

10. Unterschied zwischen Familienfideikommiß und Familienstiftung. Wie ist das Verhältnis der nutzungsberechtigten Familienmitglieder zur Familienstiftung und zum Stiftungsvermögen gestaltet? Kann

das Einkommen der nutzungsberechtigten Familienmitglieder aus dem Stiftungsvermögen, wenn dieses in Grundstücken angelegt ist, als ein solches angesehen werden, welches im Sinne des Reichsgesetzes über die Doppelbesteuerung aus Grundbesitz herrührt? Begriff des Einkommens aus Grundbesitz im Sinne des vorbezeichneten Reichsgesetzes.

VII. Zivilsenat. Urte. v. 26. Mai 1905 i. S. E. u. Gen. (Rl.) w. Hamburg. Steuerdeputation (Bell.). Rep. VII. 508/04.

I. Landgericht Hamburg.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Der am 30. November 1853 verstorbene Großvater der beiden Klägerinnen, F. F. B., der in Hamburg seinen Wohnsitz gehabt hatte, hatte in seinem am 11. Juli 1853 errichteten Testamente bestimmt, daß nach seinem Ableben ein Familienfideikommiß unter dem Namen „F. F. B. Familienfideikommiß“ gestiftet und durch zwei näher bezeichnete, in Hamburg belegene Grundstücke sowie ein Kapital von 100 000 M begründet werden sollte. Der Überschuß der Einkünfte über die öffentlichen Abgaben sowie über die ordentlichen Unterhaltungs- und Reparaturkosten sollte je zur Hälfte an die Witwe und den Sohn Joh. Herm. Wilhelm ev. dessen Nachkommenschaft, nach dem Ableben der Witwe aber ganz an den Sohn und nach dessen Tode an seine Nachkommen nach dem Repräsentationssystem fallen. 5 Prozent der Bruttoeinnahme sollten alljährlich zurückgestellt, und hierdurch ein Sparfonds zur Bestreitung etwaiger außerordentlicher Reparaturen der Gebäude angesammelt werden. Die gewöhnlichen Kosten der Instandhaltung sollten aus den Einkünften selbst bestritten werden. Die Verwaltung sollte durch zwei Exekutoren erfolgen. Nach dem Tode des Testators trat die Stiftung ins Leben, deren Verwaltung im Laufe der Zeit das ausgesetzte Kapital zur Erhöhung der Erträgnisse der Grundstücke verwendete. Die beiden in Mecklenburg wohnenden, als Enkelinnen des Stifters an dessen Stiftung nutzungsberechtigten Klägerinnen wurden im Jahre 1903 wegen des ihnen hieraus jährlich in Höhe von je 6033,70 M zufließenden Einkommens in Hamburg zur dortigen Einkommensteuer herangezogen, weil nach der Ansicht der hamburgischen Steuerbehörden dieses Ein-

kommen aus hamburgischem Grundbesitz herrühre. Da die Klägerinnen wegen desselben Einkommens auch in Mecklenburg Einkommensteuer zu zahlen hatten, erhoben sie gegen die Steuerdeputation in Hamburg Klage auf Rückzahlung der entrichteten Steuerbeträge, indem sie geltend machten, daß dieses Einkommen für sie nicht aus Grundbesitz herrühre. Die Klage wurde in erster und zweiter Instanz abgewiesen. Die Revision ist erfolglos geblieben.

#### Gründe:

Die rechtliche Feststellung des Berufungsrichters, daß die in Mecklenburg wohnenden Klägerinnen mit Recht zur hamburgischen Einkommensteuer herangezogen seien, weil das aus der Stiftung ihres Großvaters ihnen zufließende Einkommen nach der hamburgischen Steuergesetzgebung sich als Einkommen aus hamburgischen Grundstücken darstelle, und sie dafür ohne Rücksicht auf den Ort ihres Wohnsitzes nach der hamburgischen Gesetzgebung einkommensteuerpflichtig seien, ist unanfechtbar, da es sich hierbei lediglich um irrevisibles hamburgisches Recht handelt. Daher ist die Berufungsentscheidung in diesem Punkte auch von den Revisionsklägerinnen nicht angegriffen worden. Allein hiermit erschöpft sich der Streit nicht. Die Klägerinnen erreichten ihren Zweck, nämlich Befreiung von doppelter Steuerzahlung für ein und dasselbe Einkommen, schon dann, wenn von den hamburgischen Gerichten ausgesprochen wurde, daß ihr fragliches Einkommen nach der hamburgischen Steuergesetzgebung nicht steuerpflichtig sei. Daher war es selbstverständlich, daß der Wille der Klägerinnen in erster Reihe dahin ging, eine Entscheidung der hamburgischen Gerichte über diese Frage zu erwirken. Ziel diese Entscheidung aber, wie geschehen, zu ihren Ungunsten aus, dann handelte es sich in zweiter Reihe darum, ob auch nach dem Reichsgesetz über die Doppelbesteuerung vom 18. Mai 1870 ihr im Streit befindliches Einkommen in Hamburg der Besteuerung unterworfen sei. Für diese Frage ist allein der Inhalt des Reichsgesetzes und die Feststellung, was dieses unter einem „aus Grundbesitz herrührenden Einkommen“ versteht, maßgebend. Wenn der erste Richter sagt, es unterliege dem freien Ermessen des einzelnen Bundesstaats, nach welchen Grundstücken er den in seinem Gebiet belegenen Grundbesitz und das aus diesem herrührende Einkommen besteuern wolle, so ist das nur mit einer Einschränkung zutreffend, nämlich nur insoweit,

als von solcher Steuerpflicht Einwohner des betreffenden Bundesstaates getroffen werden. Erstreckt dieser aber die Ausübung seines Bestimmungsrechts insofern über seine Grenzen hinaus, als er die Einwohner eines anderen Bundesstaates zur Steuer heranzieht, weil sie nach seiner Ansicht das mit der Steuer belegte Einkommen aus Grundbesitz beziehen, welcher in seinem Gebiet liegt, so findet diese Besteuerung ihre Begrenzung durch die Bestimmungen des Reichsgesetzes über die Doppelbesteuerung. Dieses Gesetz stellt zur Verhinderung der Doppelbesteuerung eines und desselben Einkommens durch zwei oder mehr Bundesstaaten den allgemeinen Grundsatz an die Spitze, daß das Einkommen eines Deutschen nur in demjenigen Bundesstaat zu direkten Staatssteuern herangezogen werden darf, in welchem er seinen Wohnsitz hat (§ 1). Ausnahmen hiervon finden statt hinsichtlich des Einkommens aus Grundbesitz und aus Gewerbebetrieb (§ 3). Wenn nun ein Bundesstaat in seiner Gesetzgebung die Grenzen des Begriffs des Einkommens aus Grundbesitz weiter steckt, als dieser Begriff nach dem Reichsgesetz reicht, so kann er insofern sein Landesgesetz den Einwohnern anderer Bundesstaaten gegenüber nicht zur Anwendung bringen, sondern muß sich insofern in den Schranken des Reichsgesetzes halten, da das Einkommen der Deutschen nur einmal besteuert werden soll, und der einzelne Bundesstaat nicht durch Ausdehnung steuerrechtlicher Begriffe über die reichsrechtlichen Grenzen hinaus einem anderen Bundesstaat als Besteuerungsgegenstand ein Einkommen entziehen kann, welches dieser nach dem Reichsgesetz seiner Besteuerung zu unterwerfen befugt ist.

Vgl. Entsch. des R.G.'s in Zivilf. Bd. 15 S. 28, Bd. 27 S. 112, Bd. 29 S. 26.

Die Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreites hängt hiernach in gegenwärtiger Instanz allein davon ab, was im Sinne des Reichsgesetzes über die Doppelbesteuerung unter einem aus Grundbesitz herrührenden Einkommen zu verstehen ist.

Der Berufungsrichter hat diese Frage nicht näher untersucht, sondern sie ohne weitere Begründung mit der Bemerkung abgetan, daß das fragliche Einkommen sich nach den §§ 1 und 3 des Reichsgesetzes als ein aus Grundbesitz herrührendes Einkommen darstelle. Indes so einfach, wie hiernach die Beantwortung der bezeichneten Frage dem Berufungsrichter erschienen ist, ist diese

in Wirklichkeit nicht; sie bietet vielmehr zu erheblichen Zweifeln Anlaß.

Weder das Reichsgesetz selbst, noch seine Begründung und die Verhandlungen des Reichstages gewähren einen Anhalt zur Feststellung des in Rede stehenden Begriffes. Auch der Versuch, aus den zur Zeit des Erlasses des Reichsgesetzes in Geltung gewesenen Steuergesetzen der einzelnen Bundesstaaten einen gemeinsamen Begriff von dem Einkommen aus Grundbesitz oder Grundvermögen zu gewinnen, erweist sich bei der Ungleichheit dieser aus den verschiedensten Entwicklungsstufen der steuerlichen Gesetzgebung stammenden Bestimmungen als unausführbar. Selbst die Steuerlehre läßt, obgleich gerade dem Begriff des Einkommens im übrigen in neuerer und neuester Zeit eingehende Untersuchungen gewidmet sind, einen näheren Aufschluß über den Begriff des Einkommens aus Grundbesitz vermissen. Nur in den beiden Kommentaren zum Reichsgesetz über die Doppelbesteuerung von Clauß im Bd. 5 des Finanzarchivs S. 183 und von Blochmann in Firth's Annalen 1887 S. 783 finden sich nähere Erörterungen dieses Begriffes; allein auch sie weisen hierbei nicht auf feststehende und allgemein anerkannte steuerrechtliche Anschauungen hin, sondern arbeiten nur mit Erwägungen allgemeiner Art. Es bleibt bei diesem Stande der Dinge nichts anderes übrig, als sich bei der Auslegung des Reichsgesetzes von derartigen allgemeinen Erwägungen leiten zu lassen. Diese ergeben nun zwei feste Punkte. Auf der einen Seite muß es für zweifellos erachtet werden, daß nicht nur der Eigentümer eines Grundstückes, soweit ihm dessen Früchte und Nutzungen zufließen, sondern auch jeder, der kraft dinglichen Nutzungsrechts die Früchte und Nutzungen eines Grundstückes bezieht, dieses Einkommen aus Grundbesitz gewinnt; denn ihm ist kraft seines dinglichen Nutzungsrechts, genau so wie dem Eigentümer kraft seines Eigentumsrechts, das Grundstück als Quelle der Nutzung und damit als Quelle des in dieser Nutzung bestehenden Einkommens unmittelbar unterworfen. Auf der anderen Seite ist es ebenso zweifellos, daß derjenige, der nur kraft eines obligatorischen Verhältnisses von dem Eigentümer eines Grundstückes zu fordern berechtigt ist, daß dieser ihm den ganzen Ertrag des Grundstückes oder einen Teil davon, sei es in Natur oder in Geld, entrichte, dieses Einkommen nicht aus Grundbesitz bezieht. Zweifelhaft ist dagegen

die Entscheidung bezüglich der in der Mitte liegenden Fälle. Zu diesen gehört u. a. der des Einkommens aus der Pachtung von Grundstücken, welches in Ansehung der Frage, ob es als Einkommen aus Grundbesitz anzusehen ist, z. B. in den preussischen Steuergesetzen vom 1. Mai 1851 (§ 30) und 24. Juni 1891 (§§ 6. 13) verschieden behandelt ist (vgl. die Begründung zu den letzteren Bestimmungen). Ebenso wird das Einkommen aus Reallastberechtigungen verschiedener Beurteilung unterworfen. Während dieses nach der einen Ansicht unter gewissen Voraussetzungen zu dem Einkommen aus Grundbesitz gezählt wird (Lauß, a. a. O.), wird ihm nach anderer Ansicht (Blochmann, a. a. O.) diese Eigenschaft abgesprochen, weil es lediglich aus dem Bezugsrecht, nicht aus dem Besitz am Grundstücke herrühre.

Was den gegenwärtigen Fall betrifft, so würde unbedenklich das im Streit befindliche Einkommen der Klägerinnen für ein solches aus Grundbesitz erachtet werden müssen, wenn gemäß der wörtlichen Ausdrucksweise des Testaments vom 11. Juli 1853 anzunehmen wäre, daß hier die Stiftung eines Familien-Fideikommisses vorläge. Denn im Gebiet des gemeinen Rechts ist nach der zutreffenden herrschenden Ansicht der jeweilige Inhaber des Fideikommisses als Eigentümer der Fideikommissgrundstücke anzusehen, und die Fideikommiss-eigenschaft der Grundstücke hat für ihn nur die Bedeutung, daß er zugunsten seiner Nachfolger in der Veräußerungs- und sonstigen Verfügungsfähigkeit beschränkt ist.

Vgl. u. a. Gerber, Beiträge zur Lehre vom deutschen Familienfideikommiss, in den Jahrbüchern für Dogmatik Bd. 1 S. 57. 71; Die Familienstiftung, daselbst Bd. 2 S. 358; Deutsches Privatrecht (17. Aufl., herausgegeben von Cosack) S. 141; Lewis, Das Familienfideikommiss S. 186; Beseler, Deutsches Privatrecht (4. Aufl.) S. 826; Stobbe-Lehmann, Deutsches Privatrecht (3. Aufl.) Bd. 2<sup>1</sup> S. 526. 534; Gengler, Deutsches Privatrecht (4. Aufl.) S. 202; Franken, Deutsches Privatrecht S. 287; Endemann, B.G.B. (8. Aufl.) Bd. 1 S. 209 Anm. 11.

In Hamburg gilt nichts anderes.

Vgl. Baumeister, Hamb. Privatrecht Bd. 2 S. 292; Niemeyer, Hamb. Privatrecht S. 695.

Selbst nach dem preussischen Allgemeinen Landrecht, welches dem jeweiligen Fideikommissbesitzer nur das nutzbare Eigentum am Fidei-

kommisvermögen, der Familie aber das Obereigentum daran zuzuschreiben (§§ 72. 73 II. 4), hat der Fideikommißbesitzer, auch wenn man der Ansicht von Förster-Eccius (Preussisches Privatrecht, 7. Aufl. Bd. 4 S. 269), daß dieses nutzbare Eigentum im Grunde ein wirkliches, jedoch beschränktes Eigentum darstelle, nicht beipflichten wollte, jedenfalls ein derartiges unmittelbares dingliches Nutzungsrecht an den Fideikommißgrundstücken, daß sein Einkommen daraus sich zweifellos als ein solches aus Grundbesitz kennzeichnet. Allein im vorliegenden Falle ist in Wahrheit nicht ein Familienfideikommiß, sondern, wie die Klägerinnen mit Recht geltend machen, eine Familienstiftung begründet worden. Der wesentliche Unterschied zwischen der Familienstiftung und dem Familienfideikommiß besteht, worüber in der Rechtslehre des gemeinen Rechts mit verschwindenden Ausnahmen ebenfalls allgemeine Übereinstimmung herrscht,

f. Gerber, in den Jahrbüchern für Dogmatik a. a. D.; Beseler, a. a. D. S. 819; Förster-Eccius, a. a. D. S. 265, und die übrigen obengenannten Schriftsteller a. a. D.,

darin, daß die Familienstiftung den Charakter einer selbständigen Rechtspersönlichkeit trägt, wobei nur die Meinungen darüber auseinander gehen, ob das Vermögen, der Zweck, oder was sonst als personifiziert zu denken ist. Dieser Charakter der juristischen Persönlichkeit tritt bei der Familienstiftung namentlich darin hervor, daß sie eine organisierte Verwaltung hat, ohne die eine solche Persönlichkeit nicht bestehen kann.

E. J. Bekker, Pandekten Bd. 1 S. 210; Windscheid-Ripp, Pandekten (8. Aufl.) Bd. 1 S. 224.

In Hamburg hat sich Abweichendes nicht entwickelt. Auch dort entstand ohne weiteres ein selbständiges Rechtssubjekt, wenn in einem Testament oder sonst ein Kapital oder anderes Vermögen ausgesetzt wurde, von dem dauernd gewisse Personen die Zinsen oder Einkünfte genießen sollten, und für welches eine besondere, selbständige Verwaltung geschaffen wurde. Eine solche Stiftung trug und trägt im Falle der Begründung durch ein Testament in Hamburg herkömmlich den Namen „Testament“.

E. Niemeyer, a. a. D. S. 571; Ritter, Die Rechtssubjektivität des hamburger Testaments (1888) S. 34. 123.

Eine derartige, mit juristischer Persönlichkeit ausgestattete Familienstiftung ist hier vorhanden, da ohne Beschränkung auf bestimmte einzelne Individuen dauernd alle Nachkommen des Sohnes des Stifters zur Nutzung des Stiftungsvermögens berufen sind, und für die Verwaltung des Vermögens in Gestalt zweier Exekutoren ein besonderes Organ eingesetzt ist. Daß durch die Einführung des Bürgerlichen Gesetzbuchs an der Existenz dieser juristischen Person nichts geändert ist, ist selbstverständlich. Die für die Entscheidung maßgebende Frage ist die, wie bei einer solchen Familienstiftung das Verhältnis der nutzungsberechtigten Familienglieder zu dem Stiftungsvermögen aufzufassen ist, insbesondere ob dieses Verhältnis ein solches ist, daß man, wenn das Stiftungsvermögen aus Grundstücken besteht, annehmen kann, im Sinne des Reichsgesetzes über die Doppelbesteuerung rühre das aus der Stiftung und deren Grundbesitz den nutzungsberechtigten Familienmitgliedern zufließende Einkommen auch für sie aus Grundbesitz her. Diese Frage ist nicht glatt mit ja oder nein zu beantworten. Wenn man den oben festgestellten Grundsatz, daß derjenige ein Einkommen aus Grundbesitz nicht bezieht, der nur obligatorisch berechtigt ist, von dem Eigentümer eines Grundstücks die Entrichtung des Ertrages des Grundstücks ganz oder teilweise zu begehren, hier schematisch anwenden wollte, so würde die gestellte Frage ohne weiteres zu verneinen sein. Denn nach der gemeinen Meinung haben die nutzungsberechtigten Familienmitglieder kein dingliches Recht an dem Grundbesitz der Familienstiftung, sondern nur ein obligatorisches Forderungsrecht gegen die Stiftung. Es genügt in dieser Beziehung, indem im übrigen auf die oben angeführten Schriftsteller Bezug genommen wird, auf folgende Äußerungen von Gerber (Fahrbuch für Dogmatik Bd. 1 S. 57 und 71, Bd. 2 S. 358 und 363) zu verweisen: „Der Familienstiftung gehört das Vermögen, die Bedachten sind nur Gläubiger, denen ein fremdes Subjekt gewisse Leistungen zu machen hat. Alle diejenigen, welche stiftungsmäßig zum Genuße des Vermögens berufen werden, stehen mit der juristischen Person (der Stiftung) in einem obligatorischen Verhältnis. Ihr (der Familienmitglieder) Recht an dem gestifteten Vermögen ist nur ein persönliches Rentenrecht.“ In diesem Sinne hat sich auch bereits das Reichsgericht ausgesprochen (Entsch. in Zivilf. Bd. 5 S. 143). Allein es erscheint bedenklich, hiernach unterschiedslos



den obigen Satz auf die nutzungsberechtigten Familienglieder zur Anwendung zu bringen. Es wird allerdings anzuerkennen sein, daß die nutzungsberechtigten Familienglieder kein dingliches Nutzungsrecht am Grundbesitz der Stiftung haben; denn dieser ist ihnen in Ansehung der Nutzung nicht unmittelbar unterworfen; vielmehr steht zwischen ihnen und diesem Grundbesitz eben ein Mittler in Gestalt der juristischen Persönlichkeit der Stiftung. Indessen darf man sie deswegen doch nicht schlechtweg mit sonstigen, gewöhnlichen Forderungsberechtigten auf gleiche Stufe stellen; denn die Verwaltung erfolgt in ihrem Interesse, zu Nutz und Frommen der gegenwärtigen einzelnen Familienglieder. Ihr Recht hat zwar weniger zum Inhalt als ein dingliches Nutzungsrecht, aber ersichtlich mehr als ein sonstiges gewöhnliches persönliches Recht. Sie stehen in einem ganz anders gearteten engeren und intimeren Verhältnis zum Stiftungsvermögen als alle anderen Gläubiger der Stiftung. Wenn ihr Recht auch nicht geradezu eine Reallastberechtigung sein mag, so nähert es sich doch mindestens dem Wesen dieser Gattung von Rechten in erheblichem Maße. Wie man aber auch im einzelnen dieses besondere Verhältnis der Familienglieder zum Stiftungsvermögen rechtlich auffassen mag, die Tatsache, daß es besteht, läßt sich nicht leugnen. Sie hat sogar zu der Ansicht geführt, daß das Stiftungsvermögen materiell den Familienmitgliedern gehöre, indem ausgeführt ist (Gerber, Jahrbuch für Dogmatik Bd. 2 S. 364 und 365), nicht bloß diejenigen Güter ständen im Vermögen einer Person, die ihr kraft eines direkten Rechtstitels zuständen, sondern nicht minder diejenigen Werte, die unter der Scheinherrschaft eines fingierten Subjekts ihr durch Vermittlung von Obligationen gebührten; den Familiengliedern gehörten die Güter der Stiftung daher zwar nicht als unmittelbare Objekte ihres Rechts, sondern nur durch Vermittlung juristischer Zwischenverhältnisse; aber sie gehörten ihnen praktisch darum nicht minder vollständig.

Ob nun diese Erwägungen ausreichen, um in allen Fällen einer Familienstiftung anzunehmen, daß das aus deren Grundvermögen stammende, den nutzungsberechtigten Familiengliedern zufließende Einkommen auch für diese ein Einkommen aus Grundbesitz ist, mag zweifelhaft sein. Es kann indessen davon abgesehen werden, in eine Erörterung derjenigen Fälle, die in dieser Beziehung Zweifel

erwecken, sowie dieser Zweifel einzutreten, da der erkennende Senat sich jedenfalls davon überzeugt hält, daß in einem Falle der vorliegenden Art die zur Entscheidung stehende Frage auf Grund der obigen Erwägungen zu bejahen ist. Der Stifter hat selbst zum Hauptteil der Stiftung Grundstücke bestimmt und deren Nutzung den zum Genuß der Stiftung berufenen Familienmitgliedern zugewiesen. Wenn die Verwalter der Stiftung das außerdem ausgesetzte Kapital zur Verbesserung dieser Grundstücke verwandt haben, so haben sie damit ohne Zweifel nicht nur innerhalb des Rahmens ihrer Befugnisse, sondern auch in der von dem Stifter gewollten Richtung gehandelt, wonach die Anlage des Stiftungsvermögens in Grundbesitz die wesentliche Einkommensquelle für die nutzungsberechtigten Familienglieder bilden sollte. Berufen zur Nutzung ist nur die engste Familie, nämlich neben der Wittve des Stifters die Nachkommenschaft seines Sohnes. Unter diesen Umständen muß angenommen werden, daß es sich in den Grenzen des Begriffs des Einkommens aus Grundbesitz im Sinne des Reichsgesetzes über die Doppelbesteuerung hält, wenn das Einkommen der Klägerinnen aus dem Grundbesitz der großväterlichen Stiftung in Hamburg zur Steuer von dem Einkommen aus Grundbesitz herangezogen ist. Der erkennende Senat wird in dieser Auffassung durch die Erwägung bekräftigt, einerseits daß der Begriff des Einkommens, wie von Seiten der Revisionsbeklagten mit Recht hervorgehoben ist, seinem Wesen nach wirtschaftlicher Art ist, dem gegenüber formale, juristische Gesichtspunkte in den Hintergrund treten müssen, und daß andererseits der in dem Reichsgesetz gebrauchte Ausdruck des „Herrührens“ von Einkommen aus Grundbesitz kein fest geprägter ist (vgl. Entsch. des R.G.'s in Zivil. Bb. 50 S. 103), sondern einer gewissen Dehnbarkeit fähig ist.“