

## b) Reichsfinanzhof.

### 1) 8. August 1928 (I A 472.27) (St. W. 1928, S. 1375)

Staatsangehörigkeit juristischer Personen — Aufbringungsgesetz vom 30. August 1924 — Vertragsauslegung — Kriegsleistungen — Völkerrecht und Landesrecht — Deutsch-italienischer Handels- u. Schifffahrtsvertrag vom 31. Oktober 1925 — Deutsch-italienischer Doppelbesteuerungsvertrag vom 15. Oktober 1925.

1. Wenn von einer Staatsangehörigkeit bei juristischen Personen überhaupt die Rede sein kann, so wird diese lediglich durch den Sitz bestimmt.

2. Die Aufbringungsleistungen sind weder Zwangsanleihen noch Kontributionen.

3. Für die Auslegung des Handelsvertrages kommt es nicht auf das an, was die Vertragschließenden vielleicht beabsichtigt haben, sondern was in dem Vertrage tatsächlich bestimmt ist.

4. Die Aufbringungslast gehört nicht zu den »Kriegsleistungen«. Kriegsleistungen sind nur solche Leistungen, die mit der Kriegsführung im Zusammenhang stehen, während die Aufbringungsleistungen, wenigstens mittelbar, zur Deckung der dem Deutschen Reiche auferlegten Kriegsentschädigung dienen, also eine Folge des Krieges sind. Einen allgemein anerkannten völkerrechtlichen Grundsatz, daß solche Lasten Staatsfremden nicht auferlegt werden dürfen, gibt es nicht.

5. Sollte das Aufbringungsgesetz, was tatsächlich nicht der Fall ist, mit allgemein anerkannten völkerrechtlichen Grundsätzen in Widerspruch stehen, so würde dadurch seine Gültigkeit und seine Verbindlichkeit für die Steuergerichte nicht beeinträchtigt werden. Vielmehr würde das Aufbringungsgesetz in dieser Beziehung als später ergangenes und eine Sonderregelung enthaltendes Gesetz dem etwa entgegenstehenden allgemeinen völkerrechtlichen Grundsatz, wie jedem anderen Reichsgesetze, vorgehen.

6. Der deutsch-italienische Handels- und Schifffahrtsvertrag vom 31. Oktober 1925 und der deutsch-italienische Doppelbesteuerungsvertrag vom 15. Oktober 1925 stehen der Heranziehung von italienischen Staatsangehörigen zu den Aufbringungsleistungen nicht entgegen.

Eine G. m. b. H., die ihren Sitz und Betrieb in Deutschland hat, ist zu den Vorauszahlungen nach dem Aufbringungsgesetz für 1927 herangezogen worden. Hiergegen hat sie eingewandt, daß sie die italienische Staatsangehörigkeit besitze und infolgedessen nach allgemein anerkannten völkerrechtlichen Grundsätzen und dem deutsch-italienischen Handelsvertrag vom 31. Oktober 1925 nicht der Aufbringungspflicht unterworfen sei.

Der Senat hat bereits in dem Urteil vom 6. Juni 1928 I A 192<sup>27</sup> = StW. 1928 Nr. 499, ausgesprochen, daß sich die subjektive Aufbringungspflicht nach den Grundsätzen des Vermögenssteuerrechts bestimmt, d. h. daß die Unternehmer eines industriellen oder gewerblichen Betriebs

insoweit aufbringungspflichtig sind, als sie — unbeschränkt oder beschränkt — persönlich vermögenssteuerpflichtig sind. Die Beschwerdeführerin ist, da sie ihren Sitz im Inland hat, mit ihrem gesamten Vermögen steuerpflichtig (§ 2 Nr. 2 a Verm.StG.) und infolgedessen auch aufbringungspflichtig. Auf die Staatsangehörigkeit kommt es in diesem Zusammenhang überhaupt nicht an.

Die Staatsangehörigkeit ist vielmehr nur insofern von Bedeutung, als die Beschwerdeführerin die Anwendung des deutsch-italienischen Handels- und Schiffahrtsvertrags vom 31. Oktober 1925, verkündet durch Reichsgesetz vom 6. Dezember 1925 (Reichsgesetzblatt II S. 1020), für sich in Anspruch nimmt. Sie leitet ihre italienische Staatsangehörigkeit daraus her, daß ihr ganzes Stammkapital und das von ihr geliehene Betriebskapital Italienern gehöre, die ihren Wohnsitz in Italien haben. Infolgedessen sei sie auch von verschiedenen deutschen Behörden, so von der Reichsentschädigungskommission und vom Reichswirtschaftsgericht, als italienische Staatsangehörige behandelt worden. Demgegenüber hat das Finanzgericht mit Recht darauf hingewiesen, daß der Begriff der Staatsangehörigkeit grundsätzlich nur auf natürliche Personen anwendbar ist (RFH. Bd. 13 S. 336 bis 338/339 = StW. 1924 Nr. 173), und daß, selbst wenn von einer Staatsangehörigkeit bei juristischen Personen überhaupt die Rede sein kann, diese lediglich durch den Sitz bestimmt wird. Daher kann für eine in Deutschland ansässige und in das Handelsregister eingetragene Gesellschaft grundsätzlich keine andere als die deutsche Staatsangehörigkeit gegeben sein. Hiervon geht auch der deutsch-italienische Handelsvertrag aus, wenn er in Artikel 8 und dem Schlußprotokolle dazu von Gesellschaften spricht, die im Gebiet eines vertragschließenden Teiles gegründet worden sind und dort ihren Sitz haben. Auf die Staatsangehörigkeit der Gesellschafter kann es schon wegen der rechtlichen Selbständigkeit der G. m. b. H. nicht ankommen. Die Entscheidungen anderer deutscher Behörden für den vorliegenden Fall sind schon deshalb nicht maßgebend, weil ihnen andere gesetzliche Vorschriften zugrunde liegen.

Ferner macht die Beschwerdeführerin geltend, daß ihr auf Grund des Schlußprotokolls zu Artikel 8 des deutsch-italienischen Handelsvertrags durch eine Maßnahme der zuständigen Behörde des Königreichs Italien die Zugehörigkeit zum italienischen Staate beigelegt worden sei. Die Bescheinigung der italienischen Gesandtschaft in Bern, daß das Unternehmen der Beschwerdeführerin dem italienischen Staatsangehörigen Dr. G. und seiner sich nur aus italienischen Staatsangehörigen zusammensetzenden Familie gehöre und demgemäß italienisches Eigentum sei, spricht die im Schlußprotokoll zu Artikel 8 des Handelsvertrags vorgesehene Beilegung der italienischen Staatsangehörigkeit nicht aus; sie ergibt auch nicht, daß von der zuständigen Gerichts- oder Verwaltungsbehörde eine solche Maßnahme getroffen und daß dies geschehen ist »auf Grund von Bestimmungen der den Weltkrieg beendigenden Verträge oder eines in Ausführung dieser Verträge geschlossenen Abkommens«, wie es der Handelsvertrag verlangt. Es war Sache der Beschwerde-

führerin, die ihren Sitz in Deutschland hat und daher nach deutschem Rechte eine deutsche Gesellschaft ist, den Nachweis zu führen, daß ihr für den Geltungsbereich des deutsch-italienischen Handelsvertrags die Zugehörigkeit zum italienischen Staat beigelegt worden ist.

Abgesehen hiervon bestand zu weiteren Ermittlungen schon deshalb kein Anlaß, weil der deutsch-italienische Handelsvertrag, selbst wenn die Beschwerdeführerin die italienische Staatsangehörigkeit besäße, ihre Heranziehung zu den Aufbringungsleistungen nicht hindern würde. Die Beschwerdeführerin beruft sich auf Art. 5 des Vertrags, wonach die Angehörigen jedes vertragschließenden Teiles in dem Gebiete des anderen Teiles unter anderem von »Zwanganleihen und Kontributionen« befreit sind. Diese Bestimmung gilt gemäß Art. 8 Abs. 4 »bezüglich der Zwangsleistungen und militärischen Requisitionen« auch für Handelsgesellschaften. Die Aufbringungsleistungen fallen jedoch nicht unter diese Vorschriften. Sie sind weder Zwanganleihen — denn sie sind nicht zurückzuzahlen — noch Kontributionen, d. h. Zwangsauflagen in Geld für die Bedürfnisse des Heeres im besetzten feindlichen Gebiete (v. Liszt, Völkerrecht, 12. Aufl. 1925, § 61 II 3 S. 494; RFH. Bd. 3 S. 10, bes. S. 12). Wenn in Art. 8 Abs. 4 von »Zwangsleistungen« gesprochen wird, so sind damit nicht etwa alle erzwingbaren Leistungen, mit Einschluß von Steuern und Abgaben und dergl. gemeint, sondern lediglich die in Artikel 5 bezeichneten Leistungen, zu denen eben die Aufbringungsleistungen nicht gehören. Dies ergibt sich nicht nur aus dem klaren Wortlaut des Artikels 8 Abs. 4, der lediglich auf Art. 5 verweist, sondern auch daraus, daß in Artikel 7 »Abgaben (Steuern und Zölle), Gebühren, sofern sie steuerähnlich sind, und andere ähnliche Lasten« besonders aufgeführt sind, und daß in bezug auf diese Leistungen den Staatsangehörigen des anderen vertragschließenden Teiles die gleiche Behandlung und der gleiche Schutz bei den Finanzbehörden und Finanzgerichten zugesichert ist wie den Inländern. Hier ist also die Heranziehung der Angehörigen des anderen Vertragsstaates zu steuerähnlichen Lasten, zu denen die Aufbringungsleistungen zweifellos gehören, ausdrücklich zugelassen. Richtig ist allerdings der Hinweis der Beschwerdeführerin, daß die entsprechende Vorschrift des alten Handelsvertrages (Art. 4 Abs. 2 des Handels-, Zoll- und Schifffahrtsvertrages vom 6. Dezember 1891, RGBl. 1892, S. 97; Zusatzvertrag vom 3. Dezember 1904, RGBl. 1905 S. 413) eine weitergehende Befreiung enthielt; nämlich von »Zwanganleihen und sonstigen Lasten, welche zu Kriegszwecken oder infolge anderer außergewöhnlicher Umstände« auferlegt werden. Ob die Aufbringungsleistungen unter die hier bezeichneten Lasten fallen würden, kann jedoch dahingestellt bleiben, da der alte Handelsvertrag durch den Krieg und den Friedensvertrag von Versailles (vgl. Art. 289) aufgehoben ist und die »infolge außergewöhnlicher Umstände auferlegten Lasten« in Art. 5 des neuen Handelsvertrages nicht mehr erwähnt sind. Selbst wenn hiermit eine sachliche Änderung des früheren Vertrags nicht beabsichtigt sein sollte, wäre dies unerheblich, da es für die Auslegung des Handelsvertrages nicht auf das ankommt,

was die Vertragschließenden vielleicht beabsichtigt haben, sondern was in dem Vertrage tatsächlich bestimmt ist. Zu den in Art. 5, 8 des jetzt gültigen Handelsvertrags aufgeführten Leistungen gehören aber die Aufbringungsleistungen, wie erwähnt, nicht.

Ebensowenig ist die Rüge begründet, daß das Finanzgericht den Artikel 4 der Reichsverfassung unrichtig ausgelegt habe, wonach die allgemein anerkannten Regeln des Völkerrechts als bindende Bestandteile des Deutschen Reichsrechts gelten. Es sei, so führt die Beschwerdeführerin aus, ein allgemein anerkannter völkerrechtlicher Grundsatz, daß Staatsfremde einerseits keinen Anspruch auf Gewährung der staatsbürgerlichen Rechte haben, andererseits aber auch den staatsbürgerlichen Pflichten im engeren Sinne nicht unterworfen seien, und daß daher die Heranziehung von Staatsfremden zur staatlichen Wehrpflicht oder zur Wehrsteuer oder zu anderen Kriegsleistungen völkerrechtswidrig sei. Bei der Aufbringungspflicht handele es sich um die Verzinsung und Tilgung von Kriegskosten, also um Kriegsleistungen. Dieser Einwand scheidet schon daran, daß die Beschwerdeführerin keine ausländische, sondern eine deutsche Gesellschaft ist. Die von ihr behauptete Beilegung der Zugehörigkeit zum italienischen Staate auf Grund des Schlußprotokolls zu Art. 8 des Handelsvertrags hätte lediglich Wirksamkeit für den Geltungsbereich dieses Vertrags und wäre für die Anwendung allgemeiner völkerrechtlicher Grundsätze ohne Bedeutung. Auf den von ihr angeführten völkerrechtlichen Grundsatz (vgl. darüber Liszt, Völkerrecht, 12. Aufl. 1925, § 20 II 7 S. 177, 178) kann sich die Beschwerdeführerin auch deshalb nicht berufen, weil im Verhältnis zwischen dem Deutschen Reiche und Italien die Heranziehung der Staatsangehörigen des anderen Teiles zu Kriegsleistungen usw. durch Artikel 5, 8 des Handelsvertrags geregelt ist. Diese Regelung bringt lediglich den von der Beschwerdeführerin erwähnten völkerrechtlichen Grundsatz zum Ausdruck und tritt damit an dessen Stelle. Im übrigen kann keine Rede davon sein, daß die Aufbringungsleistungen zu den »Kriegsleistungen« gehören. Kriegsleistungen sind nur solche Leistungen, die mit der Kriegführung im Zusammenhang stehen, während die Aufbringungsleistungen, wenigstens mittelbar, zur Deckung der dem Deutschen Reiche auferlegten Kriegsentschädigung dienen, also eine Folge des Krieges sind. Einen allgemein anerkannten völkerrechtlichen Grundsatz, daß solche Lasten Staatsfremden nicht auferlegt werden dürfen, gibt es nicht. Selbst wenn ein derartiger Grundsatz bestände, würde er für die Aufbringungsleistungen nicht in Betracht kommen, weil das Aufbringungsgesetz, wie der Senat in der erwähnten Entscheidung vom 6. Juni 1928 I A 192<sup>27</sup>) ausgesprochen hat, alle Unternehmer eines industriellen oder gewerblichen Betriebs, soweit sie im Inland unbeschränkt oder beschränkt vermögenssteuerpflichtig sind, also auch Ausländer, der Aufbringungspflicht unterwirft. Sollte das Gesetz, was tatsächlich nicht der Fall ist, insoweit mit allgemein anerkannten völkerrechtlichen Grundsätzen in Widerspruch stehen, so würde dadurch seine Gültigkeit und seine Verbindlichkeit für die Steuergerichte nicht be-

einträchtigt werden. Vielmehr würde das Aufbringungsgesetz in dieser Beziehung als später ergangenes und eine Sonderregelung enthaltendes Gesetz dem etwa entgegenstehenden allgemeinen völkerrechtlichen Grundsatz, wie jedem anderen Reichsgesetze vorgehen (vgl. Poetzsch-Heffter, Handkommentar zur Reichsverfassung, 3. Aufl. 1928, Art. 4 Anm. 4 S. 95. 96; v. Freytag-Loringhoven, Weimarer Verfassung § 45 S. 256; vgl. auch RFH. Bd. 3 S. 10, bes. S. 14). Für die Industriebelastung hat übrigens der Reichsfinanzhof die Zulässigkeit der Heranziehung von Ausländern bereits anerkannt (Beschluß vom 2. Juni 1925 V i B 45.<sup>25</sup>).

Ferner ist noch zu erörtern, ob der deutsch-italienische Doppelbesteuerungsvertrag vom 31. Oktober 1925, verkündet durch Reichsgesetz vom 7. Dezember 1925 (Reichsgesetzblatt II S. 1145), der Heranziehung der Beschwerdeführerin zu den Aufbringungsleistungen entgegensteht. Der Reichsminister der Finanzen legt den Doppelbesteuerungsverträgen auch für das Aufbringungsgesetz Geltung bei (Erlaß vom 15. Dezember 1925 III R 21 100 unter D zu §§ 4, 5 Nr. 1; vgl. auch für die Industriebelastung Erlaß vom 4. November 1924 III D 9400 unter B II zu § 4 Nr. 2). Die Beschwerdeführerin bestreitet die Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsvertrags, weil die Aufbringungsleistungen keine Steuern im Sinne des § 1 AO. seien, sie seien nicht zur Erzielung von Einkünften auferlegt, sondern zur Aufbringung von Geldbeträgen für die Bank für Industrieobligationen, damit diese daraus die den Unternehmern industrieller oder gewerblicher Betriebe auferlegte Tilgung und Verzinsung eines Betrags von 5 Milliarden Goldmark bestreite. Zu dieser Frage braucht indessen hier nicht Stellung genommen zu werden. Finden die Doppelbesteuerungsverträge, wie die Beschwerdeführerin meint, auf die Aufbringungsleistungen keine Anwendung, so gelten eben die Beschränkungen, die sich die vertragschließenden Staaten in diesen Verträgen hinsichtlich ihrer Besteuerungsrechte auferlegt haben, nicht für die Aufbringungsleistungen, und es bedarf in diesem Falle überhaupt keiner Prüfung, ob die in dem deutsch-italienischen Doppelbesteuerungsvertrag enthaltenen Beschränkungen des Besteuerungsrechts die Heranziehung der Beschwerdeführerin zu den Aufbringungsleistungen hindern. Aber auch, wenn man die in den Doppelbesteuerungsverträgen für Steuern getroffenen Bestimmungen auf die Aufbringungsleistungen anwendet, stehen sie der Heranziehung der Beschwerdeführerin nicht entgegen. Nach Art. 12 des deutsch-italienischen Handelsvertrags dürfen Steuern vom Vermögen — als solche wären die Aufbringungsleistungen anzusehen — in jedem der beiden vertragschließenden Staaten von denjenigen Vermögenswerten des Steuerpflichtigen erhoben werden, die sich im Gebiete dieses Staates befinden. Da sich nun das den Vorauszahlungen für 1927 zugrunde gelegte Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin vollständig im Gebiete des Deutschen Reiches befindet, so bleibt ihre Heranziehung auch nach dem Doppelbesteuerungsvertrage zulässig. Der Doppelbesteuerungsvertrag hätte praktische Bedeutung nur für solches Betriebsvermögen der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Beschwerdeführerin, das sich in Italien befände.

Demgegenüber ist die Beschwerdeführerin der Ansicht, daß im Falle der Anwendung des Doppelbesteuerungsvertrages nach Ziffer 13 des Schlußprotokolls auch das in Deutschland befindliche Betriebsvermögen nicht zu den Aufbringungsleistungen herangezogen werden könne. In Ziff. 13 des Schlußprotokolls heißt es: »Die in Art. 12 des Abkommens getroffenen Bestimmungen finden auf die außerordentlichen einmaligen Vermögensabgaben, deren Stichtag vor dem Tage der Unterzeichnung dieses Abkommens liegt, keine Anwendung, auch wenn die Zahlungen auf diese Steuern nach den Bestimmungen der entsprechenden Gesetze, die die Steuern eingeführt haben, noch laufen.« Um eine solche Abgabe, meint die Beschwerdeführerin, handele es sich hier. Die Aufbringungsleistungen seien nicht die eigentliche Abgabe, sondern nur Teilzahlungen zur Tilgung und Verzinsung der außerordentlichen einmaligen Abgabe der Industriebelastung. Deren Stichtag falle nach § 5 Abs. 2 des Industriebelastungsgesetzes mit dem Stichtag der Vermögenssteuer 1924 zusammen, und das sei der 31. Dezember 1923, also ein vor der Unterzeichnung des Doppelbesteuerungsvertrags (31. Oktober 1925) liegender Zeitpunkt. Diese Auffassung ist nicht zutreffend. Die Ziff. 13 des Schlußprotokolls enthält keineswegs ein Verbot, die im Inland befindlichen Vermögenswerte eines Angehörigen des anderen Vertragsstaates einer außerordentlichen einmaligen Vermögensabgabe, deren Stichtag vor der Unterzeichnung des Doppelbesteuerungsvertrags liegt, zu unterwerfen. Vielmehr sagt die Bestimmung nur, daß auf solche Abgaben der Art. 12 des Abkommens keine Anwendung findet, d. h. daß die in Art. 12 ausgesprochene Beschränkung des Besteuerungsrechts auf das inländische Vermögen für diese Abgaben noch nicht gilt, daß also die vertragschließenden Staaten insoweit durch den Doppelbesteuerungsvertrag noch nicht gebunden sind. Ein Verbot, die Angehörigen des anderen Vertragsteils zu derartigen Abgaben heranzuziehen, kann in Ziff. 13 des Schlußprotokolls schon deshalb nicht enthalten sein, weil die Anwendung des Doppelbesteuerungsvertrags von der Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen überhaupt nicht abhängig gemacht ist (vgl. jedoch Art. 13 und dazu Ziff. 15 des Schlußprotokolls). Außerdem sind die Aufbringungsleistungen eine fortlaufende und keine einmalige Abgabe; sie bemessen sich nach dem zur Vermögenssteuer veranlagten Betriebsvermögen und werden nach Maßgabe der späteren Vermögenssteuerveranlagungen neu umgelegt (§ 4 Abs. 1 AufbrG.). Daß sie nicht nur der Verzinsung, sondern zugleich der Tilgung einer einmaligen Kapitalbelastung dienen, kann hieran nichts ändern.

Endlich steht auch der Friedensvertrag von Versailles, wie das Finanzgericht bereits ausgeführt hat, der Heranziehung der Beschwerdeführerin schon deshalb nicht entgegen, weil der hier allein in Betracht kommende Art. 276 Buchstabe c lediglich verbietet, den Staatsangehörigen der alliierten und assoziierten Mächte »andere oder höhere« Abgaben aufzuerlegen als den deutschen Staatsangehörigen, was hier nicht geschehen ist.

\* \* \*