

52. 1. Zur Auslegung des § 8 des Erbschaftsteuergesetzes vom
30. Mai 1873
19. Mai 1891.
2. Ist bei einer testamentarischen Anordnung, wonach eine bestimmte Geldsumme zu milden Zwecken verwendet, aber an mehrere Personen verteilt werden soll, die Steuerpflichtigkeit einheitlich oder nach den einzelnen Zuwendungen zu beurteilen?

VII. Civilsenat. Ur. v. 1. November 1899 i. S. Blindenanstalt zu Hannover (Bl.) w. preuß. Steuerfiskus (Bekl.). Rep. VIa. 167/99.

- I. Landgericht Hannover.
II. Oberlandesgericht Celle.

Das am 24. September 1897 verstorbene Fräulein Minna M. aus Hannover hat testamentarisch ihre beiden Brüder zu Erben eingesetzt und einen Testamentsvollstrecker ernannt. Der § 3 des Testamentes lautet:

Außer den im § 2 angeordneten Vermächtnissen sollen 50000 *M* aus meinem Nachlasse nach näherer Bestimmung meiner Brüder und meines Testamentsvollstreckers zu milden und wohltätigen Zwecken verwandt und insbesondere an folgende derartige in Hannover bestehende Institute und Vereine verteilt werden.

Es folgen die Namen von 12 Anstalten und darunter auch die Blindenanstalt.

Die letztere ist im Jahre 1845 von der hannöverschen Regierung als eine öffentliche Anstalt, welche frommen Zwecken gewidmet ist, anerkannt. Ihr sind von den Erben und dem Testamentsvollstrecker des Fräuleins M. 2000 *M* überwiesen worden, jedoch nach Abzug der von der Steuerbehörde erforderten Erbschaftsteuer von 80 *M*. Sie hat mit Genehmigung ihrer Aufsichtsbehörde, der Landesdirektion, die Zuwendung zunächst dem Fonds der Entlassenen überwiesen, sich aber auch die Verwendung für andere statutenmäßige Zwecke, z. B. Schulzwecke, vorbehalten. Demnächst hat die Steuerbehörde eine nochmalige Erbschaftsteuer von 80 *M* von der Klägerin selbst erhoben.

Die Klägerin verlangt Erstattung der beiden Steuerbeträge mit 160 *M* nebst 5 Prozent Zinsen von 80 *M* seit dem 15 April 1898 und von 80 *M* seit dem 8. November 1898, weil die Zuwendung steuerfrei sei, während der Beklagte behauptet, daß dieselbe der Steuer von 8 Prozent unterliege.

Der erste Richter hat den Beklagten zur Zahlung von 80 *M* nebst 5 Prozent Zinsen seit dem 8. November 1898 verurteilt, und die Klägerin mit der Mehrforderung abgewiesen.

Das Berufungsgericht hat die Berufung der Klägerin sowie diejenige des Beklagten zurückgewiesen.

Gegen diese Entscheidung hat die Klägerin Revision und der Beklagte Anschlußrevision eingelegt. Beide Revisionen sind zurückgewiesen aus folgenden

Gründen:

„Die Klägerin stützt ihren Anspruch auf Steuerfreiheit desjenigen Vermögensobjektes von 2000 *M.*, welches auf Grund des Testamentes des Fräuleins Minna M. der Blindenanstalt zu Hannover überwiesen worden ist, auf die Nr. 2 g der in dem Tarife zu dem Erbschaftsteuergesetze vom ^{30. Mai 1878}_{18. Mai 1891} vorgesehenen Befreiungen, welche in der Fassung des Erbschaftsteuergesetzes vom 31. Juli 1893 die Bestimmung enthält, daß von der Erbschaftsteuer befreit ist: jeder Anfall, welcher an öffentliche Armen-, Kranken-, Arbeits-, Straf- und Besserungsanstalten, ferner öffentliche Waisenhäuser, vom Staate genehmigte Hospitäler und andere Versorgungsanstalten, ferner vom Staate genehmigte Vereine für die Kleinkinderbewahrungsanstalten, sowie Stiftungen, welche als milde ausdrücklich anerkannt sind, gelangt.

Das Berufungsgericht läßt es dahingestellt, ob die Blindenanstalt zu diesen Personen gehört. Denn die Befreiungsvorschrift ist nach seiner Annahme in jedem Falle deshalb ausgeschlossen, weil die Vorschrift des § 8 des Erbschaftsteuergesetzes in Verbindung mit der Bestimmung des Tarifes unter C. e zur Anwendung komme.

Der § 8 des Gesetzes verordnet: Sind ohne Begründung einer Stiftung Zuwendungen zu milden, gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken angeordnet oder einem Erben, Vermächtnisnehmer u. Leistungen zu gleichen Zwecken aufgetragen, so werden dieselben hinsichtlich der Besteuerung ebenso behandelt, als ob zu demselben Zwecke eine Stiftung im Betrage der Zuwendung bezw. Leistung angeordnet wäre.

Dem Gesetze liegt folgender Gedanke zu Grunde: Zuwendungen zu milden, gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken können nicht bloß in der Weise gemacht werden, daß eine bestehende Stiftung zum Erben eingesetzt oder mit einem Legate bedacht, oder daß eine neue Stiftung errichtet wird, sondern kommen häufig in der Art vor, daß einem Erben oder Legatar die Verwendung des für den betreffenden Zweck Ausgesetzten aufgetragen und von ihm übernommen wird. In diesem Falle entsteht kein neues Rechtsobjekt, welches zur Besteuerung des Erworbenen herangezogen werden könnte, und den be-

lasteten Erben oder Legatar heranzuziehen, wäre unbillig, weil derselbe nicht reicher wird. Um ein steuerpflichtiges Subjekt zu schaffen, ist daher die Zuwendung einer Stiftung von gleichem Betrage zu demselben Zwecke gleich geachtet und somit der Zweck selbst gleichsam personifiziert. Den Gegenstand der Besteuerung bildet das Zweckvermögen.

Vgl. Motive zu § 8 des Gesetzes, abgedruckt bei Hoyer-Gaupp, Stempelgesetzgebung 5. Aufl. S. 1053; Entsch. des R.G.'s in Civilf. Bd. 34 S. 276; Jurist. Wochenschrift 1895 S. 611 Nr. 75. 76.

Der § 8 des Gesetzes kommt daher dann zur Anwendung, wenn dem Erben, Vermächtnisnehmer oder Testamentsvollstrecker aufgetragen ist, ein bestimmtes Vermögensobjekt zu milden, gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken zu verwenden, oder wenn einer Person ein bestimmtes Vermögensobjekt mit der Auflage zugewendet ist, damit die gleichen Zwecke zu erfüllen. Die auf dem Vermögensobjekte (dem Zweckvermögen) ruhende Steuerpflicht tritt auch dann ein, wenn auf Grund der Zweckbestimmung der Vermögensvorteil an eine subjektiv befreite Person gelangt. Das Vermögensobjekt hat jedoch nicht die Natur des Zweckvermögens, wenn es einer subjektiv befreiten Person zu milden, gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken zugewendet ist und die Person schon bestimmungsmäßig den angeordneten Zweck oder einen der angeordneten Zwecke verfolgt; in diesem Falle ist ein steuerpflichtiges Zweckvermögen nicht vorhanden und die Zuwendung deshalb steuerfrei.

Vgl. Entsch. des R.G.'s in Civilf. Bd. 34 S. 276; Just.-Min.Bl. für 1881 S. 84, für 1887 S. 324; Urteil des Reichsgerichtes vom 20. Februar 1896 i. S. Steuerfiskus v. Krankenhaus der jüdischen Gemeinde in Berlin Rep. IV. 285/95.

Das Berufungsgericht hat nun durch Auslegung des Testamentes festgestellt, daß es der Erblasserin lediglich darum zu thun gewesen sei, aus ihrem Nachlasse eine bestimmte Gesamtsumme generell milden Zwecken, wenn auch unter Hervorhebung einzelner Personen, zuzuwenden, alles Weitere in der Ausführung aber gewissen, von ihr damit beauftragten Personen, nämlich ihren beiden Erben und dem Testamentsvollstrecker, zu überlassen, und daß es also nicht ihr Wille gewesen sei, ein in das vernünftige Ermessen ihrer Erben und des

Testamentsvollstreckers gestelltes Vermächtnis an die Blindenanstalt anzuordnen.

Bei dieser nicht rechtsirrtümlichen und daher das Revisionsgericht bindenden Auslegung muß dem Berufungsgericht darin beigetreten werden, daß die Voraussetzungen des § 8 des Gesetzes vom 24. Mai 1891 gegeben sind. Das Berufungsgericht hat dabei auch nicht verkannt, daß nach gemeinem Rechte ein Vermächtnis gültig in das Ermessen des Erben oder eines Dritten gestellt werden kann, aber zutreffend diesem Rechtslage die Anwendung verweigert, weil die Erblasserin eben ein solches Vermächtnis nicht errichtet habe.

Für die Höhe der Steuer ist entweder die Bestimmung unter C. e des Tarifes oder diejenige unter D anwendbar.

Lit. C. e des Tarifes bestimmt, daß mit 4 Prozent zu versteuern sind alle Anfälle und Zuwendungen, welche ausschließlich zu wohlthätigen, gemeinnützigen oder Unterrichtszwecken bestimmt sind, sofern solche nicht einzelne Familien oder bestimmte Personen betreffen und die wirkliche Verwendung zu dem bestimmten Zwecke gesichert ist.

Das Berufungsgericht legt nun den § 3 des Testaments dahin aus, daß, wenn darin auch die Verwendung des Kapitals von 50 000 M zu „milden und wohlthätigen“ Zwecken angeordnet sei, doch die Erblasserin, indem sie unter diesen Zwecken auch eine Verteilung an die Blindenanstalt vorgesehen habe, die sämtlichen Zwecke dieser Anstalt als durch ihre Zuwendung zu unterstützen in ihren Willen aufgenommen habe. Die Zwecke der Blindenanstalt sind nach der Feststellung des Berufungsgerichtes ausschließlich wohlthätige, gemeinnützige und Unterrichtszwecke. Die Verwendung der Zuwendung zu den Zwecken der Blindenanstalt erachtet das Berufungsgericht durch die öffentliche Verwaltung der Anstalt für gesichert. Deshalb nimmt das Berufungsgericht an, daß die Erfordernisse des Tarifes Lit. C. e vorliegen.

Die Auslegung, welche das Berufungsgericht dem Testamente giebt, ist nicht rechtsirrtümlich. Nach derselben ist die Zuwendung zu den Zwecken bestimmt, welche die Blindenanstalt nach ihrer Organisation verfolgt. Diese Zwecke sind, wie unangefochten festgestellt ist, dieselben Zwecke, welche der Tarif unter Lit. C. e vorzieht. Ob

die Verwendung zu diesen Zwecken gesichert sei, ist nach der konkreten Sachlage zu beurteilen,

Vgl. Urt. des Reichsgerichtes vom 6. März 1899 i. S. Fiskus w. Brüdergesellschaft Breslau, Rep. IV 323/98, und vom 27. Juni 1899 i. S. Fiskus w. R., Rep. VI a 34/99,

und das Berufungsgericht begeht keinen Rechtsirrtum, wenn es auf Grund der öffentlichen Verwaltung der Blindenanstalt die Verwendung als gesichert ansieht.

Hiernach liegen alle Erfordernisse der Bestimmung unter C. e des Tarifes vor, und das Berufungsgericht hat daher mit Recht angenommen, daß der Steuerfuß von 4 Prozent, und nicht derjenige von 8 Prozent maßgebend sei.

Denn dem Beklagten kann auch darin nicht gefolgt werden, daß die Steuerpflicht einheitlich für die ganze Summe von 50000 *M* zu bestimmen sei und auf dieser Grundlage weder die Sicherstellung zu dem bestimmten Zwecke, noch die Nichteinschränkung auf einzelne Familien oder bestimmte Personen festgestellt werden könne. Die Erblasserin hat vielmehr durch die Wortfassung des § 3 des Testaments unzweideutig zu erkennen gegeben, daß das Kapital der 50000 *M* nicht zu einem einzigen Zwecke, sondern zu verschiedenen Zwecken verwendet werden solle, welchen nur der Charakter der Mildthätigkeit und Wohlthätigkeit gemeinsam sein müsse. Daß für jeden dieser Zwecke verwendete Vermögensobjekt bildet daher ein für sich bestehendes Zweckvermögen, das auch hinsichtlich der Steuerpflichtigkeit besonders beurteilt werden muß.

Aus diesen Gründen ist die Entscheidung des Berufungsgerichtes gerechtfertigt."