

35. Liegt eine Verletzung des Reichsgesetzes wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 13. Mai 1870 vor, wenn ein Bundesstaat den Mehrerlös als „Einkommen“ besteuert, den der in diesem Bundesstaate wohnende Eigentümer eines in einem anderen Bundesstaate belegenen Grundstückes bei dessen Veräußerung im Vergleich zum Einstandspreis deshalb erzielt hat, weil inzwischen der Wert des Grundstückes gewachsen war?

VII. Zivilsenat. Ur. v. 22. November 1907 i. S. F. (Kl.) w. hamburgischen Staat (Bekl.). Rep. VII. 55/07.

I. Landgericht Hamburg.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Die Ehefrau des im Laufe des Rechtsstreits verstorbenen Klägers, die mit diesem zusammen in Hamburg wohnte, ist Miterbin ihres im Jahre 1902 in Altona verstorbenen Vaters. Ein zu dessen Nachlaß gehöriges, in Altona belegenes Grundstück, das der Erblasser im Jahre 1868 für einen Einstandspreis von 81740 *M* erworben hatte, ist von einem anderen Miterben im Jahre 1903 für 100000 *M* über-

nommen worden, so daß sich ein Gewinn von 18260 *M* ergab. Von diesem Gewinn ist auf den Erbteil der Ehefrau des Klägers der Betrag von 6847 *M* entfallen. Wegen dieses Umstandes hat die hamburgische Steuerdeputation den Kläger, dessen übriges Einkommen für das Jahr 2000 *M* ausmachte, für das Jahr 1904 nach einem Einkommen von 8847 *M* zur Einkommensteuer veranlagt. Durch die Hinzurechnung der 6847 *M* zu dem steuerpflichtigen Einkommen erhöhte sich die Einkommensteuer um 344,17 *M*. Der Kläger vertrat die Ansicht, daß dieser Betrag von ihm an Steuer zuviel erhoben sei, weil ihm ein dem Erblasser in Preußen entstandener Wertzuwachs zugrunde liege, der in Preußen von dem Erblasser seit Jahren in der Form von Grundsteuer, Einkommen- und Vermögenssteuer versteuert worden sei, und weil die Besteuerung des Wertzuwachses von Grundstücken ein Einkommen aus Grundbesitz treffe, hiernach also durch die Veranlagung die §§ 1 und 3 des Doppelbesteuerungsgesetzes verletzt seien. Der später verstorbene Kläger hat deshalb Klage erhoben mit dem Antrage, festzustellen, daß seine Veranlagung zu einer Steuernachzahlung in Höhe von 344,17 *M* unberechtigt sei und in Wegfall zu kommen habe. Das Landgericht hat die Klage abgewiesen, und das Oberlandesgericht die von der Erbin des Klägers eingelegte Berufung zurückgewiesen.

Die Revision der Klägerin wurde zurückgewiesen aus folgenden Gründen:

„Der Berufsrichter gründet seine Entscheidung auf die Vorschriften des § 6 des hamburgischen Einkommensteuergesetzes vom 2. Februar 1903 und der Biff. 10 des Anhangs dazu. Den Inhalt dieser Vorschriften stellt er dahin fest: zu dem Einkommen im Sinne des genannten Gesetzes sei auch der durch die Veräußerung eines Grundstücks über den Anschaffungspreis und die Verwendungen hinaus erzielte Erlös zu rechnen, und zwar auch dann, wenn die Anschaffung nicht zu dem Zweck erfolgt sei, den Gegenstand nach Eintritt einer erwarteten Werterhöhung mit Gewinn wieder zu veräußern, und wenn die Anschaffung nicht durch den Steuerpflichtigen selbst, sondern schon durch seinen Erblasser erfolgt sei; im Fall einer Auseinandersetzung unter Miterben solle in der Übernahme einzelner zum gemeinschaftlichen Vermögen gehöriger Gegenstände durch einen der Teilhaber eine Veräußerung von seiten der Gesamtheit der Teilhaber

an den Übernehmer erblickt werden. Ob der Berufungsrichter das irrevocabile hamburgische Gesetz auf den Streitfall richtig angewendet hat, ist hier nicht zu untersuchen, vielmehr nur nachzuprüfen, ob, wie die Revision geltend macht, durch die Entscheidung des Berufungsrichters das Reichsgesetz wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung vom 13. Mai 1870 verletzt ist. Das ist, mit dem Berufungsrichter, zu verneinen.

Die zu entscheidende Frage ist nicht dahin zu stellen, ob hier eine doppelte Besteuerung desselben wirtschaftlichen Gegenstandes erfolgt ist, sondern dahin, ob eine solche Doppelbesteuerung vorliegt, wie sie das genannte Reichsgesetz verbietet. Denn dieses bezweckt nicht, jede Doppelbesteuerung auszuschließen, sondern eine solche nur nach bestimmten Richtungen hin einzuschränken (Entsch. des R.O.'s in Zivilf. Bd. 13 S. 149). Als verletzt bezeichnet die Revision die §§ 1 und 3 des Gesetzes.

Eine Verletzung des § 1 liegt nicht vor. Er bestimmt, daß ein Deutscher vorbehaltlich der Bestimmungen in den §§ 3 und 4 zu den direkten Staatssteuern nur in demjenigen Bundesstaat herangezogen werden darf, in dem er seinen Wohnsitz hat. Die hier erhobene Steuer ist eine direkte Staatssteuer; sie durfte vom verklagten Fiskus aber erhoben werden, da der Kläger sowohl als auch seine Ehefrau ihren Wohnsitz in Hamburg haben.

Der § 3 des Gesetzes bestimmt:

„Der Grundbesitz und der Betrieb eines Gewerbes, sowie das aus diesen Quellen herrührende Einkommen darf nur von demjenigen Bundesstaate besteuert werden, in welchem der Grundbesitz liegt oder das Gewerbe betrieben wird.“

Es kommt also hier darauf an, ob der Gegenstand der vom Beklagten bewirkten Besteuerung 1. der in Altona, also außerhalb des Hamburger Gebietes, liegende „Grundbesitz“ der Klägerin oder 2. das aus dieser Quelle herrührende „Einkommen“ war. Auch diese Fragen sind zu verneinen. Geht man zunächst auf die Frage zu 2 ein, so ist folgende Erwägung entscheidend: der aus der Veräußerung des Grundstücks an den übernehmenden Erben über den Einstandspreis hinaus erzielte, in das Vermögen der Klägerin geflossene Mehrbetrag hat weder die Natur eines Einkommens, noch rührt er aus der Quelle des Grundbesitzes her. Unter „Einkommen“ im steuertechnischen Sinne

ist regelmäßig nur der Inbegriff derjenigen wirtschaftlichen Güter zu verstehen, die dem einzelnen wiederkehrend aus dauernden Erwerbsquellen zufließen und ohne Verminderung seines Vermögens zum Verbräuche für ihn und seine Familie, mit dem ersparten Betrage aber zur Bildung von Vermögen ihm zur Verfügung stehen (Fufsting, Die preussischen direkten Steuern 7. Aufl. Bd. 1 S. 57, 58). Das Vorhandensein eines Einkommens setzt insbesondere eine gewisse Stetigkeit der in Betracht kommenden Bezüge voraus (Entsch. des preuß. Oberverwaltungsgerichts Bd. 14 S. 142 ff.). Diese Anschauung liegt auch der Vorschrift des § 3 des Gesetzes vom 13. Mai 1870 zugrunde, worauf schon der Gebrauch des Wortes „Quelle“ hinweist. Im Streitfall handelt es sich aber nicht um eine wiederkehrende, sondern um eine einmalige Einnahme, die nicht aus einer dauernden Einnahmequelle, sondern durch den Umsatz eines seit länger als 30 Jahren im Besitz der Familie der Klägerin befindlich gewesenen Grundstücks erzielt ist, und die offenbar, ebenso wie dies Grundstück selbst, nicht zum Verbräuche, sondern zum dauernden Genuß, also dazu bestimmt war, wiederum ein bleibender Bestandteil des zu erhaltenden Vermögens zu werden. Zwar bezeichnet das hamburgische Einkommensteuergesetz derartige Einnahmen ausdrücklich als zum „Einkommen“ gehörig; dadurch werden sie aber nicht zu Einkommen im Sinne des gewöhnlichen und des allgemeinen steuertechnischen Sprachgebrauchs und insbesondere, worauf es hier ankommt, im Sinne des Reichsgesetzes vom 13. Mai 1870. Daß der hamburgische Gesetzgeber sich bewußt mit dem sonst üblichen Begriff des „Einkommens“ hat in Widerspruch setzen wollen, kann daraus entnommen werden, daß der Senat in seiner Erwiderung vom 21. November 1902 (Nr. 192) auf die Abänderungsanträge der Bürgerschaft zum Entwurfe des Einkommensteuergesetzes folgendes zu Nr. 10 des Anhanges zu § 6 ausgeführt hat:

„Da die Werterhöhung eines im Vermögen des Steuerpflichtigen befindlichen Vermögensgegenstandes in denjenigen Fällen, in denen nicht der Erwerb in spekulativer Absicht erfolgt ist, in denen also der Gewinn sich nicht als Ergebnis einer auf Gewinnerzielung gerichteten Tätigkeit darstellt, ihrer eigentlichen Natur nach nicht unter den Begriff des Einkommens fällt, sondern für den Eigentümer die Bedeutung eines in der Erhöhung des Verkaufswertes

liegenden Kapitalzuwachs hat, da somit die Besteuerung eines solchen dem Steuerpflichtigen ohne dessen Zutun zufallenden Konjunkturgewinnes an sich über den Rahmen einer Einkommensteuer hinausgeht, so erscheint es notwendig, jenen für die hamburgische Gesetzgebung neuen Grundsatz in den Text des Gesetzes selbst aufzunehmen und dem Anhange nur die nähere Ausgestaltung vorzubehalten.“

Entsprechend jenem allgemeinen Begriff des Einkommens ist nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts als „Einkommen aus Grundbesitz“ im Sinne des § 3 des Reichsgesetzes vom 13. Mai 1870 nur „der laufende Reinertrag des fortdauernden Grundbesitzes“ anzusehen, nicht aber der hier fragliche, hinsichtlich der Besteuerung „nach der allgemeinen Regel des § 1 das. zu behandelnde Gewinn aus den über Grundstücke abgeschlossenen Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäften“ (Entsch. des R.G.'s in Zivilf. Bd. 27 S. 110 flg., Bd. 50 S. 104).

Endlich hat der Beklagte auch den „Grundbesitz“ selbst, nämlich das in Altona liegende Nachlassgrundstück, nicht zum Gegenstand der Besteuerung gemacht. Dieses Grundstück war zur Zeit der Veranlagung und Erhebung der von der Klägerin erforderten Steuer durch die Veräußerung an einen Miterben aus dem Vermögen der Klägerin ausgeschieden. An seine Stelle war der auf die Klägerin entfallene Teil des Kaufpreises, also ein Kapital, getreten. Dieses stellte zwar, soweit es den früheren Erwerbspreis übersteigt, einen mit Hilfe des Grundbesitzes unter Vermittelung eines Rechtsgeschäfts erzielten, vorher im Vermögen der Klägerin noch nicht vorhandenen Wert dar; die Besteuerung dieses Vermögenswertes ist aber nicht als eine steuerliche Belastung des früheren Grundbesitzes anzusehen, erfasst vielmehr einen Vermögensbestandteil, der die Natur des Kapitalvermögens hat. Ob dieses Kapitalvermögen aus dem Wertzuwachs des früheren Grundbesitzes erwachsen ist, und ob die durch den Beklagten bewirkte Besteuerung, wie die Klägerin meint, dahin führt, daß der hamburgische Staat einen Gewinn mit einer Abgabe belastet, dessen sich auch schon der preussische Staat zu Lebzeiten des Erblassers unter verschiedenen Gesichtspunkten als eines Steuerobjekts bemächtigt hat, ist für die Entscheidung der Frage, ob das Reichsgesetz vom 13. Mai 1870 verletzt ist, mit dem Berufungsrichter, als

nicht maßgebend anzusehen; denn andere als die in diesem Gesetz bestimmten Schranken sind dem hamburgischen Gesetzgeber für die Ausdehnung des Besteuerungsrechtes gegenüber seinen Staatsangehörigen nicht gezogen.“