

2. Rechtliche Bedeutung der Bestimmung der österreichischen Einkommensteuergesetze, daß der dortige Gewerksunternehmer die Steuer von den Zinsen seiner Kapitalschulden seinem Gläubiger in Abzug bringen darf, in Anwendung auf außerhalb Österreichs wohnende Gläubiger. Kann der österreichische Schuldner gegenüber dem ausländischen Gläubiger dies Abzugsrecht geltend machen, wenn das Schuldverhältnis auf Erfüllung im Auslande gestellt und die Verzinsung in namhaft gemachten festen Beträgen versprochen ist?

I. Civilsenat. Urtheil v. 4. Oktober 1882 i. S. Lemberg-Gzernowitj-Sassher Eisenbahngesellschaft (Bekl.) w. D. B. S. (Kl.) Rep. I. 335/82.

I. Landgericht Frankfurt a. M.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Die beklagte Gesellschaft hatte 1865 Schuldverschreibungen auf den Inhaber mit Zinskoupons emittiert, in denen die zu zahlenden Kapitals- und Zinsbeträge in bestimmten Terminen nach den Währungen verschiedener Länder, insbesondere neben der österreichischen Silberwährung, der süddeutschen Guldenwährung und der Thalerwährung angegeben waren, auch entsprechend diesen Währungen nach Wahl der Besitzer die Zahlung an Plätzen dieser Währungsgebiete versprochen war. In dem Texte der Schuldverschreibungen hieß es: „Dieses Anlehen ist bis zum Jahre 1869 steuerfrei.“ Klägerin forderte Zahlung

1881 fällig gewordener Zinskoupons in Frankfurt a. M. in deutscher Reichsgoldwährung, entsprechend der Umrechnungsnorm des deutschen Münzgesetzes vom 9. Juli 1873 für süddeutsche Währung. Die Beklagte wollte von dem geforderten Betrage die 10^o/_o Steuer abziehen, welche nach den österreichischen Einkommensteuergesetzen¹ sie von den

¹ Das österreichische Patent vom 29. Oktober 1849 (R.G.Bl. v. 1849 Nr. 439), welches eine als „Einkommensteuer“ bezeichnete Ertragssteuer einführt, bezeichnet als Gegenstände der Steuer:

a. Grund- und Hausbesitz und hypothekierte Schulden.

In betreff ihrer heißt es im §. 2: „Das Einkommen von dem der Grund- und Gebäudesteuer unterliegenden Besitztume, dann den auf demselben haftenden Kapitalien und Renten wird durch den mit dem Patente vom 10. Oktober 1850 angeordneten außerordentlichen Zuschlag zur Grund- und Gebäudesteuer und durch die dem Besitzer der Realität erteilte Berechtigung des Steuerabzuges von den erwähnten Kapitalzinsen und Renten der Besteuerung unterzogen.“

b. Andere Arten des Einkommens.

Hier heißt es zunächst im §. 3: „Alle anderen Arten des reinen Einkommens, das die Bewohner der unter dem gegenwärtigen provisorischen Gesetze begriffenen Länder von ihrem persönlichen Erwerbe oder ihrem in diesen Ländern verwendeten Vermögen beziehen, sind, soweit das Gesetz keine Ausnahme bewilligt, der Einkommensteuer unterworfen.“

Diese Arten zerfallen in drei Klassen:

- I. Einkommen von den der Erwerbssteuer unterworfenen Gattungen. 4
- II. Einkommen aus Gehalten, Pensionen zc.
- III. Zinsen von Darlehen oder anderen stehenden Schuldforderungen, Leibrenten oder andere den Zinsgenuß von einem Kapitale vertretenden Renten.

Die Steuerbemessung erfolgt auf Grund von Bekenntnissen der zum Genusse des Einkommens Berechtigten.

In betreff der Klasse I bestimmt §. 11: „Bei den Angaben des Einkommens dürfen nicht in Abzug gebracht werden die Zinsen von dem in der Unternehmung oder dem Geschäfte anliegenden Kapitale und von den Kapitalschulden der steuerpflichtigen Geschäftsunternehmung.“

Damit hängt §. 23 zusammen, der unter der Rubrik: „Von wem die Steuerbemessung vorgenommen wird, b. von Schulden der Erwerbsunternehmungen“ bestimmt: „Die Steuer von den Zinsen der Kapitalschulden einer Handels- oder anderen Gewerbsunternehmung ist der Eigentümer der letzteren berechtigt, mit Fünf vom Hundert oder 3 Kr. von einem Gulden bei der Auszahlung der Zinsen in Abzug zu bringen und zu fordern, daß der auf diese Art abgezogene Betrag von dem Gläubiger quittiert werde.“

Zinsen der in ihrem Unternehmen angelegten Kapitalien zu zahlen hat. Sie ging davon aus, daß dies eine Steuer sei, welche auf den Erträgen dieser Kapitalien ruhe und daher von den Kapitalbesitzern, auch den

Dem entsprechend sind das Steuerobjekt in Klasse III nach §. 13: „Die Zinsen und Renten in der dritten Klasse, welche nicht durch den dem Schuldner zufolge des gegenwärtigen Gesetzes bewilligten Abzug getroffen werden, sei es, weil sie weder auf einem Grund- oder Hausbesitz, noch auf einer steuerpflichtigen Unternehmung haften, oder wenn dem Schuldner selbst die Befreiung von den Steuern zukommt (es sind nämlich nach §. 5 in der Klasse I die der untersten Gewerbesteuerklasse Angehörigen steuerfrei).“

Zu betreff der Steuerfreiheit in Klasse III sagt §. 8: „Beweist jemand, daß sein gesamtes Jahres Einkommen, ohne Abzug der Schulden, im ganzen 300 Gld. nicht übersteigt, so kann er verlangen, daß er von der Einkommensteuer, die ihm von Kapitalzinsen oder den Zinsgenuß vertretenden Renten entweder unmittelbar oder durch den seinem Schuldner gestatteten Anspruch zu treffen hat, freigelassen, oder, sofern er dieselbe berichtigt hätte, ihm solche zurückerstattet werde.“

Zu der ursprünglich auf 5% festgesetzten Steuer sind durch Finanzgesetz vom 19. Dezember 1862 (R.G.Bl. v. 1862 Nr. 101) 2% und durch Finanzgesetz vom 26. Juni 1868 (R.G.Bl. v. 1868 Nr. 72) weitere 3% zugeschlagen, und es heißt in diesem Gesetze:

daß den Gewerbsunternehmern gesetzlich eingeräumte Recht, die Einkommensteuer, welche auf die bei ihnen angelegten Kapitalien entfällt, an den Zinsen dieser Kapitalien in Abzug zu bringen, hat auch den erhöhten Zuschlag zu geben.

Besondere Bestimmungen sind ergangen:

Bezüglich der Besteuerung an Zinsen von Staats-, öffentlichen Fonds- und städtischen Obligationen durch Verordnung v. 28. April 1859 (R.G.Bl. v. 1859 S. 67):

Fortan soll von den fällig werdenden Zinsen von Staats-, öffentlichen Fonds- und städtischen Obligationen, mit Ausnahme derjenigen, die aus Anlehen hervorgehen, bei deren Aufnahme die Steuerbefreiung zugesichert wurde, die Einkommensteuer nicht mehr auf Grundlage von Bekenntnissen, sondern gleich unmittelbar durch die zur Auszahlung dieser Zinsen berufenen landesfürstlichen Kassen mit dem für die dritte Klasse des Einkommens festgesetzten Prozente ohne Rücksicht auf die Eigenschaft des Besitzers und die Höhe des Zinsbetrages zu bemessen und in Abzug zu bringen sein.

Bezüglich der Umwandlung der verschiedenen Schuldtitel der bisherigen allgemeinen Staatsschuld durch Gesetz v. 20. Juni 1868 (R.G.Bl. v. 1868 Nr. 66):

Sämtliche Gattungen der fundierten allgemeinen Staatsschuld werden in eine 5prozentige einheitliche Schuld umgewandelt, die mit einer Steuer von 16%, welche nicht erhöht werden kann, belastet wird.

Der Finanzministerial-Erlaß v. 24. Juni 1851 (vgl. Hanel, Die Oesterreich. Steuergesetze Bd. 2 S. 85) bestimmt:

1) Nach §. 3 des Einkommensteuer-Patentes sind — außer den im §. 2 erwähnten Einkommen — alle anderen Arten des reinen Einkommens, das die Be-

ausländischen, geschuldet wurde. Auch erachtete sie durch ihre Angabe im Texte der Schuldbeschreibungen die Pflicht zur Erstattung dieser Steuer den Besitzern der Zinskoupons auferlegt. Der erste Richter erachtete den Abzug als gerechtfertigt. Der zweite Richter verwarf ihn. Er ließ dahingestellt, ob die österreichischen Gesetze im Sinne einer dem Kapitalbesitzer auferlegten Steuer zu verstehen seien, weil, auch wenn dies der Fall wäre, die Steuerhoheit des österreichischen Staates nicht über sein Gebiet hinausreiche. Die Angabe in den Schuldbeschreibungen erachtete er nicht von ausreichender Klarheit, um gegenüber dem Bersprechen fester Zinssummen für das Publikum die Pflicht, sich gedachten Abzug gefallen zu lassen, zum Ausdruck zu bringen. Die von der Beklagten eingelegte Revision wurde vom Reichsgerichte zurückgewiesen aus folgenden

Gründen:

... „Was den geltend gemachten Abzug der von der Beklagten nach ihrer Behauptung für die Kapitalien, zu denen die eingeklagten Zinskoupons gehören, nach dem österreichischen Patente vom 29. Oktbr. 1849 und den Finanzgesetzen vom 19. Dezember 1862 und vom 26. Juni 1868 mit 10% bezahlten österreichischen Einkommen- oder Ertragssteuer anlangt... , so stellt sich die Verwerfung des Abzuges seitens des Berufungsgerichtes als richtig dar....“

Die hier in Betracht kommenden Zinskoupons sind nach ihrem, bezw. der entsprechenden Schuldbeschreibungen Inhalt weder solche, für welche zur Auszahlung der Zinsen österreichische landesfürstliche Kassen berufen sind, noch gehören sie zu Staatsschuldtiteln. Es kommen daher für die Frage der Einkommensteuerpflicht weder die österreichische

wohner der unter diesem Gesetze begriffenen Länder von ihrem persönlichen Erwerbe oder ihrem in diesen Ländern verwendeten Einkommen beziehen, der Einkommensteuer unterworfen, soweit dieses Gesetz keine Ausnahme bewilligt. Im Gegenseite hiervon ergibt sich offenbar, daß das reine Einkommen, welches die Bewohner der unter dem Patente begriffenen Länder von dem im Auslande verwendeten Vermögen beziehen, der Einkommensteuer nicht unterliege.

2) In Bezug auf den Steuerpflichtigen macht das Gesetz keinen Unterschied zwischen In- und Ausländern, sondern erklärt die Bewohner dieser Länder für steuerpflichtig. Sobald nun ein Ausländer nach den allgemeinen Rechtsbegriffen als ein Bewohner dieser Länder anzusehen ist und hier entweder einen persönlichen Erwerb hat oder aus einem hier verwendeten Vermögen ein Einkommen bezieht, so kann auch diese Steuerpflicht nicht in Frage gestellt werden.

Verordnung vom 28. April 1859, noch das österreichische Gesetz vom 20. Juni 1868 in Anwendung, welche Gesetze allerdings den Abzug der Einkommensteuer von allen bei landesfürstlichen oder Staatskassen einzuhebenden Zinskoupons von Staats-, öffentlichen Fonds- oder ständischen Schuldverschreibungen schlechthin, bezw. die erstgedachte Verordnung für die aus landesfürstlichen Kassen zu zahlenden ausdrücklich „ohne Rücksicht auf die Eigenschaft des Besitzers“ vorschreiben. Vielmehr kommt für die vorliegenden Zinskoupons von österreichischen Gesetzen lediglich das Einkommensteuropatent vom 29. Oktober 1849 in Betracht, da der Inhalt der Gesetze vom 19. Dezember 1862 und vom 20. Juni 1868 sich auf die Verordnung von Zuschlägen zu den durch das gedachte Patent festgesetzten Steuerprozentbeträgen beschränkt.

Das gedachte Patent, welches im Eingange als für die Kronländer, in denen die mit dem Patente vom 31. Dezember 1812 festgesetzte Erwerbssteuer besteht, zur Geltung bestimmt bezeichnet wird, erachtet als Steuerquellen, abgesehen von den im §. 2 behandelten „Grund- und Hausbesitz und hypothekierten Schulden“, die anderen Arten des Einkommens in drei Klassen, von denen hier nur die erste und dritte Klasse interessieren, nämlich als erste Klasse „das Einkommen von den der Erwerbssteuer unterworfenen Erwerbsgattungen“ und als dritte Klasse „Zinsen von Darleihen oder anderen stehenden Schuldforderungen“ (§. 4). In betreff der ersten Klasse wird in §. 13 a. a. D. näher bestimmt: „Bei der Angabe des Einkommens dürfen nicht in Abzug gebracht werden die Zinsen von dem in der Unternehmung oder dem Geschäfte anliegenden Kapitale und von den Kapitalschulden der steuerpflichtigen Geschäftsunternehmung“ und in §. 23 unter der Überschrift: „Von Schulden der Erwerbsunternehmungen“ und der allgemeinen Rubrik: „Von wem die Steuerbemessung vorgenommen wird“: „Die Steuern von den Zinsen der Kapitalschulden einer Handels- oder anderen Gewerbsunternehmung ist der Eigentümer der letzteren berechtigt, mit 5 vom Hundert oder 3 Kr. von einem Gulden in Abzug zu bringen und zu fordern, daß der auf diese Art abgezogene Betrag von dem Gläubiger quittiert werde.“ In betreff der dritten Klasse wird in §. 13 a. a. D. näher bestimmt: „die Zinsen in der dritten Klasse, welche nicht durch den dem Schuldner zufolge des gegenwärtigen Gesetzes bewilligten Abzug getroffen werden, sei es, weil sie weder auf einem Grund- oder Hausbesitze, noch auf einer steuerpflichtigen Unter-

nehmung haften oder weil dem Schuldner selbst die Befreiung von der Steuer zukommt, hat der zum Bezuge Berechtigte anzugeben."

Ghe das Patent aber von dem Grund- und Hausbesitze und den hypothekierten Schulden zu der Klasseneinteilung des anderen Einkommens übergeht, bestimmt es im §. 3 unter der Überschrift „Andere Arten des Einkommens“:

„Alle andere Arten des Einkommens, das die Bewohner der unter dem gegenwärtigen provisorischen Gesetze begriffenen Länder von ihrem persönlichen Erwerbe oder ihrem in diesen Ländern verwendeten Vermögen beziehen, ist, soweit das Gesetz keine Ausnahme bewilligt, der Einkommensteuer unterworfen.“

Hier ist deutlich der Wirkungsbereich des Patentbeschränkt, daß als Steuersubjekte in betreff der nunmehr zu behandelnden Arten von Einkommen lediglich die Bewohner der österreichischen Kronländer, wie letztere im Eingange näher bezeichnet worden, erachtet werden. Dies bestätigen auch die vom Berufungsgerichte angezogenen österreichischen Finanzministerialerlasse vom 24. Juni 1851 und vom 15. Jan. 1853.

Vgl. Hanel, Die österreichischen Steuergesetze Bd. 2 S. 85. 119. Diesem Prinzipie widerspricht es, den außerhalb Österreichs wohnhaften Eigentümer eines in einem österreichischen Gewerbsunternehmen zur Verwendung kommenden Schuldkapitales als nach gedachtem Patente dem österreichischen Staate steuerpflichtig zu erachten. An einer Bestimmung, wonach etwa aus Österreich emittierte Inhaberpapiere wegen dieser ihrer Beschaffenheit steuerlich als Kapitalforderungen eines durch das Patent getroffenen Eigentümers erachtet werden sollten, fehlt es. Dem §. 23 des Patentbeschränkt kann daher gegenüber dem §. 3 nur dann eine über die Grenzen des letzteren hinausgehende Wirkung beigegeben werden, wenn der darin gestattete Abzug einen anderen Charakter als den der Einziehung einer dem Gläubiger auferlegten Steuer oder der Erstattung für die Zahlung einer dem Gläubiger gegen den Staat obliegenden Steuerschuld hat. Soll trotz §. 3 das Patent dahin auszulegen sein, daß der österreichische Gewerbsunternehmer bei Besteuerung des Ertrages seines Unternehmens von diesem Ertrage auch die Zinsen von Kapitalschulden an im Auslande Wohnhafte nicht soll abziehen dürfen, und daß das ihm nach §. 23 des Patentbeschränkt seinen Gläubigern gegenüber gewährte Abzugsrecht auch gegen die im Auslande wohnenden Gläubiger gelten soll, so ist dies nur von dem Gesichtspunkte aus

möglich, daß — zum mindesten in Rücksicht auf die Ausländern zustehenden Kapitalien — der österreichische Gewerbsunternehmer als der ausschließliche Steuerpflichtige im rechtlichen Sinne erachtet wird, der die Steuerpflicht in Höhe des ganzen Ertrages seines Unternehmens ohne Abzug der Zinsen für die darin angelegten ausländischen Kapitalien hat, daß ihm aber im Interesse seiner Erleichterung und tatsächlicher Überwälzung der Steuer der österreichische Staat mittels Eingriffes in die Privatrechte der Gläubiger das Recht hat verleihen wollen, sich von seinen Zinsschulden durch seiner eigenen Steuerzahlung entsprechend geringere Zahlungen zu befreien. Die Beklagte hat alsdann ihre Steuerschuld, nicht die der Klägerin bezahlt. Sie zieht mittels des Abzuges nicht an Stelle des österreichischen Staates eine von diesem der Klägerin auferlegte Steuer ein. Sie will vielmehr von einem durch österreichisches Gesetz den in Österreich wohnenden und steuerpflichtigen Schuldnern im Interesse ihrer Steuererleichterung verliehenen Rechte, durch entsprechend geringere Zahlungen ihre Schulden zu tilgen, Gebrauch machen. Es handelt sich daher, sofern der §. 23 überhaupt auf im Auslande wohnende Kapitalgläubiger zu beziehen ist, bei der Entscheidung, ob diese Wirkung auf die infolge der Wahl der Kläger in Deutschland zahlbaren Zinsschulden anzuerkennen ist, nicht um die Grenzen der Steuerhoheit des österreichischen Staates, sondern um Grundsätze des sogenannten internationalen Privatrechtes. Diese Grundsätze aber (gleichviel ob man nach denselben dem Rechte des Erfüllungsortes an sich eine subsidiär maßgebende Bedeutung, in vollem oder begrenztem Umfange, beimißt oder unter Zeugnung solcher alles auf den mutmaßlichen Willen der Kontrahenten oder an ihrer Stelle gedachter treuer Männer in betreff des anzuwendenden Rechtes überhaupt oder des einzelnen in Frage kommenden Rechtsfahes für sich allein stellt) führen zur Verneinung der Wirksamkeit jenes Abzugsrechtes bei Geltendmachung des Rechtes auf Zahlung außerhalb Österreichs.

Selbst in Bezug auf Schuldverbindlichkeiten, welche in ihren Wirkungen gänzlich unter ausländischen Gesetzen stehen, wird von beachtenswerten Seiten die Ansicht vertreten, daß der einheimische Richter zu Gunsten des einheimischen Gläubigers denjenigen Schuldbefreiungsgründen des ausländischen Gesetzes die Wirkung zu versagen habe, welche nicht mit allgemeinen Gerechtigkeitsgrundsätzen im Einklange

stehen und insbesondere lediglich zum Schutze eines Sonderinteresses des ausländischen Staates oder seiner Angehörigen, namentlich in Richtung gegen die einheimischen Gläubiger, eingeführt sind.

Vgl. Uffer, Internationales Privatrecht S. 140 (in betreff des Moratoriums); Wharton, Treatise of the conflict of laws 2. Ausgabe §. 521; Story, Comment. on the conflict of laws 6. Ausg. §§. 349. 350 S. 470. 471; Fiore, Droit international privé, trad. par Pradier-Fodéré Nr. 308 S. 481 flg.

Von dieser Ansicht kann hier abgesehen werden. Die Schuldverschreibungen sind nach Wahl der Gläubiger an bestimmten Orten außerhalb Österreichs zahlbar. Die Angabe dieser Zahlungsorte korrespondiert mit der Angabe der Währungen verschiedener Währungsgebiete, deren Hauptorte die angegebenen Zahlungsorte sind. Die Angabe der Währungen befindet sich in der Überschrift der Schuldverschreibungen in besonders in die Augen fallender Weise. Die Feststellung der Zahlungsorte enthält keine Einschränkung ihrer Geltung auf einen bestimmten Zeitraum von den Fälligkeitsterminen ab. Auf die Gewinnung der Kapitalien der angegebenen verschiedenen Währungsgebiete war die Absicht gerichtet. Alle diese Umstände rechtfertigen die Annahme, daß sich die Bedeutung der Festsetzung gedachter Zahlungsorte durchaus nicht in der Gewährung bloßer sogenannter Zahl- oder Erhebungsstellen erschöpft, daß es vielmehr darauf abgesehen war, die Schuldverschreibungen für die fremden Währungsgebiete als überhaupt der Vorzüge einheimischer teilhaftig erscheinen zu lassen und insbesondere die Bewirkung der Zahlung als nach Befugnis der Gläubiger denjenigen Einschränkungen und Hinderungen entzogen zu kennzeichnen, welche der österreichische Staat ihnen vermöge seiner Herrschaft im Domizile des Schuldners auferlegen wollen möchte und zur Wirkung zu bringen die Macht haben würde, wenn die Gläubiger zur Geltendmachung ihrer Forderungen dem Schuldner in sein Domizil folgen müßten. Ob hierdurch eine völlige Loslösung der Schuldverschreibungen von der Einwirkung Österreichs nach Wahl der Gläubiger bewirkt ist, kann hier dahingestellt bleiben. Es mag sein, daß die Anwendung des österreichischen Gesetzes insoweit nicht ausgeschlossen ist, als es sich um den Schuldverschreibungen selbst beizumessende Wirkungen oder um die Einwirkungen von den Schuldner betreffenden Ereignissen handelt, welche nach allgemeinen Grundsätzen alle Gläubiger gleichmäßig berühren

müssen. Hier aber liegen zur Abwehr voller Geltendmachung der Forderungen dienende Behelfe vor, zu deren Aufstellung der österreichische Staat seine Gesetzgebungsgewalt aus einem lediglich fiskalischen, bezw. die wirtschaftliche Schonung seiner Angehörigen und Besteuernten bezweckenden Interesse verwendet hat. Der Wirkung solcher, reinen Opportunitäts Gesichtspunkten des Heimatsstaates des Schuldners entstammenden Maßregeln über die Machtphäre dieses Staates hinaus steht, auch wenn sie von dem Staate beabsichtigt sein sollte, die geschilderte Tendenz der Stellung der Währung und Zahlungen auf außerösterreichische Gebiete entgegen. Gerade die Anwendung des hier in Rede stehenden Abzugsrechtes wäre aber auch unter dem Gesichtspunkte von Treue und Glauben noch besonders zurückzuweisen, da nach den tatsächlichen Annahmen und Würdigungen des Berufungsgerichtes, welche einem rechtlichen Bedenken nicht unterliegen, die Beklagte in den Schuldverschreibungen und Zinskoupons die vollen Zinsbeträge als Gegenstand der Zahlung bezeichnet hat, ohne von der Existenz der Abzugsbewilligung Kenntnis zu geben, obwohl bereits zur Zeit der fraglichen Emission das Patent von 1849 in Österreich in Wirksamkeit war.“