

99. Unterliegen Geldvermächtnisse, die im Testamente eines im Auslande verstorbenen Ausländers deutschen, innerhalb des Deutschen Reichs wohnhaften Vermächtnisnehmern zugewendet sind, der Reichserbschaftsteuer?

Erbschaftsteuergesetz vom 3. Juni 1906 §§ 6, 9, 28 flg.

BGB. §§ 1939, 2147 flg., 2174, 2176.

VII Zivilsenat. Ur. v. 7. März 1911 i. S. des Testamentsvollstreckers D. (Rl.) w. Hamburgischer Staat (Vell.). Rep. VII. 377/10.

- I. Landgericht Hamburg.
 II. Oberlandesgericht daselbst.

Der amerikanische Staatsangehörige B. war 1907 in seinem Wohnsitz New-York verstorben. Er hinterließ in New-York Vermögenswerte von 208802,23 *M.*, im Deutschen Reiche solche von 269886,50 *M.* In seinem 1905 in Hamburg errichteten Testamente hatte er verschiedene Vermächtnisse zu Gunsten von Hamburgern ausgesetzt. Mit der Klage forderte der Kläger den Betrag von 4548 *M.* zurück, der für jene Vermächtnisse an Reichserbschaftsteuer angelegt und eingezogen worden war. Er machte u. a. geltend, daß den Vermächtnisnehmern ein im Inlande befindliches Vermögen des ausländischen Erblassers im Sinne des § 6 Abs. 2 ErbSchStGef. nicht angefallen sei, sie vielmehr lediglich Geldforderungen an einen ausländischen Nachlaß gehabt hätten.

Beide Vorinstanzen wiesen die Klage ab. Die Revision blieb ohne Erfolg.

Aus den Gründen:

„Die Revision hält das Bedenken aufrecht, daß durch die in Betracht kommenden Vermächtnisse von Geldsummen lediglich Forderungsrechte an den Nachlaß des ausländischen Erblassers begründet seien, und daß es deshalb an der Voraussetzung des § 6 Abs. 2 ErbSchStGef. fehle, daß den Erwerbem ein im Inlande befindliches Vermögen angefallen sei. Es ist zuzugeben, daß der Wortlaut des § 6 Abs. 2 Satz 1:

„Das im Inlande befindliche Vermögen eines ausländischen Erblassers, welcher zu dem nach Abs. 1 maßgebenden Zeitpunkte weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt in einem Bundesstaate hatte, unterliegt der Steuer, wenn es einem Erwerbem anfällt, der zur Zeit des Anfalls im Inlande seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.“

bei Vermächtnissen und namentlich bei Geldvermächtnissen für Zweifel Raum läßt.

Solche möglichen Zweifel sollten durch den im Herbst 1908 dem Reichstage vorgelegten Entwurf eines Gesetzes wegen Änderung des Erbschaftsteuergesetzes behoben werden, indem unter VI die Einstellung des folgenden § 9a hinter § 9 vorgeschlagen wurde:

„Ein Erwerb von Geld oder andern vertretbaren Sachen, der auf einem von einem ausländischen Erblasser (§ 6) angeordneten Vermächtnis oder einer von ihm durch Verfügung von Todes wegen angeordneten Auflage beruht, unterliegt der Erbschaftsteuer, wenn das beschwerte Vermögen sich im Inlande befindet, soweit jedoch der Fall des § 6 Abs. 1 nicht vorliegt, nur dann, wenn der Erwerber der Zuwendung im Inlande seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Befindet sich das beschwerte Vermögen teils im Inlande, teils im Auslande, so ist der Erwerb nach dem Verhältnisse des inländischen Vermögens zum Gesamtnachlasse zur Steuer heranzuziehen“.

Dieser Entwurf ist nicht Gesetz geworden.

Es fragt sich aber, ob schon für das geltende Erbschaftsteuergesetz zu einer dem vorgeschlagenen § 9a entsprechenden Deutung zu gelangen ist. Zu einer uneingeschränkten Beantwortung der Frage bietet der vorliegende Rechtsfall keinen Anlaß. Hier sind drei Viertel des teils im Inlande, teils im Auslande befindlichen Nachlasses mit zahlreichen Vermächtnissen zu Gunsten von Personen beschwert, die teils im Inlande, teils im Auslande wohnen, und im übrigen ist der Nachlaß einer Reihe von Personen als Erben zugewendet, die mit einer Ausnahme im Inlande wohnen. Zum Testamentsvollstrecker ist ein Inländer bestellt. Im Rahmen eines solchen Tatbestandes und wesensähnlicher Fälle darf man die vorbezeichnete Frage bejahen, wenn man, wie es nicht nur zulässig, sondern auch geboten erscheint, als Ziel der Auslegung die Erforschung des wirklichen Willens des Gesetzgebers im Auge behält.

Der § 6 Abs. 2 läßt die Steuerpflicht in bezug auf das dort angegebene Vermögen entstehen, wenn es einem inländischen Erwerber anfällt. Als leitender Gedanke für die Vorschrift ist erkennbar, daß es angezeigt erscheint, Nachlaßvermögen, das sich im Inlande befindet und im Inlande verbleibt, zur Versteuerung heranzuziehen. Der Anfall von Vermächtnissen tritt in der Regel mit dem Erbfall ein (§ 2176 BGB.) und ruft einen persönlichen Anspruch des Bedachten gegen den Beschwerten auf Leistung des vermachten Gegenstandes hervor (§§ 1939, 2147 flg., 2174 BGB.). Dieser Anspruch, nach dessen Wert die Bereicherung des Vermächtnisnehmers und die entsprechende Erbschaftsteuer zu berechnen ist (§§ 28 flg. ErbschStGes.),

dient indes immerhin nur dazu, den Erwerb des vermachten Gegenstandes zu vermitteln und zu verwirklichen. Wenn also im Testamente eines Ausländers einem Inländer ein individueller, zum Nachlasse gehöriger und im Inlande befindlicher Wertgegenstand vermacht ist, so wird die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 2 auf diesen Vermächtniserwerb nach dem erkennbaren Sinne der Vorschrift keinem wesentlichen Bedenken unterliegen. Darüber hat auch bei Abfassung des Ergänzungsparagraphen 9a ein Zweifel nicht obgewaltet.

Eine Schwierigkeit für die steuerliche Behandlung ergibt sich dagegen, wenn vertretbare Sachen und insbesondere Geldsummen den Gegenstand des Vermächtnisses bilden, da der Erbe oder Testamentsvollstrecker es tatsächlich in der Hand hat, diese Vermächtnisse aus den Mitteln der im Auslande befindlichen Nachlassbestandteile zu entrichten. Mit diesem Verfahren ist jedoch nicht als beachtlich zu rechnen. Ist der Nachlaß im ganzen oder, wie im vorliegenden Falle, zu einer erheblichen Quote mit Geldvermächtnissen belastet, so läßt sich das beschwerte Vermögen als eine Werteinheit denken, die durch die Vermächtnisse im Werte vermindert wird. Befindet sich diese Werteinheit teils im Inlande, teils im Auslande, so erscheint es am angemessensten und natürlichsten, daß die durch die Vermächtnisse bedingte Wertverminderung die Inland- und die Auslandmasse nach Verhältnis ihrer Höhe trifft. Es kann nicht von durchgreifendem Belang sein, durch Veräußerung welcher Sachindividuen die Mittel zur Auszahlung der Geldvermächtnisse gewonnen werden, sondern es muß entscheidend sein, daß das teils im Inlande, teils im Auslande ruhende Vermögen als solches, als Wertträger, die Mittel dazu bietet, und hieraus muß die Verteilung der Last der Vermächtnisse auf die Inland- und die Auslandmasse nach Verhältnis der Höhe dieser Massen gefolgert werden. Demgemäß verfährt der Erbe oder Testamentsvollstrecker, der nach diesem Verhältnisse die auf der Gesamtmasse ruhenden Vermächtnisse aus den beiden Bestandteilen des Nachlasses zur Auszahlung und Verrechnung bringt, grundsätzlich richtig und wird, wo es auf diesen Punkt ankommt, hierdurch am ehesten und sichersten Ausstellungen gegen das Verfahren bei Verwendung der Teilmassen vermeiden. Häufig kann freilich die Rücksicht auf Vereinfachung des Geldverkehrs dahin führen, die Vermächtnisse an Inländer in erster Reihe aus der Inlandmasse und die an Ausländer in erster Reihe aus

der Auslandmasse zu begleichen. Auffallend und seltsam wäre dagegen das angeblich vom Kläger gewählte Verfahren, die für Inländer angeordneten Geldvermächtnisse gerade und ausschließlich aus den Mitteln des im Auslande befindlichen Teiles des Nachlasses zu bezahlen. Dieses Verfahren ließe sich kaum anders als aus dem Bestreben erklären, eine Besteuerung inländischen Nachlassvermögens zu vermeiden, während doch innere wie Zweckmäßigkeitsgründe auf eine Mitverwendung der Inlandmasse zur Befriedigung der inländischen Vermächtnisnehmer hinwiesen. Daß die Steuerberechnung einem solchen innerlich unbegründeten Verfahren zu folgen habe, kann nicht im Willen des Gesetzgebers gelegen haben.

Hierfür ist auch aus der vom Berufsrichter mit Recht angezogenen Vorschrift des § 9 Abs. 2 ErbschStGef. ein Beweis zu entnehmen. Da hiernach der inländische Erbe die sowohl auf der Inlandmasse, als auch auf der Auslandmasse des Nachlasses haftenden Schulden, zu denen auch die den Nachlaß oder eine Nachlaßquote belastenden Geldvermächtnisse gehören, nach dem Verhältnisse der Inlandmasse zur Gesamtmasse bei der Besteuerung seines Erwerbs abziehen darf, ist sinngemäß zu folgern, daß der Gesetzgeber mit einer anteilmäßigen Verwendung der Inlandmasse des Nachlasses zur Bezahlung solcher Geldvermächtnisse gerechnet hat und daß also auch bei der Behandlung der Steuerpflicht der inländischen Vermächtnisnehmer ein abweichendes Verfahren und insbesondere eine ausschließliche Verrechnung ihrer Geldvermächtnisse auf die Auslandmasse des Nachlasses mit dem erkennbaren Willen des Gesetzgebers im Widerspruch steht.

In Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte ist im vorliegenden Falle steuerrechtlich anzunehmen, daß die inländischen Erben und der inländische Testamentsvollstrecker die zu Gunsten von Hamburgern angeordneten Geldvermächtnisse nicht, wie die Klage anstrebt, ausschließlich auf die Auslandmasse des Nachlasses verrechnen dürfen, sondern daß der Erwerb der bezeichneten Vermächtnisnehmer nach Verhältnis der Inlandmasse zur Gesamtmasse des Nachlasses als aus inländischem Vermögen herrührend zu gelten hat.

In diesem Punkte ist sonach der Vorinstanz beizustimmen und dem Angriffe der Revision der Erfolg zu versagen.“ . . .