

34. Reichs-Erbchaftssteuer. Ist bei einem ausländischen Erblasser für die Bemessung des Steuerfußes nur der Wert des von Todes wegen erworbenen Vermögens, das sich im Inlande befindet, in Rechnung zu ziehen, oder der Gesamtwert des erworbenen Vermögens einschließlich der Vermögensteile, die sich im Auslande befinden?

Erbchaftssteuergesetz vom 3. Juni 1906 (RGBl. S. 654) §§ 6 Abs. 1, 10 Absf. 1 u. 2, 28, 29 Absf. 1.

VII. Zivilsenat. Urt. v. 19. Dezember 1911 i. S. bayerischer Fiskus (Bell.) w. W.-Kr. (Kl.). Rep. VII 279/11.

I. Landgericht I München.

II. Oberlandesgericht baselbst.

Am 3. September 1908 starb in München, seinem letzten Wohnsitz, der Rentner Kr., Staatsangehöriger des Schweizer Kantons Thurgau. Seine alleinige Erbin war seine Schwester, die Klägerin. Der Reinwert des gesamten Nachlasses betrug 278704,19 M., der des in Deutschland befindlichen Vermögens des Erblassers 66424,22 M. Der Betrag des „steuerpflichtigen Erwerbes“ wurde durch Erbchaftssteuerbescheid in Höhe der zuletzt genannten Summe, der Steuerfuß

nach § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 des Reichs-Erbchaftsteuergesetzes vom 3. Juni 1906 auf 4 v. H. und der nach § 10 Abs. 2 zu erhebende Staffeltariffatz (für Erwerb zwischen 50 000 *M* und 75 000 *M*) auf das $1\frac{3}{10}$ fache des Normalatzes festgestellt. Hiernach und unter Berücksichtigung der für das im Inlande belegene Nachlaßgrundstück im Werte von 3458 *M* nach § 15 Abs. 1 des Gesetzes geltenden Ermäßigung wurde die Gesamtabgabe auf 3405 *M* berechnet und entrichtet.

Später erließ jedoch die Steuerbehörde einen berichtigten Steuerbescheid dahin, daß der im Inlande befindliche Reinnachlaß nur 66 218,02 *M* betrage, daß aber für die Anwendung des Staffeltariffs der Gesamtwert des ganzen Nachlasses, der zwischen 200 000 *M* und 300 000 *M* falle, maßgebend sei, so daß das $1\frac{7}{10}$ fache des Normalatzes, also 4444 *M*, als Steuer zu entrichten seien. Die hiernach mehr geforderten 1039 *M* wurden von der Klägerin entrichtet. Mit der Klage verlangte sie deren Rückzahlung nebst Zinsen.

Der Beklagte beantragte die Abweisung der Klage, wurde jedoch durch das Landgericht entsprechend dem Klageantrage verurteilt. Seine Berufung wurde zurückgewiesen. Auch die Revision wurde zurückgewiesen aus folgenden

Gründen:

Den Gegenstand der vom Beklagten beanspruchten Erbchaftsteuer bildet im vorliegenden Falle der Erwerb von Todes wegen aus dem Nachlasse eines ausländischen Erblassers, der zur Zeit seines Todes seinen Wohnsitz in einem deutschen Bundesstaate hatte. Daß in einem solchen Falle der Erwerb von Todes wegen insoweit, als sich der Nachlaß im Inlande befindet, der Steuer unterliegt ohne Rücksicht darauf, ob der Erwerber Inländer oder, wie im Streitfalle, Ausländer ist, wird von der Klägerin nicht bestritten und ist nach § 6 Abs. 1 ErbSchStGes. nicht zu bezweifeln.

Die Parteien streiten aber über die Höhe der geschuldeten Abgabe, nämlich darüber, ob bei der Bemessung des Staffeltbetrages nach Abs. 2 des § 10 nur der Wert des erworbenen Vermögens, das sich im Inlande befindet, oder ob der Gesamtwert des Vermögens einschließlich des im Auslande befindlichen Teiles in Rechnung zu ziehen ist. Für diesen Streit, der hiernach die räumlichen Grenzen der Herrschaft jener Einzelvorschrift zum Gegenstande hat, sind in

erster Reihe die unter einem besonderen Abschnitte (§§ 5 bis 9) zusammengefaßten allgemeinen Grundsätze über die räumliche Herrschaft des Erbschaftssteuergesetzes maßgebend. Diese Grundsätze beherrschen und durchdringen ihrer Natur nach alle übrigen Vorschriften des Gesetzes, soweit dieses selbst nicht etwa weiterhin besondere Ausnahmen feststellt.

Nun bestimmt § 6 Abs. 1 ganz allgemein, daß von dem Vermögen eines ausländischen Erblassers die Steuer nur insoweit erhoben werden darf, als sich das Vermögen im Inlande befindet. Es ist also jede, sei es unmittelbare, sei es mittelbare Heranziehung des im Auslande befindlichen Vermögens des ausländischen Erblassers zur Steuer ausgeschlossen, so daß der Steuerfall nach allen Richtungen so zu behandeln ist, als ob das im Auslande befindliche Vermögen nicht zum Nachlasse gehöre. Einer solchen Behandlung würde es aber widersprechen und eine mittelbare Besteuerung des im Auslande befindlichen Vermögens darstellen, wenn der Absatz 2 des § 10, wonach eine bestimmte Höhe des Wertes des erbchaftlichen Erwerbes für die angeordnete Staffelung der Steuer maßgebend sein soll, dahin zu verstehen wäre, daß in den Wert dieses Erwerbes, von dem die Steuer als ein Bruchteil berechnet wird, auch der Wert des im Auslande befindlichen Teiles des Nachlasses einzurechnen wäre.

Deutlicher würde dies Ergebnis, wonach der Grundsatz des § 6 Abs. 1 nicht nur für die Bemessung der Steuerquelle, nämlich der steuerpflichtigen Vermögensmasse, sondern auch für die Anwendung des Steuersatzes entscheidend sein soll, im Gesetze zum Ausdruck gebracht worden sein, wenn in Abs. 2 an Stelle der Worte „des Erwerbes“ der Wert des steuerpflichtigen Erwerbes als maßgebend hingestellt wäre. Es bedurfte dessen aber nicht notwendig, da sich dieser Sinn, auch abgesehen von der Vorschrift des § 6 Abs. 1, schon aus dem engen Zusammenhange des Abs. 2 mit der Vorschrift des Abs. 1 ergab, nach der unzweifelhaft die Steuer als ein prozentualer Bruchteil nur des steuerpflichtigen Erwerbes zu berechnen ist, also unter Ausschluß des im Auslande befindlichen Vermögens des Erblassers. Daß für die Berechnung der Steuer nach Abs. 2 vom Gesetze eine andere Grundlage gegeben sein sollte als für die Berechnung nach Abs. 1, kann nicht angenommen werden. Der

Abf. 2 setzt nicht einen bestimmten besondern Abgabebetrag, im Gegensatz zu der aus Abf. 1 sich ergebenden Abgabe, fest, ordnet vielmehr an, daß derselbe Besteuerungsgegenstand, der nach Abf. 1 je nach dem Verhältnis des Erben zum Erblasser mit 4, 6, 8 oder 10 v. H. beim Vorhandensein einer Masse im Werte von mehr als 20000 *M* zu versteuern ist, bei einem Werte der Masse von 20000 *M* bis 30000 *M* von vornherein mit $4\frac{4}{10}$, $6\frac{6}{10}$, $8\frac{8}{10}$ oder 11 v. H. versteuert werden soll. Es erscheint daher nicht angängig, bei der Anwendung des Abf. 1 als Gegenstand der Steuer nur die nach § 6 Abf. 1 steuerpflichtige Masse anzusehen, bei Anwendung des Abf. 2 aber eine andere Vermögensmasse, nämlich den gesamten erbchaftlichen Erwerb einschließlich der Vermögensteile, die nach § 6 Abf. 1 der Besteuerung entzogen sein sollten.

Auch die sonstigen Vorschriften des Gesetzes geben zu einer andern Auffassung von der Tragweite des § 6 Abf. 1 keinen Anlaß. Ob und inwieweit der nach § 11 von der Steuer befreite erbchaftliche Erwerb bei Bemessung der in § 10 Abf. 2 bestimmten Staffelung in Rechnung zu ziehen ist, kann hier unerörtert bleiben, da es sich bei jenen Befreiungen nicht wie hier um die Begrenzung der räumlichen Herrschaft des Gesetzes handelt. Nach § 28 wird zwar die Steuer nach dem „ganzen“ Erwerbe des einzelnen Beteiligten berechnet; damit hat aber nur ausgedrückt werden sollen, daß für die Steuerberechnung der gesamte Erwerb einheitlich zusammengefaßt wird, mag er auch aus verschiedenen Rechtsgründen (Testament, Erbvertrag, Vermächtnis) herrühren. Eine Beseitigung des leitenden Grundsatzes des § 6 Abf. 1 für die Berechnung der Steuer war dabei nicht beabsichtigt. Würde der „ganze Erwerb“ des § 28 Abf. 1 für die „Berechnung der Erbschaftssteuer“ — so lautet die Überschrift über §§ 28 bis 30 — allgemein auch das ausländische Vermögen des ausländischen Erblassers umfassen, so müßte dieses letztere auch für die Berechnung der Prozentsteuer nach Abf. 1 des § 10 ebenso wie das im Inlande befindliche Vermögen die Grundlage bilden. Das wird aber von keiner Seite behauptet und kann auch nicht behauptet werden, weil damit der Grundsatz des § 6 Abf. 1 völlig außer Wirksamkeit gesetzt wäre. Dasselbe gilt auch von der Vorschrift des § 29 Abf. 1, wonach die Erbschaftssteuer von dem Betrage berechnet wird, um den der Erwerber durch den Anfall

„bereichert“ worden ist. Beschränkt man hier den Begriff der Bereicherung im Sinne des § 29 nicht auf das im Inlande befindliche Vermögen des ausländischen Erblassers, so läge kein Grund vor, den Wert des im Auslande befindlichen Nachlasses nur nach Abs. 2, nicht auch nach Abs. 1 des § 10 der Berechnung der Steuer zugrunde zu legen.

Daß wenigstens einer der gesetzgebenden Faktoren, nämlich der Bundesrat, bald nach der Erlassung des Erbschaftssteuergesetzes die vorstehend vertretene Auffassung von der Tragweite des § 10 Abs. 2 als dem Gesetze entsprechend erachtet hat, ergeben die dem Reichstage vorgelegten, aber nicht zur Verabschiedung gelangten beiden Entwürfe eines Gesetzes wegen Änderung des Erbschaftssteuergesetzes vom 3. November 1908 und 14. Juni 1909 (Nr. 999 und 1455 der Drucksachen des Reichstags 1907/09). Dort war vorgeschlagen, in Abs. 2 des § 10 die Worte „des Erwerbes“ zu ersetzen durch die Worte „des steuerpflichtigen Erwerbes“; aus der den Entwürfen beigefügten Begründung geht aber klar hervor, daß hierdurch nicht eine sachliche Änderung herbeigeführt werden sollte, daß vielmehr, wie bisher, zur Bestimmung der Steuerstaffel der Nachlaß nur unter Ausschluß der nach den §§ 5 bis 7 ErbSchStGef. steuerfreien Teile berücksichtigt werden sollte. Zwar liege, so wird dort ausgeführt, der Steigerung der Steuerfüße nach der Höhe des Wertes des Erwerbes der Gedanke einer Berücksichtigung des Maßes der Leistungsfähigkeit zugrunde, doch könne hierbei das Absehen immer nur auf das Vermögen gerichtet sein, das zur Leistung herangezogen werden solle und nach den für das internationale Recht angenommenen Besteuerungsgrundsätzen allein herangezogen werden könne. Diesen Ausführungen entsprechend hat auch der Reichskanzler, im Gegensatze zum preussischen Finanzministerium, früher den Standpunkt vertreten, daß die der Erbschaftssteuer nicht unterliegenden Nachlaßbestandteile dem maßgebenden Erwerbe nicht zuzurechnen seien. Erst in dem Erlasse des Reichsschatzamts vom 9. Februar 1910, II, 530, ist der strengere Standpunkt des preussischen Finanzministeriums als nunmehr für die Verwaltung maßgebend anerkannt worden. Mit Rücksicht auf die durchschlagende Bedeutung des § 6 Abs. 1 muß aber der früheren Auffassung als dem Gesetze mehr entsprechend der Vorzug gegeben werden. Dabei ist die abweichende Meinung der Literatur berück-

sichtigt worden, die überwiegend den Standpunkt des preuß. Finanzministeriums teilt, jedoch bei der Begründung nicht genügend dem Grundsatz des § 6 Abs. 1 Rechnung trägt.“ . . .