

44. 1. Wie regelt sich die Besteuerung des gewerblichen Einkommens eines Deutschen, der einen Wohnsitz sowohl in seinem Heimatstaat (Preußen) als auch in einem anderen Bundesstaat (Hamburg) hat, sein Gewerbe teils in dem letzteren Bundesstaat, von dem aus durch ihn die oberste Leitung des gesamten Geschäfts erfolgt, teils im Auslande betreibt, und der Einkommen auch aus ausländischem Grundbesitz bezieht?

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

2. Ist in der Revisionsinstanz ein Teilurteil aufrecht zu erhalten, wenn es zwar unschlüssig begründet, aber bei Anwendung der

zu billigenden in den Entscheidungsgründen des Schlusurteils, über das gleichzeitig in der Revisionsinstanz entschieden wird, enthaltenen Grundsätze und Feststellungen als sachlich zutreffend anzusehen ist?
R.F.D. §§ 549 Abs. 1, 563.

VII. Zivilsenat. Ur. v. 23. Juni 1908 i. S. St. (Rl.) w. Hamburgischen Fiskus (Bekl.). Rep. VII 387/07 u. 471/07.

I. Landgericht Hamburg.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem in dieser Sache ergangenen früheren Revisionsurteile des erkennenden Senats (Entsch. Bd. 65 S. 322). In der jetzigen Revisionsinstanz handelt es sich nur noch um folgende Fragen:

1. ob und inwieweit der Ertrag der in Brasilien belegenen Grundstücke des Klägers zum gewerblichen Einkommen des Klägers zu rechnen und deshalb zur hamburgischen Einkommensteuer heranzuziehen ist;
2. für welchen Bruchteil des hiernach sich ergebenden gewerblichen Einkommens des Klägers Hamburg als Sitz der Einnahmequelle anzusehen ist.

Aus den Gründen:

„Die erste dieser Fragen beantwortet der Berufsrichter dahin, daß zum gewerblichen Einkommen des Klägers das Einkommen aus seinem brasilianischen Grundbesitz nur insoweit gehöre, als dieser unmittelbar oder mittelbar dem Geschäftsbetriebe selbst diene, und daß deshalb der Ertrag aus den Grundstücken, der durch Überlassung des Gebrauchs und der Nutzung an Dritte, die bei dem Gewerbebetriebe nicht beteiligt seien, erzielt werde, nicht als gewerbliches Einkommen anzusehen sei. Den durch Überlassung von Grundstücken an Dritte auf diese Weise erzielten Gewinn an Mieten stellt der Berufsrichter für das Jahr 1903 auf 65 000 *M* fest, während der Rest der auf 168 156 *M* sich belaufenden Gesamteinnahmen aus dem Grundbesitz sich mit 60 000 *M* auf den Ertrag durch Nutzung von Gebäuden für das eigene Geschäft des Klägers, und mit 43 000 *M* auf die im Lagergeschäfte des Klägers mit dritten Personen erzielten Lagermieten verteilt. Das gesamte gewerbliche Einkommen des Klägers berechnet

hiernach der Berufungsrichter auf 268815,35 *M* abzüglich 65000 *M*, gleich 203815,35 *M*. Gegen diese Feststellungen, die auf dem Boden der im früheren Revisionsurteile ausgesprochenen Grundsätze stehen, sind rechtliche Bedenken nicht zu erheben.

Als berechtigt muß aber der gegen die weiteren Ausführungen des angefochtenen Teilurteils gerichtete Angriff der Revision anerkannt werden, auf Grund deren der Berufungsrichter zu der Annahme gelangt, der Kläger habe für das Jahr 1903 bei Zugrundelegung seiner eigenen Angabe, ein Fünftel seines gesamten gewerblichen Einkommens habe seine Quelle in dem in Hamburg sich vollziehenden Geschäftsbetriebe, für dieses Fünftel rechnungsmäßig 2998,80 *M* an Einkommensteuer zu zahlen, so daß, da er bisher 3880,80 *M* gezahlt hat, er höchstens den Unterschied mit 882 *M* zuviel entrichtet habe. Diese Annahme beruht auf einer nicht zu billigen Art der Unterstellung von Behauptungen des Klägers. Dieser hat zwar selbst ausgeführt, für ein Fünftel seines gewerblichen Einkommens sei Hamburg als Sitz der Einnahmequelle anzusehen, und diese seine eigene Behauptung muß der Kläger gegen sich gelten lassen. Sie muß dabei aber in dem Sinne aufgefaßt werden, in dem sie der Kläger hat verstanden wissen wollen. Wenn er ein Fünftel in Hamburg versteuern wollte, so meinte er damit ein Fünftel des Betrages, den er als sein gewerbliches Einkommen ansah. Von diesem hat er aber nicht nur den Teilbetrag von 65000 *M*, sondern den gesamten aus dem brasilianischen Grundbesitz fließenden Einnahmebetrag von 168156 *M* ausgeschlossen, so daß sich als gewerbliches Einkommen nur der Betrag von 100659,35 *M* ergab, wovon das Fünftel sich auf 20131,87 *M* berechnete. Nur diesen Betrag durfte der Berufungsrichter seiner für das Teilurteil angestellten vorläufigen Berechnung zugrunde legen, während er in Wirklichkeit das Fünftel von dem durch ihn selbst als gewerbliches Gesamteinkommen festgestellten Betrag von 203815 *M* auf 40763 *M* berechnet und der Entscheidung des Teilurteils zugrunde gelegt hat. Hätte der Kläger das Teilurteil vom 3. Juni 1907 allein zum Gegenstand der Beschwerde gemacht, und der Berufungsrichter das Schlussurteil vom 10. Juli 1907 nicht erlassen, so hätte das Teilurteil aufgehoben, und die Sache an den Berufungsrichter zur selbständigen sachlichen Ermittlung der Quote zurückverwiesen werden müssen, zu

ber das gewerbliche Einkommen auf Hamburg als Sitz der Einnahmequelle zurückzuführen war.

Die Rechtslage hat sich aber dadurch geändert, daß der Berufungsrichter das Schlussurteil vom 10. Juli 1907 erlassen, und der Kläger auch gegen dieses das Rechtsmittel der Revision eingelegt hat, über das gleichzeitig mit der gegen das Teilurteil gerichteten Revision zu verhandeln und zu entscheiden war. Im Schlussurteil hat der Berufungsrichter die Feststellung getroffen, daß das gewerbliche Einkommen des Klägers nicht bloß zu einem Fünftel, sondern zu einem Drittel durch die von ihm in Hamburg ausgeübte Erwerbstätigkeit gewonnen wird, daß hiernach von dem gewerblichen Gesamteinkommen des Jahres 1903 von 203815,85 *M* der Betrag von 67938,45 *M* auf Hamburg entfällt, und daß hiervon die Einkommensteuer 5278,80 *M* beträgt, so daß dem Kläger, der nur 3880,80 *M* gezahlt hat, ein Rückforderungsanspruch überhaupt nicht zusteht. Hieraus ergibt sich, daß, falls das Schlussurteil nicht zu beanstanden ist, die vom Berufungsrichter im Teilurteil gegebene Entscheidung zwar unschlüssig begründet, aber sachlich zutreffend und aufrecht zu erhalten ist. Dieser Rechtslage hat das Revisionsgericht durch seine jetzige Entscheidung in der Form Rechnung getragen, daß es die gegen das Teilurteil gerichtete Revision als unbegründet zurückgewiesen hat. Ein unnötiger und nicht zu rechtfertigender Formalismus würde es sein, wenn das Revisionsgericht sachlich dasselbe Ziel auf einem Umwege dadurch erreichen wollte, daß es die Sache zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung an das Berufungsgericht zurückverwies. Das letztere würde nichts anderes tun können, als die Entscheidung des Teilurteils aus den Entscheidungsgründen des Schlussurteils aufrecht erhalten.

Die dem Schlussurteil zugrunde liegende Feststellung des Berufungsrichters, von dem gewerblichen Einkommen des Klägers werde ein Drittel durch die von ihm in Hamburg ausgeübte Erwerbstätigkeit gewonnen, läßt einen Rechtsirrtum nicht erkennen. Sie beruht auf folgenden tatsächlichen Erwägungen. Das Hamburger Haus erscheine bezüglich eines Teiles der von ihm ausgeführten Einkäufe lediglich als eine Agentur des Brasilhauses, da sich hierbei seine Tätigkeit auf genaue Ausführung der von dem letzteren einlaufenden Aufträge beschränke. Die Einkäufe stellten aber zum andern Teil

auch für Dritte gemachte sogenannte direkte Geschäfte dar. Bei letzteren habe im Jahre 1903 bei einem Umsatze von reichlich einer Million der Reingewinn 25 831,78 *M.*, und im Jahre 1904 bei einem Umsatze von mehr als 950 000 *M.* 30 799,47 *M.* betragen, während der Gesamtumsatz des Hamburger Hauses im Durchschnitt auf 15 000 000 *M.* anzunehmen sei. Dem stehe aber bei dem Brasilhause ein jährlicher Warenumsatz gegenüber, der sich, ebenfalls einschließlich der direkten Geschäfte, auf rund 20 Millionen belaufe. Daneben betreibe aber das Brasilhaus noch in ausgedehntem Maße andere Geschäfte, nämlich See- und Feuerversicherung, Bankgeschäfte, Wassertransport, Reederei, Vertretungen, Beteiligung an industriellen Unternehmungen u. a. m.

Für die Frage, wieweit der in Brasilien erzielte Gewinn darauf zurückzuführen sei, daß der Kläger von Hamburg aus die Erwerbstätigkeit der für ihn in Brasilien unter Benutzung der dortigen Veranstaltungen arbeitenden Kräfte leitet und fördert, komme folgendes in Betracht. Der Kläger nehme zwar selten unmittelbar an den einzelnen drüben erfolgenden Abschüssen teil; er werde aber fortlaufend über alle bedeutenderen Geschäftsvorgänge unterrichtet. Er sei auch aus eigener Anschauung mit dem Brasilgeschäft, dem er selbst lange Jahre vorgestanden habe, vertraut und übe einen sehr bedeutenden Einfluß auf den dortigen Geschäftsbetrieb dadurch aus, daß er an die ihm gelieferten Berichte seine Direktiven für die Zukunft knüpfe, bezüglich noch ausstehender Unternehmungen die Entscheidung treffe, oder wenigstens seinen Rat erteile und durch Begutachtung getroffener Maßnahmen seinen Angestellten die eigenen Erfahrungen und Anschauungen zur Richtschnur gebe. Er fördere die in Brasilien sich abspielende Geschäftstätigkeit seiner dortigen Prokuristen auch dadurch, daß er von ihm engagierte Angestellte nach drüben sende und dem Brasilhause dessen Bankkredite eröffne. Seine von Hamburg ausgehende Leitung und Förderung des Brasilgeschäftes sei für die Erzielung des dortigen gewerblichen Einkommens ein so wesentlicher Faktor, daß ein Drittel davon auf diese in Hamburg entfaltete Erwerbstätigkeit auch dann zu rechnen sei, wenn man berücksichtige, daß dieses Einkommen zu einem sehr großen Teile in dem Ertrage aus der Nutzung von unmittelbar oder mittelbar dem brasilianischen Geschäftsbetriebe dienenden Grundstücken bestehe, zu

berer Verwaltung, die persönliche Leitung des Klägers nur in geringem Maße erfordert werde.

Diese Erwägungen des Berufungsrichters entsprechen den vom Reichsgericht in dem ersten Revisionsurteil und in dem Urteil vom 7. November 1885 (Entsch. Bd. 15 S. 27 flg.) festgelegten Grundsätzen. Ob die von Hamburg ausgehende geschäftliche Tätigkeit des Klägers auch dann als ein in Hamburg betriebener Teil der gewerblichen Tätigkeit und damit als eine Quelle des gewerblichen Einkommens anzusehen sein würde, wenn diese Tätigkeit sich auf diese Leitung beschränkte und eine sichtbare Betriebsstätte, also eine gewerbliche Niederlassung, in Hamburg nicht vorhanden wäre, kann dahingestellt bleiben, da unstreitig in Hamburg eine solche Niederlassung des Klägers besteht und sich mit der Ausführung einzelner Geschäfte befaßt. Deshalb ist auch die Rüge der Revision haltlos, der Berufungsrichter habe den Begriff des gewerblichen Einkommens verkannt, wenn er Hamburg als Quelle des gewerblichen Einkommens ansehe, obgleich sich die Tätigkeit des Klägers nur auf die Erteilung gelegentlicher „allgemeiner Direktiven und Ratschläge“ beschränke. Diese Beschränkung ist hier nicht gegeben. Insbesondere ermöglicht und fördert der Kläger den brasilianischen Geschäftsbetrieb durch Eröffnung der Bankkredite und Hinübersendung von Angestellten unmittelbar, und er übt durch seine Anweisungen mindestens auf die in Zukunft abzuschließenden einzelnen Geschäfte einen zwingenden Einfluß aus. Ein gleicher Einfluß besteht hinsichtlich aller von der Hamburger Niederlassung abgeschlossenen direkten Geschäfte. Es ist hiernach nicht ersichtlich, in welchem Punkte der Berufungsrichter sich der ihm von der Revision zum Vorwurf gemachten Verkennung des Rechtsbegriffs des gewerblichen Einkommens schuldig gemacht haben sollte. Ungerechtfertigt ist auch der von der Revision nicht näher begründete Vorwurf, der Berufungsrichter habe die Aussage des Zeugen R. nicht vollständig gewürdigt. Wenn schließlich der Berufungsrichter auf Grund seiner tatsächlichen Erwägungen den Anteil der in Hamburg sich vollziehenden Tätigkeit am gesamten gewerblichen Einkommen auf ein Drittel schätzt, so überschreitet er damit nicht die durch den § 286 B.F.D. gezogenen Grenzen seiner Befugnisse.“