

84. Wird in den Fällen des §. 25 des Erbschaftsstempelgesetzes vom 30. Mai 1873 durch die erfolgte Zahlung des Substanzstempels auch der Stempel von den Nutzungswerten gedeckt?

IV. Civilsenat. Ur. v. 12. Juli 1883 i. S. Fiskus (Bekl.) w. v. St.  
(Rl.) Rep. IV. 203/83.

I. Landgericht Stettin.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Durch Testament wurden fünf Geschwistern Vermächtnisse zugewendet, bezüglich deren die Vermächtnisnehmer unter gewissen Voraussetzungen einander fideikommissarisch substituiert wurden. Von den zu Erben eingesetzten Klägern, welche zur Zahlung der sämtlichen Stempelbeträge verbunden waren, erforderte der Steuerfiskus den vollen Substanzstempel ohne die im ersten Absätze des §. 25 des Gesetzes vom 30. Mai 1873 verordnete geringere Veranschlagung der zu versteuernden Vermächtnisse. Die geforderte Zahlung wurde auch von den Klägern geleistet.

In einer späteren Feststellung berechnete dagegen der Fiskus die Nießbrauchsstempel von den einzelnen Legaten der Vermächtnisnehmer, fand auf diese Weise einen Gesamtstempel, welcher den gezahlten Substanzstempel im Betrage überstieg, und verlangte von den Klägern — abgesehen von einer hier nicht interessierenden Sicherheitsleistung — den berechneten Mehrbetrag. Dadurch fanden sich die Kläger veranlaßt, gegen den Fiskus Klage zu erheben mit dem Antrage:

den Beklagten für nicht berechtigt zu erachten, für die in dem Testamente ausgesetzten Legate außer dem schon gezahlten Substanzstempel noch eine weitere Steuer zu verlangen.

Der Berufungsrichter hat diesem Antrage entsprechend erkannt. Der Beklagte hat gegen diese Entscheidung die Revision eingelegt, und ist dieselbe von dem Reichsgerichte für begründet erachtet worden.

Aus den Gründen:

. . . „Der Berufungsrichter argumentiert:

„Der Beklagte geht in seiner Steuerberechnung davon aus, daß neben und außer dem nach §. 25 des Gesetzes vom 30. Mai 1873 zu berechnenden Stempel noch der Stempel für den Nießbrauch der einzelnen Legatäre nach §. 15 des Gesetzes einzufordern und für den Stempel der weiteren Anfälle des Nießbrauchsrechtes und der Substanz von einer der Legatarinnen auf die andere Sicherheit nach §. 20 zu bestellen sei. Diese Auffassung kann nicht geteilt werden. Der §. 15 regelt einheitlich und ausschließlich die Besteuerung für den Fall, wenn Substanz und Nutzungen verschiedenen Personen zugefallen sind; der nach §. 25 zu berechnende Stempel soll nicht, wie Beklagter annimmt, nur der Substanzstempel sein, neben welchem die Nießbrauchslegatäre nach den §§. 14 und 15 noch den Nießbrauch zu versteuern hätten, sondern er deckt den Anfall von Substanz und Nießbrauch zusammen.“

Dieser Annahme ist nicht beizutreten. Von der Verpflichtung zu einer beim Anfall einer Erbschaft zu bewirkenden Zahlung des Stempels von dem vollen Substanzwerte ohne Abzug des Nießbrauchwertes ist in dem §. 25 a. a. D. überhaupt nicht die Rede. Es kann eben deshalb nicht angenommen werden, daß die auf Erfordern des Beklagten von dem Kläger geschehene Zahlung eines solchen Stempels den Anfall von Substanz und Nießbrauch zusammen decke, wie der Berufungsrichter sich ausdrückt. Der erste Absatz des §. 25 betrifft

lediglich den Fall, wo der Erbe oder Legatar der Substanz, des Nießbrauchs dritter Personen ungeachtet, beim Anfall der Substanz die Besteuerung derselben bewirkt; es soll dann das betreffende Vermögen um den Wert der Nutzungen geringer angeschlagen werden. Es findet sich aber keinerlei Andeutung darüber, daß die Nutzungsberechtigten, der durch den §. 25 angeordneten erheblichen Kürzung des Substanzstempels ungeachtet, von der Besteuerung des ihnen von dem Erblasser zugewendeten Nießbrauchsrechtes befreit sein sollen. Es ist auch ein rationeller Grund für die Annahme einer solchen Befreiung überhaupt nicht zu finden. Auch würde dieselbe mit dem in dem §. 5 des Gesetzes ausgesprochenen allgemeinen Grundsatz:

„Die Erbschaftsteuer wird von dem Betrage entrichtet, um welchen diejenigen, denen der Anfall zukommt, reicher werden,“  
unvereinbar sein.

Für den Fall, wo der Erwerber der Substanz die Aussetzung der Besteuerung der Substanz beantragt, bestimmen der zweite und dritte Satz des §. 25 a. a. D., daß der Abzug des Wertes der Nutzungen nicht stattfindet. Dann heißt es wörtlich:

„Vielmehr erfolgt alsdann die Besteuerung nach Maßgabe der bei Beendigung der Nutznießung des Dritten obwaltenden Verhältnisse, und wenn inzwischen eine weitere Vererbung der Substanz eingetreten sein sollte, ohne Entrichtung einer Steuer für die dazwischen liegenden Anfälle dergestalt, als ob der in die Nutzung eintretende Erwerber der Substanz das Eigentum unmittelbar von dem ursprünglichen Erblasser erworben hätte. Bei Aussetzung der Besteuerung ist die Steuer auf Verlangen der Steuerbehörde aus der Masse auf Kosten des Erwerbers der Substanz sicherzustellen.“

Diese Bestimmung regelt lediglich die Verpflichtungen des Substanzerben bzw. des Substanzerwerbers, und läßt sich daraus, daß einer Besteuerungspflicht des Nießbrauchers nicht ausdrücklich gedacht wird, kein Schluß auf dessen Befreiung herleiten. Für diesen gelten die allgemeinen, über die Besteuerung der Nießbrauchsrechte sich verhaltenden Bestimmungen der §§. 13 flg. des Gesetzes. Der Nießbrauchsberechtigte ist auch in dem Falle des §. 25 dieser Besteuerung unterworfen, und zwar gleichviel, ob der Substanzerbe den Substanzstempel sofort unter Abzug des Nutzungswertes, oder erst nach Ablauf der Nießbrauchszeit im unverfüzten Betrage entrichtet. Auch die Motive

zum Regierungsentwurfe ergeben für den §. 24, an dessen Stelle der §. 25 getreten ist, nichts, was zu einer anderen Annahme führen könnte. Mit Ausnahme des zweiten Satzes, welcher in dem §. 25 des Gesetzes nur insoweit von dem §. 24 des Entwurfes abweicht, als die betreffende Verpflichtung des Substanzerben darin spezieller geregelt ist, stimmen aber die §§. 25 und 24 wörtlich überein.

Ebenso wenig ist aus dem, von dem Berufungsrichter nicht zutreffend für seine Annahme herangezogenen zweiten Absätze des §. 25 für den Fall des ersten Absatzes ein Wegfallen der Besteuerungspflicht des Nutzungsberechtigten zu folgern. Es werden im zweiten Absätze nur die beiden Fälle einer einfachen fideikommissarischen Substitution und eines fideicommissum ejus, quod supererit von einander unterschieden. Im ersteren Falle soll der Fiduziar als Nießbraucher, der Fideikommissar als Substanzerbe behandelt, d. h. von dem ersteren der Nießbrauchswert, von dem letzteren der Substanzwert versteuert werden. Im zweiten Falle sollen sowohl der Fiduziar als auch der Fideikommissar den Substanzwert versteuern, und zwar der erstere den vollen Wert zur Zeit des Anfalls, der zweite den vollen Wert des Vermögens zu der Zeit, wo das Vermögen an ihn herausgegeben wird.

Der Berufungsrichter hat mithin den §. 25 durch unrichtige und die §§. 13 flg. durch Nichtanwendung verlezt, und war demgemäß das angefochtene Urteil aufzuheben.“ . . .