburgische Recht und ist deshalb insoweit in der jetzigen Instanz nicht anfechtbar. Einer Nachprüfung des Revisionsgerichts unterliegt freilich die Entscheidung nach der Richtung hin, ob sie eine Verletzung reichsrechtlicher Normen, hier des Reichsgesetzes vom 13. Mai 1870, enthält. Eine solche Verletzung ist aber nicht vorhanden. Das genannte Reichsgesetz enthält keine Vorschriften über die Voraussetzungen und die Form, welche für die im Wege der gerichtlichen Klage erfolgende Geltendmachung der Ansprüche des Steuerpflichtigen maßgebend sein sollen, die ihm durch etwaige sein Recht verletzende Verstöße gegen das Verbot der Doppelbesteuerung erwachsen sind. Es muß deshalb angenommen werden, daß das Reichsgesetz in dieser Beziehung stillschweigend auf die steuerrechtlichen Landesgesetze verweist. Die Berechtigung dieser Auffassung ist des näheren in dem gleichzeitig mit dieser Entscheidung unter denselben Parteien ergangenen Urteile des jetzt erkennenden Senats in der Sache Rep. VII. 143/08¹ dargetan, auf das hier Bezug genommen wird.

Zu 2. Die Ausführung der Anschlußrevision, das gesamte gewerbliche Einkommen des Klägers sei einheitlich und nur im Staate Hamburg zu versteuern, in dem die oberste Betriebsleitung des Geschäfts ihren Sitz hat, ist, weil auf einer mißverständlichen Auffassung des § 3 des Gesetzes vom 13. Mai 1870 beruhend, nicht zu billigen, vielmehr in diesem Punkte der Ansicht des Berufungsrichters beizutreten, die davon ausgeht, daß der Kläger sein Geschäft sowohl in Hamburg, als auch in Brasilien betreibt. Die Motive zu dem vom Reichstage unverändert angenommenen Entwurfe des Gesetzes (Reichst.-Verhandl. 1870 Bd. 4 S. 311) ergeben, daß nach der Absicht des Gesetzgebers das gewerbliche Einkommen von dem Staate besteuert werden sollte, unter dessen Schutze die Einkommensquellen stehen. Es ist deshalb anzunehmen, daß es bei der Anwendung des § 3 des Reichsgesetzes auf den Ort ankommt, wo die Quelle sich befindet, aus der das gewerbliche Einkommen entspringt, nicht aber ausschließlich auf den Ort, von dem aus die durch das Zusammen-

¹ Abgedruckt oben unter Nr. 41 S. 151.

wirken der mehrfachen wirtschaftlichen Kräfte und Veranstaltungen gebildete gewerbliche Gesamttätigkeit geleitet wird. Diese Leitung bildet nur einen einzelnen, wenn auch sehr wesentlichen Faktor der gewinnbringenden geschäftlichen Tätigkeit. Im vorliegenden Falle spielt sich ein erheblicher Teil der Erwerbstätigkeit des Klägers, der durch seine Angestellten für ihn ausgeübt wird, in Brasilien ab. Dort werden Aufträge zum Wareneinkaufe an das Hamburger Haus erteilt, und dort werden auch in ausgedehntem Maße See- und Feuerversicherung, Bankgeschäfte, Wassertransport, Reedereivertretungen, Schiffsmaklergeschäfte und dergl. betrieben. Alle diese Einnahmequellen stehen nicht unter dem Schutze des hamburgischen, sondern unter dem des Heimatsstaates des Klägers, also Preussens, auf dessen Anruf das Deutsche Reich den Schutz erforderlichenfalls zur Ausführung bringt. Dem Heimatsstaate gebührt hiernach das Recht, mindestens zum Teil das durch das brasilianische Geschäft erzielte Einkommen zur Steuer heranzuziehen. Die vorstehenden Ausführungen, bei deren Zugrundelegung die Anschlußrevision sich als unbegründet erweist, stehen im Einklange mit den Darlegungen des Urteils des Reichsgerichts vom 7. November 1885 (Entsch. des R.G.'s in Zivilf. Bd. 15 S. 27 flg.). Auch dort wird für die Besteuerung eines durch Fabrikbetrieb erzielten Einkommens als dessen Quelle nicht ausschließlich die leitende Tätigkeit angesehen, sondern auf die gütererzeugende und umsetzende Tätigkeit das Hauptgewicht gelegt, bei der freilich die Geschäftsleitung eine wesentliche Rolle spielt.

Zu 3. Hinsichtlich des aus dem brasilianischen Grundbesitze des Klägers herrührenden Einkommens nimmt der Berufsrichter an, dies ganze Einkommen entspringe dem Handelsgewerbe des Klägers und sei deshalb in demselben Verhältnis wie das gesamte übrige gewerbliche Einkommen des Klägers dem Besteuerungsrechte des hamburgischen Staates unterworfen. Dabei unterscheidet der Berufsrichter zwar zwischen solchen Grundstücken, die unmittelbar dem Handelsunternehmen zu Lagerungs- und sonstigen Zwecken dienen, und den übrigen, die, weil für dergleichen Zwecke zurzeit entbehrlich, an Dritte verpachtet und vermietet sind; er rechnet aber nach beiden Richtungen hin gleichmäßig die erzielten Einnahmen zum gewerblichen Einkommen. Dies ist nicht zu billigen. Nur so viel ist richtig, daß der Ertrag aus der Nutzung von Grundstücken, soweit diese un-

mittelbar oder mittelbar dem Geschäftsbetriebe selbst dienen, als ein aus dem Gewerbebetriebe herrührendes Einkommen anzusehen ist; nicht aber gilt dasselbe von dem Ertrage, der durch Überlassung des Gebrauchs und der Nutzung der Grundstücke an Dritte erzielt wird, die bei dem Gewerbebetriebe nicht beteiligt sind. Dieser Ertrag hat mit dem Gewerbebetriebe rechtlich nichts zu tun. Dabei macht es keinen Unterschied, wenn die Grundstücke nur vorübergehend vermietet oder verpachtet sind. Erst von der Zeit an, wo die Grundstücke wieder zum Gewerbebetriebe selbst verwendet werden, gehört der Ertrag zum gewerblichen Einkommen, während bis dahin nur dem Heimatstaate das Besteuerungsrecht hinsichtlich dieses Ertrages zusteht. Daran ändert auch nichts der Hinweis des Berufungsrichters darauf, daß der erzielte Pacht- und Mietzins in die Kasse des Geschäfts fließt und dadurch das Betriebskapital erhöht. Diese Erhöhung tritt erst dadurch ein, daß der Geschäftsherr die Zuschlagung des Zinses, der zur Quelle lediglich den Grundbesitz selbst hat, zum Geschäftskapitale angeordnet hat oder stillschweigend zuläßt. Eine Erhöhung des Reingewinnes des Geschäfts durch Hinzurechnung des Zinses findet nur scheinbar, nicht aber in Wirklichkeit statt, ebenso wenig, wie wenn etwa der Geschäftsherr den Betrag einer ihm zugefallenen Erbschaft zur Geschäftskasse fließen läßt. Der äußere Umstand, daß solche Einnahmen zur Geschäftskasse vereinnahmt, in den Geschäftsbüchern als Einnahmen gebucht werden und hinterher zum Vorteile des Geschäfts Verwendung finden, ändert nicht die Quelle des aus ihnen erzielten Einkommens. Ebenso ist es ohne Bedeutung, ob die Grundstücke auf den Namen der Brauifirma eingetragen sind. Daß er das Verpachten und Vermieten von Grundstücken als besonderes Gewerbe betreibt, hat der Kläger selbst nicht behauptet. Die hiernach erforderliche Ausscheidung des Pacht- und Mietzinses aus dem Geschäftseinkommen des Klägers für die Jahre 1903, 1904 und 1905 bedingt eine von dem Berufungsurteile abweichende Entscheidung zu Ziff. 1, 4 und 5 des Klagantrages. Deshalb und da für diese Ausscheidung noch weitere tatsächliche Unterlagen zu beschaffen sind, mußte insoweit das Berufungsurteil auf die Revision des Klägers aufgehoben, und die Sache in die Vorinstanz zurückverwiesen werden.

Zu 4. Die Revision erstrebt, daß das nach Ausscheidung der

Pacht- und Mietzinsen (zu Ziff. 8) verbleibende Geschäftseinkommen des Klägers nur zu einem Fünftel als dem Besteuerungsrechte des Staates Hamburg unterworfen erklärt werde, während der Berufsungsrichter zu dem Ergebnis gelangt, daß dies Einkommen zu einer höheren Quote, nämlich zu einem Drittel, in Hamburg zur Steuer heranzuziehen sei. Eine Verletzung materiellen Rechtes fällt hierbei dem Berufsungsrichter nicht zur Last. Er stützt seine Entscheidung in diesem Punkte auf das Gutachten eines Sachverständigen und zieht in Betracht, daß das Hamburger Geschäft von geringerem Umfange als das brasilianische Geschäft sei, daß aber beide Geschäfte ein vom Kläger in zwei Abteilungen betriebenes, einheitliches Gesamtgeschäft darstellten, dessen Leitung von Hamburg aus erfolge. Diese Erwägungen des Berufsungsrichters entsprechen den Grundsätzen, die das Reichsgericht in dem oben angeführten Urteile vom 7. November 1885 für die Feststellung des Anteils des Gesamteinkommens aufgestellt hat, der auf die einzelnen in verschiedenen Staaten betriebenen Teile des Gewerbebetriebes zurückzuführen ist. Die Revision rügt bei diesem Punkte, es seien vom Berufsungsrichter die Behauptungen des Klägers nicht genügend ermogen worden, daß in Hamburg nur die Einkaufstätigkeit vorgenommen werde, daß diese nach Art der Organisation des Geschäfts untergeordnete Bedeutung habe, weil in Hamburg nur von der Brasilfirma erteilte Aufträge ausgeführt würden, und die in Brasilien arbeitenden Prokuristen das Geschäft selbstständig leiteten, so daß das Hamburger Haus nur als Agentur anzusehen sei, der Kläger auch auf den Gang der Geschäfte in Brasilien Einfluß nicht übe und nicht üben könne. Es ist der Revision zuzugeben, daß die Gründe des Berufungsurteils und das Gutachten des vernommenen Sachverständigen nicht sicher erkennen lassen, ob diese Anführungen des Klägers in der Berufungsinstanz hinreichend gewürdigt sind. Dieser Würdigung wird sich der Berufsungsrichter bei der erneuten Verhandlung der Sache unterziehen müssen.“