

53. Erhebung der Erbschaftsteuer im Falle der fideikommissarischen Substitution auf den Überrest.

IV. Civilsenat. Ur. v. 22. Dezember 1898 i. S. R. u. Gen. (Kl.) w. preuß. Steuerfiskus (Bekl.). Rep. IV. 203/98.

I. Landgericht Breslau.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Der am 20. September 1870 verstorbene Premierlieutenant Friedrich Wilhelm B. hatte durch Testament seine Ehefrau Pauline B. als Erbin eingesetzt und ihr fideikommissarisch auf den Überrest seine beiden Söhne Emil und Albert substituiert. Von den letzteren starb nach dem Testator zuerst Emil unter Hinterlassung seiner Frau Auguste B. als alleiniger Testamentserbin. Am 14. Mai 1895 starb darauf die Witwe Pauline B. Der Nachlaß des Premierlieutenants Friedrich Wilhelm B. wurde nunmehr auf 96 843,16 *M* festgestellt, wovon Albert B. und Auguste B., letztere als Erbin von Emil B., je 48 421,58 *M* erhielten. Von dem Erbteile der Auguste B. wurde eine Steuer von 4 Prozent mit 1937 *M* erfordert, die für Rechnung der Auguste B. gezahlt wurde und jetzt, nach ihrem Tode, von ihren Erben, den beiden Klägern, vom Fiskus zurückgefordert wird. Beide Instanzrichter haben dem Verlangen des Beklagten gemäß abweisend erkannt. Die Revision der Kläger ist vom Reichsgerichte zurückgewiesen aus folgenden

Gründen:

... „Die Versteuerung des fraglichen Erbanfalles regelt sich nach der Vorschrift des § 27 Abs. 2 des Erbschaftsteuergesetzes vom ^{30. Mai 1873} _{19. Mai 1891}, in der Fassung vom 24. Mai 1891.

Unstreitig handelt es sich um eine fideikommissarische Substitution auf den Überrest.

Die Parteien sind darüber uneinig, ob für die Beurteilung der Steuerpflichtigkeit des Anfalles das Verhältnis der Witwe Auguste B., die als Erbin des berufenen Substituten Emil B., ihres Ehemannes, an dessen Stelle getreten ist, zum Erblasser, oder ihr Verhältnis zu ihrem Ehemanne maßgebend ist. Die Steuerbehörde hat ersteres angenommen und deshalb, da die Auguste B. die Schwiegertochter des Erblassers gewesen ist, gemäß Ziff. 7 C. c des Tarifes zum Erb-

schaftsteuergesetze eine Steuer von 4 Prozent des ererbten Vermögens in Ansatz gebracht. Nach der Annahme der Kläger trifft dagegen, weil die Auguste B. lediglich die Stelle des berufenen Fideikommissars Emil B. vertreten habe, letzteres zu, sodaß, da Emil B. als Descendent des Erblassers steuerfrei gewesen, und die Auguste B. als dessen Ehefrau gleichfalls steuerfrei sei, eine Besteuerung überhaupt nicht stattfindet.

Beide Instanzrichter sind der Annahme der Steuerbehörde gefolgt, und dieser Auffassung ist beizutreten.

Nach § 27 Abs. 2 a. a. D. wird bei der gewöhnlichen fideikommissarischen Substitution der Fiduziar als Nießbraucher, und der Fideikommissar als Substanzerbe des herauszugebenden Vermögens behandelt. Es finden also auf diesen Fall die Bestimmungen des Abs. 1 des § 27 Anwendung, wonach sogleich mit dem Tode des Erblassers zwei steuerpflichtige Anfälle gleichzeitig eintreten, deren Behandlung durch Abs. 1 speziell dahin normiert wird: der Wert des Nutzungsrechtes des Fiduziars wird nach den Vorschriften der §§ 15 flg. des Gesetzes berechnet und von dem Fiduziar versteuert; dieser Wert wird von dem Werte der Substanz abgezogen, und der Überrest des letzteren von dem Fideikommissar versteuert, sofern die Besteuerung sofort bei dem Anfall bewirkt wird; beantragt dagegen der Fideikommissar die Aussetzung der Besteuerung bis zum Eintritte des Substitutionsfalles, so erfolgt solche — ohne jeden Abzug — nach den alsdann obwaltenden Verhältnissen ohne Entrichtung einer Steuer für die etwa dazwischen liegenden Vererbungsfälle des fideikommissarischen Erbrechtes. Beim Fideikommiß des Überrestes hingegen haben sowohl der Fiduziar von dem vollen Betrage des Anfalles als der Fideikommissar von dem vollen Betrage des an ihn herausgegebenen Vermögens nach ihrem Verwandtschaftsverhältnisse zum Erblasser die Erbschaftsteuer zu entrichten. In diesem Falle treten also zwei successive steuerpflichtige Anfälle bezüglich der von dem Fiduziar und von dem Fideikommissar aus dem Nachlasse des Erblassers gemachten Erwerbungen ein. Ein jeder dieser Anfälle ist als ein unmittelbar nach dem Erblasser erfolgter anzusehen, und ihr Eintritt vollzieht sich für den Fiduziar mit dem Eintritte des Erbansfalles und für den Fideikommissar mit dem Eintritte des Substitutionsfalles. Danach betrachtet das Gesetz das mit

dem Tode des Erblassers erworbene Anrecht des Fideikommissars nicht als einen steuerpflichtigen Anfall, und folglich kann auch dessen Vererbung vor Eintritt des Substitutionsfalles als ein steuerpflichtiger Anfall nicht in Betracht kommen. Für die Steuererhebung ist es daher ein unwesentlicher Umstand, ob vor dem Eintritte des Substitutionsfalles ein Wechsel in der Person des Fideikommissars stattgefunden hat. Im Sinne des Gesetzes ist als Fideikommissar derjenige steuerpflichtig, der zur Zeit des Eintrittes des Substitutionsfalles der Inhaber des fideikommissarischen Erbrechtes ist. Dieser ist der unmittelbare fideikommissarische Nachfolger des Erblassers. Daraus ergibt sich aber, daß bei der Beurteilung, ob und inwieweit der Anfall steuerpflichtig ist, lediglich das Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Erblasser und dieser Person, hier also zwischen dem Erblasser Friedrich Wilhelm B. und der Witwe Auguste B., maßgebend ist. Der streitige Erbanfall ist daher mit Recht in Höhe von 4 Prozent des auf die Auguste B. gediehenen Nachlasses des Erblassers zur Besteuerung gezogen.

Von gleichen Grundsätzen ist der gegenwärtig erkennende Senat in dem Urteile vom 24. Februar 1890,

Gruchot, Beiträge Bd. 34 S. 738; Juristische Wochenschrift von 1890 S. 169 Nr. 49,

ausgegangen. Von denselben abzuweichen giebt der vorliegende Rechtsfall keinen Anlaß.

Die von der Revision erhobenen Angriffe sind als begründet nicht anzuerkennen. Die Revision legt, wie die Klagebegründung, darauf Gewicht, daß die Witwe Auguste B. die Rechtsnachfolgerin ihres Ehemannes in Ansehung des streitigen Vermögens gewesen und lediglich an seine Stelle getreten, und deshalb alle Rechte und Pflichten desselben bezüglich des Erbanfalles, also auch die ihrem Ehemanne zugestandene Steuerbefreiung, auf sie übergegangen seien. Diese Anschauung steht jedoch, wie dargelegt ist, mit dem hier allein maßgebenden Erbschaftsteuergesetze, das über den Anfall und die Vererbung des Anfalles im steuerlichen Interesse selbständige Normen aufstellt, im Widerspruche. Ferner ist unter Hinweis auf § 27 Abs. 1 a. a. D. geltend gemacht, daß der Erbe, wenn die Nutzung des angefallenen Vermögens einem Dritten zustehe, die Besteuerung sofort bewirken könne, daß aber Emil B., da der Anfall für ihn steuerfrei

gewesen sei, die Versteuerung nicht habe ausführen können. Die Vorschrift des § 27 Abs. 1 findet aber, wie oben hervorgehoben ist, auf den Fall der fideikommissarischen Substitution des Überrestes keine Anwendung, sodaß der Hinweis auf dieselbe verfehlt ist. Wie die Steuererhebung sich gestalten würde, wenn es sich nicht um ein Fideikommiß des Überrestes, sondern um eine gewöhnliche fideikommissarische Substitution handelte, entzieht sich hier der Erörterung.“ . . .