

9. Ist die in § 15 Abs. 1 des Reichs-Erbschaftsteuergesetzes vom 3. Juni 1906 bestimmte Steuerermäßigung auch dann anzuwenden, wenn es sich um die Besteuerung des Erwerbes handelt, der durch den Eintritt eines Fideikommissanfalls herbeigeführt wird?

VII. Zivilsenat. Urtr. v. 29. November 1910 i. S. bayrischer Fiskus (Bekl.) w. P.-Er. (Kl.). Rep. VII. 25/10.

I. Landgericht I München.

II. Oberlandesgericht baylbfst.

Aus den Gründen:

„Zur Entscheidung steht die vom Kläger bejahte, vom Beklagten verneinte Frage, ob die im Reichs-Erbschaftsteuergesetze vom 3. Juni 1906 unter „Befreiung“ in § 15 Abs. 1 aufgeführte Vorschrift:

„Soweit Grundstücke, die dauernd land- und forstwirtschaftlichen Zwecken zu dienen bestimmt sind, einschließlich der dazu gehörenden, denselben Zwecken dienenden Gebäude und des Zubehörs, den Gegenstand des Erwerbes bilden, wird ein Viertel des auf diesen Teil des Erwerbes entfallenden, nach den Vorschriften dieses Gesetzes berechneten Steuerbetrages nicht erhoben“ —

auch dann anzuwenden ist, wenn es sich um die Besteuerung des durch den Eintritt eines Fideikommissanfalls herbeigeführten Erwerbes handelt und zu dem Fideikommiss Grundstücke der vorbezeichneten Art gehören. Der Berufungsrichter hält die Vorschrift auch in einem solchen Falle für anwendbar. Die Struktur und die Entstehungsgeschichte des Gesetzes ergeben jedoch, daß die entgegengesetzte Auffassung dem Willen des Gesetzgebers entspricht.

Die Begründung des Berufungsurteils nimmt ihren Ausgang von der Erwägung, schon der Text der Vorschrift könne für den

unbefangenen Leser einen Zweifel darüber wohl nicht aufkommen lassen, daß die „Befreiung“ „auch solchen Grundstücken“ zu gute komme, die Bestandteile eines Fideikommisses sind. Diese Erwägung trifft nicht den Kernpunkt der zu entscheidenden Frage. Zwar sind auch solche Bestandteile eines Fideikommisses Grundstücke im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes; aber die Steuervergünstigung ist in § 15 nicht den Grundstücken als solchen gewährt, vielmehr soll sie nur eintreten, wenn landwirtschaftliche Grundstücke — um diesen abgekürzten Ausdruck zu gebrauchen — „den Gegenstand des Erwerbes bilden“. Die Frage ist daher dahin zu stellen, ob beim Anfall eines Fideikommisses, zu dem landwirtschaftliche Grundstücke gehören, diese Grundstücke den Gegenstand des Erwerbes im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes bilden. Diese Frage ist zu verneinen. Unter dem Erwerbe eines Grundstücks versteht der gewöhnliche und ebenso der juristische Sprachgebrauch regelmäßig den Erwerb des Eigentums an einem Grundstücke.

Die Gestaltung des Rechts des Fideikommissinhabers an dem Gegenstande des Fideikommisses hat sich in den verschiedenen Rechtsgebieten Deutschlands verschieden ausgebildet. Nach dem preuß. Allg. Landrechte z. B. steht das „nutzbare Eigentum“ dem Fideikommissinhaber, das „Obereigentum“ der ganzen Familie zu. Im bayrischen Landrechte, in dessen Bezirke das Fideikommiß des Klägers liegt, sind der Inhaber und die sämtlichen Anwärter als „Miteigentümer“ bezeichnet; der Inhaber soll alle Rechte und Verbindlichkeiten eines „Nutzungseigentümers“ haben (§§ 42 bis 44 der Beilage VII zu Titel V § 4 der bayr. Verfassungsurkunde vom 26. Mai 1818). Daß aber bei diesen im Anfange des vorigen Jahrhunderts gewählten Bezeichnungen nicht an Miteigentum nach Bruchteilen im Sinne des heutigen Rechts gedacht ist, ergibt sich klar daraus, daß nach den weiteren Bestimmungen des Gesetzes die Befugnisse einerseits des Fideikommissinhabers, anderseits der Anwärter derart geregelt sind, daß von einer Gleichartigkeit der Rechte beider keine Rede sein kann. Deshalb wird auch in der Literatur das Recht des bayrischen Fideikommissbesizers nicht als Eigentum, sondern als ein allerdings sehr weitgehendes Recht an fremder Sache angesehen (Dertmann, Bayr. Landesprivatrecht S. 448, 449). Diese Verschiedenartigkeit in der Ausbildung des Fideikommissrechts hat den Gesetzgeber veranlaßt,

durch das Reichs-Erbchaftssteuergesetz im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung aller Fideikommissanfälle diese Besteuerung selbständig und ohne Rücksicht auf die Verschiedenheiten des materiellen Rechts einheitlich zu regeln.

Für die hier zu entscheidende steuerliche Frage kommt es hiernach in erster Reihe auf den Inhalt des genannten Steuergesetzes an. Es bestimmt in § 3 Nr. 1, als ein den Gegenstand der Erbschaftsteuer bildender Erwerb von Todes wegen sei auch anzusehen, „was durch den Eintritt eines Lehens- oder Fideikommissfalls erworben wird“; als Erblasser „im Sinne des Steuergesetzes“ sei der zuletzt Berechtigte anzusehen (§ 5 Abs. 2). Hiermit ist eine Antwort auf die Frage noch nicht gegeben, was beim Fideikommissanfall als der zu besteuernde Gegenstand des Erwerbs anzusehen sei. Diese Frage ist erst in dem Abschnitte „Ermittelung des Wertes der Masse“ durch die §§ 16 bis 20 beantwortet, und zwar mit Rücksicht darauf, daß in rein vermögensrechtlicher Hinsicht die Rechte des Fideikommissinhabers dem praktischen Erfolge nach auf ein bloßes, wenn auch weitgehendes, Nutzungsrecht hinauslaufen, dahin, daß sich die Steuer nach den Nutzungen bemißt, die das Fideikommiß seinem Inhaber gewährt. Auch in den §§ 16 flg. ist, ebenso wie in den §§ 1 bis 3, der gewöhnliche Erwerb von Todes wegen geschieden von dem Erwerbe, der sich durch einen Fideikommissanfall vollzieht. Für die erstere Erwerbsart bestimmt § 16 Abs. 1, daß der Ermittlung des Betrages der Masse der Wert zur Zeit des Anfalls zugrunde gelegt wird; maßgebend soll also der Wert der Substanz der einzelnen zur Masse gehörigen Gegenstände sein. Für die auf bestimmte Zeit beschränkten Nutzungen und Leistungen soll nach § 17 die Summe der Jahreswerte unter Abrechnung der Zwischenzinsen maßgebend sein, bei immerwährenden Nutzungen das Fünfundzwanzigfache, bei Nutzungen von unbestimmter Dauer, soweit nicht die Vorschriften der §§ 18, 19 Anwendung finden, das Zwölfundeinhalbfache des einjährigen Betrages als Wert angenommen werden. Im Anschlusse hieran bestimmt § 18, der Wert von Leibrenten oder anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen, „einschließlich des in § 3 Nr. 1 bezeichneten Erwerbes“, solle nach dem Lebensalter der Person, mit deren Tode „das Bezugsrecht“ erlischt, berechnet werden, und zwar derart, daß als Wert bei einem Alter bis zu

25 Jahren das Zwanzigfache, bei einem höheren Alter, nach acht Abstufungen fallend, ein geringeres Vielfaches, bei einem Alter von mehr als 80 Jahren das Vierfache des Werts der einjährigen Nutzung angenommen wird. Hieraus ergibt sich deutlich, daß der Gesetzgeber, soweit es sich um die Verpflichtung zur Entrichtung von Erbschaftsteuer handelt, den bei dem Eintritte eines Fideikommissfalls stattfindenden Erwerb allgemein, also auch hinsichtlich der zum Fideikommiss gehörigen landwirtschaftlichen Grundstücke, nicht als den Erwerb von Sachen auffaßt, sondern als den Erwerb eines Rechts, nämlich des „Bezugsrechts“ auf „Nutzungen“, die auf die Lebenszeit einer Person beschränkt sind. Schon hieraus folgt, daß der den Erwerb von landwirtschaftlichen „Grundstücken“ betreffende Abs. 1 des § 15 bei Fideikommissanfällen nicht anwendbar ist.

Zu demselben Schlusse zwingt auch der Abs. 2 des § 16. Er bestimmt, daß „bei Grundstücken der im § 15 Abs. 1 bezeichneten Art“ der Ertragswert zugrunde gelegt wird und daß als Ertragswert das Fünfundzwanzigfache des Reinertrags gilt, den die Grundstücke nach ihrer bisherigen wirtschaftlichen Bestimmung bei ordnungsmäßiger Bewirtschaftung nachhaltig gewähren können. Wollte man annehmen, daß für die Besteuerung zu den „Grundstücken der im § 15 Abs. 1 bezeichneten Art“ auch Grundstücke zu rechnen seien, die zu einem auf einen neuen Inhaber übergehenden Fideikommiss gehören, so würde man zu dem unmöglich vom Gesetze beabsichtigten Schlusse gelangen, daß sich die Steuer sowohl nach dem fünfundzwanzigfachen Reinertrage der Grundstücke als auch daneben nach dem im höchsten Falle Zwanzigfachen der einjährigen Nutzung, je nach dem Alter des Erwerbers, bemesse.

Eine weitere Unterstützung findet die hier vertretene Ansicht darin, daß, was auch der Kläger und der Berufungsrichter nicht verkennen, Abs. 2 des § 15 auf die Fälle des fideikommissarischen Grundbesitzes nicht anzuwenden ist, obschon sich diese Vorschrift und die des Abs. 1, mit der die Vorschrift des Abs. 2 in grammatischem und logischem Zusammenhange steht, nach ihrem Wortlaute gleichmäßig darauf beziehen, daß „Grundstücke“ den Gegenstand des Erwerbes bilden. Daß der Abs. 2 auf gebundenen Grundbesitz nicht anwendbar ist und daß für diesen der erst durch die Reichstagskommission dem § 20 des Entwurfs (jetzt § 18) eingefügte Abs. 2 die

dem Abs. 2 des § 15 (§ 17 des Entwurfs) entsprechende Steuererleichterung gewährt, ist im Berichte der Reichstagskommission (S. 19) besonders hervorgehoben, übrigens auch, soweit ersichtlich, von keiner Seite bestritten. Ob der vom Kläger zu seinen Gunsten angezogene § 47 Abs. 2 des Gesetzes, der die Möglichkeit einer besonderen Stundung der Steuer eröffnet, „soweit der Erwerb aus Grundstücken besteht“, auch für den Fideikommissfall Bedeutung hat, kann hier dahingestellt bleiben. Sollte man diese ebenfalls erst durch die Reichstagskommission dem Gesetzentwurfe zugefügte Einzelbestimmung auch dahin verstehen, daß sie den fideikommissarisch gebundenen Grundbesitz mitumfaßt und daß es sich bei ihr nicht nur um eine Ungenauigkeit der Fassung handelt, so könnte das an dem obigen, aus den Grundlagen des Gesetzes hergeleiteten Ergebnisse für die Auslegung des § 15 Abs. 1 nichts ändern. Denn dieses Ergebnis wird auch durch die Entstehungsgeschichte des Gesetzes bestätigt.

Die Vorschrift des § 15 (§ 17 des Entwurfs) wird in der amtlichen Begründung (S. 29) nach zwei Richtungen hin, wie folgt, gerechtfertigt. 1. Die Steuerermäßigung für land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke verfolge den Zweck, die schwierige Lage, in der sich der Erwerber eines solchen Grundstücks zur Zeit des meist mit der Übernahme erheblicher Lasten verbundenen Anfalls regelmäßig befinden werde, für die Erben in etwas zu erleichtern. 2. Der Entwurf habe davon abgesehen, für die Wertermittlung ländlicher Grundstücke eine dem § 2049 BGB. entsprechende Vorschrift dahin zu geben, daß der Ertragswert maßgebend sein solle; es erscheine aber hart, wenn der Übernehmer des Guts, der vielleicht gar nicht daran denke, das Gut zu veräußern, den vollen Verkaufswert versteuern solle. Dieser zweite Grund ist freilich dadurch hinfällig geworden, daß dem § 18 des Entwurfs (§ 16 des Gesetzes) durch die Kommission des Reichstages der früher fehlende Abs. 2 zugefügt worden ist, inhalts dessen bei Grundstücken der in § 15 Abs. 1 des Gesetzes bezeichneten Art für die Ermittlung des Betrages der Masse der Ertragswert zugrunde zu legen ist. Der andere, heute noch bestehende Grund (unter 1) trifft aber regelmäßig nur auf die Übernahme freier Grundstücke, nicht bei der Rechtsnachfolge in ein Fideikommiss zu, da sich bei dieser finanzielle Schwierigkeiten für den Übernehmer nur ausnahmsweise ergeben werden. Auch die für fidei-

kommissarischen Grundbesitz nicht anwendbare Vorschrift des Abs. 2 des § 17 des Entwurfs (§ 15 des Gesetzes) bewegt sich inhaltlich der amtlichen Begründung (S. 29) „in der gleichen Richtung“ wie die Vorschrift des Abs. 1, nämlich dahin, einer unverhältnismäßigen Belastung des landwirtschaftlichen Grundbesitzes bei rascher Wiederholung der Vererbung innerhalb eines kurzen Zeitraums vorzubeugen. Diese Art der Entlastung ist bei den fideikommissarisch gebundenen Grundstücken nicht erforderlich; sie sind bei raschem Wechsel schon insofern begünstigt, als die Steuer nach Abs. 2 des § 18 nur nach dem gemäß der wirklichen Dauer der Nutzung zu berechnenden Betrage zu bestimmen und der erhobene Überschuss zu erstatten ist.

In gleichem Sinne wie in den vorstehenden Ausführungen legt mindestens einer der gesetzgebenden Faktoren, der Bundesrat, den § 15 Abs. 1 des Gesetzes aus. Das ergibt, worauf der Beklagte mit Recht hinweist, der im Jahre 1908 dem Reichstage vorgelegte, freilich nicht zur Verabschiedung gelangte Entwurf eines Gesetzes wegen Änderung des Erbschaftsteuergesetzes (Nr. 990 I. Session 1908/1909 der Druckfachen des Reichstags) und seine amtliche Begründung. In dem Entwurfe war vorgesehen, den § 15 Abs. 1 des Gesetzes zu streichen und zum Ersatz für die dadurch weggefallene Vergünstigung des Grundbesitzes in § 16 Abs. 2 an Stelle des Wortes „Fünfundzwanzigfache“ das Wort „Zwanzigfache“ zu setzen. Da der § 16 Abs. 2 auf fideikommissarischen Grundbesitz nicht anzuwenden ist, dieser vielmehr nach § 18 nach Maßgabe der Nutzungen zu versteuern ist, und zwar höchstens zum Zwanzigfachen der Jahresnutzung, so konnte der Ersatz der weggefallenen Vergünstigung diesem Grundbesitze nie zugute kommen. Der Grund dafür kann nur der sein, daß auch die Vergünstigung selbst für diesen Grundbesitz nicht hat bestimmt sein sollen. Demgemäß ist in der Begründung S. 13 ausgeführt, auch für die in Abs. 2 des § 15 des Gesetzes vorgesehenen Vergünstigungen liege ein rechtfertigender Grund in den Fällen des § 3 Nr. 1 nicht vor, da hier die Steuer nicht nach dem Werte der Substanz, sondern lediglich in einem Prozentsatze der jährlichen Nutzung erhoben werde. Diese Ausführung traf ebenso für die in § 15 Abs. 1 bezeichnete Vergünstigung zu, die zur völligen Streichung bestimmt war.

Ein begründeter Zweifel darüber, daß der rechtliche Standpunkt des Beklagten der zutreffende ist, kann hiernach nicht bestehen. Das Urteil des Landgerichts war deshalb wieder herzustellen.“