

87. Ist ein dem „Erzbischöflichen Stuhle“ zu Köln vermachtes Legat nach Ziff. 2i unter „Befreiungen“ des Tarifes zum Erbschaftsteuergesetze vom ^{30. Mai 1873}/_{19. Mai 1891} steuerpflichtig?

II. Civilsenat. Urt. v. 5. Januar 1897 i. S. des preuß. Steuerfiskus (Bekl.) w. Erzbischöfl. Stuhl zu Köln (Kl.). Rep. II. 259/96.

I. Landgericht Köln.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Nachdem seitens der Steuerbehörde von dem in dem Testamente des zu Köln verlebten Generalvikars Dr. Kl. vom 4. Juni 1889 ausgesetzten Legate, durch welches der Erblasser dem Erzbischöflichen Stuhle zu Köln seine Bibliothek vermacht hat, die Entrichtung einer Erbschaftsteuer gefordert worden war, hat der letztere, unter Berufung auf die Vorschrift unter Ziff. 2i der „Befreiungen“ des Tarifes zum Erbschaftsteuergesetze vom ^{30. Mai 1873}/_{19. Mai 1891}, gegen den preußischen Steuerfiskus Klage auf Feststellung der Steuerfreiheit dieses Erbanfalles erhoben, das Landgericht aber seine Klage abgewiesen. Auf eingelegte Berufung hat das Oberlandesgericht nach dem Klageantrage erkannt.

Die vom Fiskus eingelegte Revision ist zurückgewiesen worden aus folgenden

Gründen:

... „Das Oberlandesgericht geht zutreffend davon aus, daß die Bedeutung des Wortes „Kirchen“ in Ziff. 2 i unter „Befreiungen“ des Tarifes zum Erbschaftssteuergesetze vom ^{30. Mai 1873}_{19. Mai 1891} aus der Deklaration des Stempelgesetzes vom 20. November 1810 vom 27. Juni 1811 und der Kabinettsorder vom 16. Januar 1827 erläutert werden muß. Diese Gesetze enthalten die grundlegende Bestimmung, an welcher durch die späteren Gesetze etwas Wesentliches nicht geändert worden ist, und sie führen, auch wenn man lediglich die im Allgemeinen Landrechte niedergelegten Grundsätze in Betracht zieht, zu dem Resultate, daß auch dem klagenden Erzbischöflichen Stuhle die Steuerfreiheit gebührt. Die Deklaration von 1811 erklärt in § 4 Ziff. 2 „alle Angelegenheiten der Kirchen“ für stempelfrei, und die Kabinettsorder von 1827 verordnet, daß die Stempelfreiheit der Kirchen, Armenanstalten u, wie ihnen solche durch die Deklaration vom 27. Juni 1811 eingeräumt worden, sich auch auf Zuwendungen, welche solchen Instituten durch Schenkung oder letztwillige Verordnungen anfallen, erstrecke. Die Deklaration von 1811 ging zweifellos von den rechtlichen Anschauungen aus, wie sie für den damaligen preußischen Staat im Tit. 11 II des Allgemeinen Landrechtes, welcher die kirchenrechtlichen Bestimmungen enthält, niedergelegt sind. Die Überschrift dieses Titels lautet:

„Von den Rechten und Pflichten der Kirchen und geistlichen Gesellschaften.“

In den einzelnen Abschnitten dieses Titels wird, als zu dem vorausgeschickten Begriffe der Kirchen gehörend, von Kirchengesellschaften und deren Vermögen, dann von Parochien, vom Pfarrer und dessen Rechten, von der Verwaltung der Güter und des Vermögens der Pfarrkirchen, sowie von Pfarrgütern und Einkünften gehandelt. Der verklagte Fiskus ist nun der Ansicht, daß unter „Kirchen“ in den beiden erwähnten Gesetzen lediglich die im ersten Abschnitt, § 17 Tit. 11 bezeichneten „vom Staate ausdrücklich aufgenommenen Kirchengesellschaften“ gemeint seien, für welchen Fall der klagende Erzbischöfliche Stuhl allerdings nicht die Befreiung genießen könnte. Allein zu dieser einschränkenden Auslegung bietet die in erster Linie in Betracht kommende Deklaration von 1811 keinen Anhalt. Zunächst kann der

Umstand, daß im § 18 a. a. D. die von den vorgenannten Kirchengesellschaften zur Ausübung des Gottesdienstes gewidmeten Gebäude Kirchen genannt werden, nicht zu dem Schlusse führen, daß nun die Deklaration die fraglichen Kirchengesellschaften selbst als Kirchen bezeichnen wollte. Hätte dieselbe mit dem allgemeinen Ausdruck „Kirchen“ lediglich die im Abschn. 1 des Tit. 11 benannten Kirchengesellschaften verstanden, so würde sie bei der Unterscheidung des Allgemeinen Landrechtes gemäß dem Inhalte des erwähnten Titels dies deutlich ausgedrückt haben. Viel näher liegt die Auffassung, daß die Deklaration dem Ausdruck „Kirchen“ eine allgemeinere Bedeutung hat geben wollen, ähnlich wie es in der Überschrift des Tit. 11 gesehen ist. Danach sind darunter auch diejenigen Organe und Einrichtungen zu begreifen, welche notwendige Bestandteile der Kirchen und zugleich selbständig Träger rein kirchlichen, d. h. lediglich kirchlichen Zwecken gewidmeten, Vermögens sind. Insbesondere sind die hier im 10. Abschn. des Tit. 11 behandelten Pfarrgüter zu erwähnen. Sie bilden nach § 772 a. a. D. eine besondere Vermögensmasse, welche getrennt ist von dem Vermögen der betreffenden Kirchengesellschaft. Sie stellen demnach eine besondere juristische Person dar neben der Kirchengesellschaft, zu der sie gehören. Der § 774 a. a. D. bestimmt dann auch noch ausdrücklich: „Pfarrgüter haben eben die äußeren Rechte, als Kirchengüter“. Bei dieser gesetzlichen Unterlage, welche bei Erlaß der Deklaration von 1811 vorhanden war, fehlt aller Grund, die durch dieselbe allen Angelegenheiten der Kirchen gewährte Stempelfreiheit in der vom Fiskus vertretenen Art einzuschränken. Dehnt man dieselbe aber auch nur auf die Pfarrfonds aus, wie dies nach obigem zweifellos dem Sinne entspricht, so ist damit schon das vom Fiskus aufgestellte Prinzip durchbrochen, und davon auszugehen, daß die Deklaration eine weitere Bedeutung in dem oben aufgestellten Sinne hat. Das führt aber mit Notwendigkeit zu der Folgerung, daß auch der klagende Erzbischöfliche Stuhl von der jetzt von ihm verlangten Steuer befreit ist, wenn auch für diese Gleichstellung eine besondere Vorschrift des Allgemeinen Landrechtes nicht angezogen werden kann. Die Bistümer sind notwendige Einrichtungen und Bestandteile der katholischen Kirche, ebenso wie die Pfarreien. Die Bischöflichen Stühle in Preußen sind denn auch im Allgemeinen Landrechte als Träger selbständigen Vermögens und damit als juristische Personen anerkannt (§ 1032 II. 2 Tit. 11).

Vgl. Förster-Eccius, Bd. 4 § 283 S. 686 Anm. 75.

Das Vermögen derselben dient rein kirchlichen Zwecken und steht insofern auf gleicher Linie mit den kirchlichen Pfarrgütern. Wie die letzteren ihre getrennte Persönlichkeit neben der der Kirchengesellschaft haben, so besteht der Bischöfliche Stuhl als juristische Person getrennt von der daneben vorhandenen Bischöflichen Kirche.

Wenn in vorstehender Ausführung wesentlich die Deklaration von 1811 in Betracht gezogen und von den Zuständen, wie sie zur Zeit des Erlasses derselben in Preußen vorhanden waren, ausgegangen ist, so war bei Erlass der Kabinettsorder von 1827 die Rheinprovinz und damit Köln, der Sitz des klagenden Erzbischöflichen Stuhles, in Preußen einverleibt. Auf die Neuerung der äußeren kirchlichen Verhältnisse in der Rheinprovinz, wie sie durch die mittels Kabinettsorder vom 23. August 1821 publizierte Bulle „De salute animarum“ stattgefunden hatte, ist bei der Kabinettsorder von 1827 zweifellos Rücksicht genommen; aber dieselbe hat einesteils an dem Begriffe von „Kirchen“, wie er in der Deklaration von 1811 ausgesprochen ist, nichts geändert, anderenteils diese Deklaration auch auf die Rheinprovinz mit ihren neu geordneten kirchlichen Verhältnissen ausdrücklich ausgedehnt. Von dem Erzbischöflichen Stuhle zu Köln gilt daher ganz dasselbe, was von einem in den altpreussischen Provinzen residierenden Bischöflichen Stuhle gelten würde. Die juristische Persönlichkeit des Erzbischöflichen Stuhles zu Köln, die ihm vor der preussischen Zeit stets beigezogen hatte, ist durch die erwähnte Bulle „De salute“ noch besonders anerkannt worden.

Das Erbschaftsteuergesetz vom 30. Mai 1873 hat nun zwar der einschlägigen Bestimmung der vorbeprochenen Gesetze eine andere Fassung gegeben, indem danach — Ziff. 2i des Tarifes — befreit sind: „deutsche Kirchen und andere deutsche Religionsgesellschaften, denen die Rechte juristischer Personen zustehen“.

Aber der Begriff des Wortes „Kirchen“ hat durch dieses Gesetz keinen anderen Inhalt erlangt. Der Zusatz „deutsche“ hat nur eine lokale Bedeutung, indem er die den Kirchen gewährte Steuerfreiheit auf die innerhalb des Deutschen Reiches bestehenden Kirchen einschränkt. Der weitere Zusatz „und andere deutsche Religionsgesellschaften“ verdankt, wie die Motive,

vgl. Hoyer-Gaupp, S. 1123 Nr. 148,

ergeben, seine Entstehung der Absicht des Gesetzes, auch solchen Religionsgesellschaften, welchen bis dahin die Steuerfreiheit nicht zugestanden wurde, insbesondere den jüdischen Synagogen, die Steuerfreiheit zu gewähren. Wenn dabei die Motive erwähnen, daß die den Kirchen verliehene Befreiung von der Erbschaftssteuer bisher unter Berufung auf § 18 A.L.R. II. 11 ausschließlich den öffentlich aufgenommenen Kirchengesellschaften gewährt worden sei, so kann aus dieser Äußerung der Motive nicht geschlossen werden, daß das Gesetz von 1873 an den unverändert beibehaltenen Ausdruck „Kirchen“ einen anderen Begriff habe knüpfen wollen, als er in den bisherigen Gesetzen enthalten war.

Von Seiten der preussischen Minister, insbesondere des Finanzministers, sind denn auch sowohl vor als nach Erlaß des Gesetzes vom 30. Mai 1873 wiederholt Entscheidungen im Sinne vorstehender Ausführungen erlassen worden. Das bei Hoyer-Gaupp, S. 85 unter 40c mitgeteilte, im Einverständnisse mit dem Finanzminister ergangene Reskript des Justizministers vom 30. Januar 1879 spricht aus: die Vorschriften der Stempelgesetze bezeichnen mit dem Worte „Kirche“ das gesamte zu Kirchen- und Kultuszwecken dienende Vermögen, ohne Unterschied, ob und inwieweit dasselbe eine *pia causa* darstellt, oder ob die politischen Gemeinden oder die Kirchengesellschaften seine Träger sind. Dasselbe wird ausgesprochen in dem Erlasse des Ministers der geistlichen Angelegenheiten vom 23. Juli 1880 im Einverständnisse mit dem Finanzminister und dem Justizminister (mitgeteilt bei Severin, Preussische Stempelabgaben S. 43 unter 7). Als vor Erlaß des Gesetzes von 1873 ergangen sind zu erwähnen die Reskripte des Finanzministers vom 1. November 1838 (Hoyer-Gaupp, S. 86 Nr. 44b) und vom 20. November 1863 (Severin, S. 43 unter 8). Das letztere lautet:

„Da feststeht, daß der Bischof daselbst den Kaufvertrag vom 21. Dezember 1860 zwischen ihm und dem Rentner L. W. nicht in seinem persönlichen Interesse, sondern, was auch die Urkunde selbst andeutet, namens des Bischöflichen Stuhles geschlossen hat, so ist von der Nachforderung der zweiten Hälfte des Wertstempels Abstand zu nehmen.“

Die von der Revision erhobenen besonderen Angriffe können nicht für begründet erachtet werden und sind in vorstehendem schon

zum größten Teile widerlegt. Das Oberlandesgericht hat auch nicht, wie gerügt wird, aufgestellt, daß die vom Gesetze den „Kirchen“ bewilligte Stempelfreiheit, soweit die katholische Kirche in Betracht komme, dieser als der Gesamtheit der zum katholischen Glaubensbekenntnisse vereinigten Personen zugewendet sei. Es hat vielmehr auf die katholische Kirche als Ganzes nur Bezug genommen, um daraus zu entwickeln, daß den einzelnen innerhalb derselben bestehenden Organen und Einrichtungen, insbesondere auch dem Erzbischöflichen Stuhle zu Köln, die Befreiung zukommt. Wenn die Revision weiter beanstandet, daß das Oberlandesgericht . . . seine rechtliche Auffassung aus der Entstehungsgeschichte, „nicht aber aus dem Inhalte und dem Zwecke der betreffenden Gesetzesstelle“ entnehmen wolle, so kann zugegeben werden, daß bei Ermittlung des Sinnes des Gesetzes auch der Zweck desselben nicht außer Betracht bleiben darf. Allein diese ungenaue Bemerkung der Gründe, welche anknüpft an die in dem Ministerialreskripte vom 10. April 1892 enthaltene Begründung, ist für die Entscheidung selbst ohne Bedeutung und kann daher für die Revision nicht weiter in Betracht kommen.“ . . .