

80. Inwieweit ist § 6 RErbfStG. durch den Erlaß des Reichskanzlers vom 2. November 1907 abgeändert?

VII. Zivilsenat. Urt. v. 1. Mai 1914 i. S. v. S. (Rl.) w. preuß. Fiskus (Bekl.). Rep. VII. 45/14.

I. Landgericht I Berlin.

II. Kammergericht daselbst.

Im November 1908 verstarb auf Wellenhof b. Reval, ihrem letzten Wohnsitz, die verwitwete Baronin U., eine Russin, mit Hinterlassung eines Testaments vom Jahre 1899, in welchem sie den Kläger, ihren Bruder, zum Alleinerben ernannt und ihrem Neffen Heinz v. S. von ihrem außerhalb Rußlands befindlichen Vermögen

50000 *M* vermacht hatte. Daß außerhalb Rußlands befindliche Vermögen der Erblasserin betrug 229810,55 *M*, wovon auf Deutschland 120169,65 *M* entfielen. Wegen der Frage, ob das in Deutschland befindliche Vermögen zur deutschen Erbschaftsteuer heranzuziehen sei, entstand unter den Parteien Streit. Das Landgericht verneinte die Steuerpflicht vollständig, das Kammergericht verneinte sie bezüglich des Vermächtnisses, bejahte sie aber hinsichtlich des Erbteils des Klägers. Beide Teile legten Revision ein. Der Revision des Fiskus wurde stattgegeben. Die des Klägers blieb ohne Erfolg.

Gründe:

„A. Revision des Klägers.

Der Berufungsrichter nimmt an, daß der Kläger in Ansehung seines eigenen Erwerbes weder Steuerfreiheit überhaupt, noch Anrechnung der in Rußland gezahlten Steuer beanspruchen könne. Die Revision rügt ohne nähere Begründung Verletzung des § 6 *RErbschStG*. Der Annahme des Berufungsrichters ist jedoch beizutreten. Käme § 6 Abs. 1 in der Fassung des Gesetzes zur Anwendung, so würde die Steuerpflicht des Klägers allerdings zu verneinen sein, da von den beiden Voraussetzungen dieses Absatzes nur die eine gegeben ist, daß sich nämlich Vermögen der Erblasserin im Inlande befindet, aber nicht auch die andere, daß die Erblasserin ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inlande hatte. Mit Recht wird aber vom Berufungsrichter ausgeführt, daß § 6 Abs. 1 in Beziehung auf russische Erblasser durch den Erlaß des Reichskanzlers vom 2. November 1907 abgeändert worden ist. Danach soll das im Inlande befindliche bewegliche Vermögen eines russischen Staatsangehörigen ohne Rücksicht darauf, ob der Erblasser seinen Wohnsitz oder Aufenthalt in einem Bundesstaate hatte, uneingeschränkt zur Erbschaftsteuer herangezogen werden. Ist dieser, mit Zustimmung des Bundesrats ergangene Erlaß gültig, so unterliegt die Steuerpflicht des Klägers keinem Bedenken. Die Gültigkeit des Erlasses ergibt sich aber aus § 6 Abs. 4, denn danach kann der Reichskanzler unter Zustimmung des Bundesrats zum Zwecke der Ausgleichung oder der Vermeidung einer Doppelbesteuerung Abweichungen von den Vorschriften des Abs. 1 anordnen. Um eine solche Abweichung von der Vorschrift des Abs. 1 handelt es sich, wenn in jenem Erlasse bestimmt wird, daß es bei russischen Erblassern auf inländischen Wohnsitz oder Aufenthalt nicht

ankommen, vielmehr schon das Vorhandensein von Vermögen im Inlande zur Erhebung der Erbschaftssteuer genügen soll.

Die Ansicht des Klägers, daß § 6 Abs. 4 dem Reichskanzler nur die Befugnis gebe, in bezug auf die letzte Voraussetzung des Abs. 1 („insoweit sich das Vermögen im Inlande befindet“), nicht auch in bezug auf die erste (Wohnsitz oder Aufenthalt des Erblassers im Inland) Abweichungen anzuordnen, entbehrt jeder Begründung, denn der Abs. 4 spricht ganz allgemein von Abweichungen, und es ist demnach nicht zulässig, je nach dem Gegenstande der Abweichung Unterschiede zu machen. Übrigens mag darauf hingewiesen werden, daß das preuß. Erbschaftssteuergesetz vom 24. Mai 1891 in § 11 Nr. 2 die ausdrückliche Bestimmung enthielt, der Finanzminister könne zum Zwecke der Ausgleichung und tünlichster Vermeidung von Doppelbesteuerungen anordnen, daß die Erhebung der Erbschaftssteuer unabhängig vom Wohnsitz und von der Staatsangehörigkeit des Erblassers zu erfolgen habe, falls sich das Vermögen im Inlande befinde. Es ist nicht einzusehen, weshalb eine Abweichung, die nach preussischem Rechte zulässig war, nicht auch nach dem Reichsrechte zulässig sein sollte.

Einen Abzug der im Auslande gezahlten Steuer sieht § 6 Abs. 1 nicht vor. Zum Überflus ist im Erlasse vom 2. November 1907 noch besonders hervorgehoben, daß das Vermögen des russischen Erblassers „uneingeschränkt“ zur Erbschaftssteuer herangezogen werden soll.

Die Revision des Klägers ist hiernach unbegründet.

B. Revision des Beklagten.

Sinnsächlich des Vermächtnisses für Heinz v. S. hält der Berufungsrichter den § 6 Abs. 2 des Gesetzes für anwendbar. Er stellt deshalb fest, daß der auf Deutschland entfallende Betrag von 26 145,37 M. weil von ihm schon die höhere russische Steuer gezahlt worden sei, der deutschen Erbschaftssteuer nicht unterliege. Dieser Standpunkt wird von der Revision mit Grund angefochten.

Der Zusammenhang zwischen den beiden ersten Absätzen des § 6 läßt klar erkennen, daß Abs. 2 nur zur Anwendung kommen soll, wenn wegen mangelnden inländischen Wohnsitzes oder Aufenthalts des Erblassers eine Besteuerung nach Abs. 1 nicht erfolgen kann. Nur für diesen Fall ist in Abs. 2 bestimmt, daß dann der Wohnsitz

oder Aufenthalt des Erwerbers maßgebend sein und daß der steuerpflichtige Erwerber dann auch das Recht haben soll, die im Auslande gezahlte Steuer in Abzug zu bringen. Hieraus folgt, daß, nachdem durch den Erlaß vom 2. November 1907 für Abs. 1 das Erfordernis des inländischen Wohnsitzes oder Aufenthalts des Erblassers bei russischen Erbschaften in Wegfall gebracht worden ist, im Verhältnis zu Rußland und zu russischen Erblassern der Abs. 2 überhaupt jede praktische Bedeutung verloren hat. Die Besteuerung erfolgt jetzt auf Grund des nach dieser Richtung hin abgeänderten Abs. 1 auch dann, wenn der Erblasser keinen Wohnsitz oder Aufenthalt im Inlande hatte, und der Wohnsitz oder Aufenthalt des Erwerbers kommt gar nicht in Betracht. Wichtig ist, daß in Abs. 4 der Reichskanzler nur ermächtigt worden ist, Abweichungen von Abs. 1 anzuordnen. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, daß von einer solchen Anordnung jede andere Vorschrift des Erbschaftsteuergesetzes völlig unberührt bleiben müßte. Da die Anwendbarkeit des Abs. 2 voraussetzt, daß Abs. 1 nicht zur Anwendung kommt, so muß, wenn das Anwendungsgebiet des Abs. 1 erweitert wird, das des Abs. 2 notwendigerweise zugleich eine Einschränkung erleiden.

Der Berufungsrichter meint, die Ermächtigung, den Abs. 1 zu ändern, enthalte nicht auch die Ermächtigung zur Abänderung des Abs. 2, weil beide Bestimmungen voneinander unabhängig seien und selbständig nebeneinander bestehen könnten. Diese Erwägung ist nach dem bereits Gesagten unzutreffend und steht im Widerspruche mit der eigenen Ausführung des Berufungsrichters, die in Abs. 2 vorgesehene Ausnahme von der Steuerfreiheit beruhe auf der Voraussetzung, daß die in Abs. 1 bestimmte Ausnahme nicht vorliege.

Fehl geht weiter, was der Berufungsrichter über die Ausübung des Vergeltungsrechts und über die Doppelbesteuerung sagt. Der Zweck der Anordnung vom 2. November 1907 ist der, zu verhindern, daß der Nachlaß russischer Erblasser in Deutschland in Ansehung der Erbschaftsteuer günstiger behandelt wird, als der Nachlaß deutscher Erblasser in Rußland. Wenn nun auch zuzugeben ist, daß durch die Anordnung im einzelnen Falle auch ein Inländer benachteiligt werden kann, so kann daraus doch kein Grund gegen ihre Zulässigkeit hergeleitet werden. In der Regel wird der Nachlaß eines Russen nicht einem Deutschen, sondern wieder einem Russen anfallen. Was

Sobald die Doppelbesteuerung anbelangt, so kann selbstverständlich gegen eine zum Zwecke der Ausgleichung getroffene Anordnung nicht eingewendet werden, daß sie zu einer Doppelbesteuerung führen würde. Das Gesetz steht keineswegs auf dem Standpunkte, daß eine Doppelbesteuerung unter allen Umständen unzulässig sei.

Das Verfahren des Berufungsrichters läuft hiernach darauf hinaus, daß die Anwendung des § 6 Abs. 1 in der Fassung des Erlasses vom 2. November 1907 unterblieben ist, obwohl seine Voraussetzungen gegeben waren, und daß § 6 Abs. 2 Anwendung gefunden hat, obgleich seine Voraussetzungen nicht vorlagen. Vgl. auch Kloß in Stengleins Nebengef., 4. Aufl. Bd. II S. 774 Anm. 6. " . . .