

47. Verstößt die im § 10 des Lübeckischen Gewerbesteuergegesetzes vom 14. Januar 1911 angeordnete Filialgewerbesteuer gegen die Vorschrift des § 3 des Reichs-Doppelsteuergesetzes vom 22. März 1909?

VII. Zivilsenat. Urt. v. 25. April 1913 i. S. Lübecker Staat (Bekl.)
w. Akt.-Ges. S. & Co. (Kl.). Rep. VII. 37/13.

I. Landgericht Lübeck.

II. Oberlandesgericht Hamburg.

Die klagende Aktiengesellschaft, die ihren Sitz in Hamburg hat, unterhält in Lübeck eine offene Verkaufsstelle. Sie wurde vom Be-

klagten nach § 10 des Lübeckischen Gewerbesteuergesetzes vom 14. Januar 1911 auf Grund des Jahresumsatzes von 76600 *M* zu einer Filialsteuer von 843 *M* abzüglich 88 *M* Einkommensteuer gleich 755 *M* veranlagt und bezahlte diesen Betrag. Durch die Klage forderte sie die Abgabe mit der Begründung zurück, der § 10 a. a. O. verstoße gegen das Reichs-Doppelsteuergesetz und sei deshalb unwirksam. Das Landgericht wies die Klage ab. Auf die Berufung der Klägerin wurde der Beklagte nach dem Klagantrage verurteilt. Die Revision des Beklagten wurde unter Bejahung der obenstehenden Frage zurückgewiesen aus folgenden

Gründen:

„Das Lübeckische Gewerbesteuergesetz vom 14. Januar 1911 unterwirft die im Lübeckischen Staatsgebiete betriebenen stehenden Gewerbe einer Gewerbesteuer, deren Höhe sich nach der Höhe des jährlichen Ertrags richtet (§§ 1 und 7). Auch gewerbliche Unternehmungen, die außerhalb des Lübeckischen Staatsgebietes ihren Sitz haben, aber innerhalb dieses Staatsgebietes durch Errichtung einer Verkaufsstätte oder in sonstiger Weise einen stehenden Betrieb unterhalten, unterliegen dieser Gewerbe-Ertragssteuer nach Maßgabe des im Staatsgebiete Lübeck erfolgenden Betriebes (§ 2). Außerdem ist im § 10 Abs. 1 und 4 des Gesetzes folgendes bestimmt:

„Unterhalten Unternehmer, die außerhalb Lübeck's ihren Sitz haben, hier offene Läden, offene Verkaufsstellen oder Stellen zur Entgegennahme von Warenbestellungen im Kleinverkehr, so wird von diesen Läden oder Stellen außer der Gewerbesteuer eine Filialsteuer erhoben, und zwar auch dann, wenn sie nach außen als selbständige Gewerbebetriebe erscheinen, aber mit außerhalb Lübeck's betriebenen Unternehmungen in solcher Verbindung stehen, daß sie wirtschaftlich als von diesen Unternehmungen unterhalten anzusehen sind. . .

Auf die Filialsteuer wird die auf den entsprechenden Zeitraum entfallende Einkommensteuer angerechnet.“

Nach Abs. 3 wird die Filialsteuer vom jährlichen Umsatze berechnet und steigt vom Mindestbetrage von $\frac{1}{2}$ vom Hundert des nicht mehr als 20000 *M* betragenden Umsatzes stufenweise bis zum Höchstbetrage von 2 vom Hundert des Umsatzes. Der im jetzigen Rechtsstreite zurückverlangte Abgabebetrag stellt die der Klägerin abgeforderte Umsatzsteuer dar, welche diese außer der von ihr ent-

richteten Gewerbe-Ertragssteuer gezahlt hat. Der Berufungsrichter hält den Rückforderungsanspruch für gerechtfertigt, weil der § 10 des Lübeckischen Gesetzes, auf Grund dessen die Umsatzsteuer erhoben wurde, gegen das Reichs-Doppelsteuergesetz vom 22. März 1909 verstöße. Dieser Rechtsauffassung ist beizutreten und deshalb die Revision zurückzuweisen.

Das Reichsgesetz stellt im § 1 die Regel auf, daß ein Deutscher zu den direkten Staatssteuern nur in demjenigen Bundesstaate herangezogen werden darf, in welchem er seinen Wohnsitz hat. Von dieser Regel sind im § 3 Ausnahmen dahin bestimmt, daß der Grund- und Gebäudebesitz und der Betrieb eines stehenden Gewerbes sowie das aus diesen Quellen herrührende Einkommen nur in demjenigen Bundesstaate besteuert werden dürfen, in dessen Gebiete der Grund- und Gebäudebesitz liegt oder die Betriebsstätte zur Ausübung des stehenden Gewerbes unterhalten wird. In diesen Ausnahmefällen wird also das ausschließliche Besteuerungsrecht nicht durch den Wohnsitz des Trägers der Steuerpflicht bestimmt, sondern sachlich durch den Ort, wo der Gegenstand der Besteuerung sich befindet. Die gleichen Bestimmungen enthielten inhaltlich auch schon die §§ 1 und 3 des früheren Bundesgesetzes vom 13. Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung. Diesem fehlte aber die im Abs. 3 des § 3 des jetzigen Reichsgesetzes enthaltene Vorschrift, wonach dann, wenn sich Betriebsstätten desselben gewerblichen Unternehmens, wie im vorliegenden Streitfall, in mehreren Bundesstaaten befinden, die Heranziehung zu den direkten Staatssteuern in jedem Bundesstaate „nur anteilig“ erfolgen darf. Der Gesetzgeber hat unterlassen, den Maßstab festzusetzen, nach dem diese Anteile zu bestimmen sind. Das ist, wie die Begründung des Gesetzentwurfs (Nr. 1105 S. 8 Druckf. des Reichstags 1907/09) ergibt, absichtlich geschehen. Dort wird ausgeführt, die Vielgestaltigkeit und individuelle Verschiedenheit der im gewerblichen Leben vorkommenden Fälle lasse es nicht ratsam erscheinen, Grundsätze gesetzlich vorzuschreiben, nach denen bei Ausdehnung eines Betriebes über die Gebiete mehrerer Staaten die Teilung des Besteuerungsrechts zu erfolgen habe; es sei vorzuziehen, die Regelung, wie bisher, besonderen, den Umständen des Einzelfalles in billiger Weise angepaßten Vereinbarungen der beteiligten Staaten vorzubehalten. Übrigens hatte das Reichsgericht

in seiner Rechtsprechung auch schon für den Bereich des früheren Gesetzes anerkannt, daß das Recht der Besteuerung, falls sich der Betrieb des Gewerbes über mehrere Staaten erstreckte, jedem Staate nur soweit zustand, als der Betrieb des Gewerbes in seinem Gebiete stattfand (Entsch. des RG.'s in Zivilf. Bd. 15 S. 27 fig. und Urteil vom 23. Februar 1906, Rep. VII. 272/05).

Ergibt hiernach auch das Gesetz selbst nichts darüber, wie die „Anteile“ des § 3 Abs. 3 des Gesetzes vom 22. März 1909 zu bestimmen sind, so kann, da das Gesetz doch eine bestimmte Regelung der nebeneinander laufenden Besteuerungsrechte der Einzelstaaten im Auge gehabt haben muß, jener Maßstab nur aus dem gesetzgeberischen Zwecke des Doppelsteuergesetzes entnommen werden. Dieser ging bei dem früheren Gesetze, wie das Reichsgericht mehrfach dargelegt hat (Entsch. des RG.'s in Zivilf. Bd. 30 S. 28 und Urteil vom 6. Februar 1900, Rep. VIa. 359/99), und geht auch bei dem jetzt geltenden Gesetze dahin, zu verhindern, daß ein Deutscher dadurch, daß sich Teile seines Gewerbebetriebs in verschiedenen Bundesstaaten befinden, schlechter gestellt werde, als wenn er es in Ansehung der Besteuerung nur mit einem Bundesstaate zu tun hätte. Dieser Zweck, und damit der § 3 Abs. 3 des Gesetzes selbst, wird verletzt, wenn ein Deutscher in einem Bundesstaate hinsichtlich seines Gewerbebetriebs nur deshalb, weil der Betrieb sich auch auf einen oder mehrere andere Bundesstaaten erstreckt, steuerlich schärfer herangezogen wird, als er herangezogen werden könnte, wenn er nur in diesem einen Bundesstaate sein Gewerbe betriebe.

In dem vorbezeichneten Urteile Bd. 15 S. 27 ist nach dieser Richtung hin die Frage aufgeworfen worden, ob eine unstatthafte Umgehung des Doppelsteuergesetzes darin würde gefunden werden können, daß ein deutscher Bundesstaat „es unternähme“, diejenigen ihm steuerpflichtigen Deutschen, die wegen anderer Teile ihres Einkommens in einem anderen deutschen Bundesstaate der Steuerpflicht unterlägen, mit Rücksicht auf dieses anderweitige Einkommen wegen der ihm steuerpflichtigen Einkommensteile verhältnismäßig höher zu besteuern als die übrigen in gleicher Lage befindlichen ihm ausschließlich steuerpflichtigen Deutschen. Das Reichsgericht brauchte damals diese Frage nicht zu entscheiden, da der von ihm gesetzte Fall nicht vorlag. Hier liegt er aber vor, wie der Berufungsrichter

zutreffend darlegt, und es macht auch keinen Unterschied, daß es sich hier nicht um eine Steuer auf das aus dem Gewerbebetriebe herrührende Einkommen handelt, sondern um eine Steuer auf den Gewerbebetrieb selbst, nämlich auf den bei diesem Betrieb erzielten Umsatz; auch die Umsatzsteuer ist eine direkte Staatssteuer im Sinne des § 3 Abs. 3 des Doppelsteuergesetzes. Diesen Umsatz durfte der Staat Lübeck besteuern, und er war hieran auch nicht dadurch gehindert, daß er neben dem Umsatze noch den aus dem Gewerbebetriebe fließenden Ertrag besonders zur Steuer heranzog. Auch der Umstand steht der Besteuerung des Umsatzes nicht entgegen, daß das wirtschaftliche Ergebnis des Umsatzes im einzelnen Falle auch zum Nachteile des Gewerbetreibenden ausschlagen kann; denn nach § 3 Abs. 1 des Gesetzes vom 22. März 1909 darf der Staat nicht nur das aus dem Betrieb eines stehenden Gewerbes herrührende Einkommen, sondern auch den Betrieb selbst, ohne Rücksicht auf den Ertrag, besteuern. Eine Grenze findet aber das Besteuerungsrecht des Beklagten daran, daß er den in seinem Bereich erfolgenden Gewerbebetrieb eines Deutschen, der auch außerhalb des Staatsgebietes Lübeck ein Gewerbe betreibt, nicht schärfer steuerlich belasten darf, als den Gewerbebetrieb eines Deutschen, der ausschließlich im Staatsgebiete Lübeck erfolgt. Der Beklagte wäre gehindert, im ersten Falle den nach § 7 seines Gewerbebesteuergesetzes als Steuer zu erhebenden Bruchteil des Gewerbeertrags irgendwie, z. B. durch einen Zuschlag, höher zu bemessen als im zweiten Falle. Ebenso ist er auch durch das Reichsgesetz gehindert, eine Sondersteuer (in der Form einer Umsatzsteuer) für diejenigen Unternehmungen zu bestimmen, welche Betriebsstätten im Sinne des Doppelsteuergesetzes nicht nur in Lübeck, sondern auch in anderen deutschen Bundesstaaten unterhalten. Auch durch diese Sondersteuer sind solche Unternehmer schlechter gestellt als andere, ihr Gewerbe nur in Lübeck betreibende Unternehmer, und zwar lediglich deshalb, weil sie auch anderwärts ihr Gewerbe betreiben. Diesen letzteren Teil des Gewerbebetriebs macht die Filialsteuer des Beklagten unzulässigerweise mittelbar zum Gegenstande der eigenen Besteuerung.

Als Grund für die Einführung der Filialsteuer gibt der Beklagte an, daß es erfahrungsmäßig selten oder niemals gelinge, die Inhaber von Filialen in dem Maße zur Einkommensteuer heran-

zuziehen, das durch den Umfang ihrer Geschäfte und den Grad ihrer Beteiligung am Wirtschaftsleben Lübecks gerechtfertigt sein würde. Das Bestreben, diesem Mißstande zu begegnen, ist erklärlich; er darf jedoch nur auf einem Wege beseitigt werden, der mit den Vorschriften des Reichsdoppelsteuergesetzes vereinbar ist. Unvereinbar mit diesen ist aber, wie in wesentlicher Übereinstimmung mit der Begründung des Berufungsurteils anzunehmen ist, die Einführung der besonderen Filialsteuer.“ . . .