

93. Zur Frage der Besteuerung letztwilliger Zuwendungen zu Gunsten unbestimmter Personenkreise (sog. unselbständiger Stiftungen).  
Erbchaftsteuergesetz vom 3. Juni 1906 § 12 Nr. 3.

VII. Zivilsenat. Urtr. v. 17. Februar 1911 i. S. preuß. Fiskus (Bekl.)  
w. v. A. (Kl.). Rep. VII 239/10.

- I. Landgericht I Berlin.  
II. Kammergericht daselbst.

Die Großmutter des Klägers, Frau von A., die am 31. März 1908 verstorben war, hatte den Kläger durch Testament zum Erben eingesetzt und ihm durch eine fernere letztwillige Verfügung vom 29. Februar 1904 ein Vorausvermächtnis von 6000 *M* mit der Auflage zugewendet, mit den Zinsen die Kleinkinderschule in R. zu erhalten. In einem Nachzettel vom 1. Juli 1907 hieß es: „An Dettlev für Fortführung der Kleinkinderschule in R. 6000 *M*.“ Diese Schule bestand nach der nicht bestrittenen Behauptung des Klägers bereits etwa 30 Jahre, wurde von einer Privatschwester, die freie Station und Gehalt von der Guts herrschaft bezog, geleitet und von noch nicht schulpflichtigen Kindern der Leute des v. A.'schen Gutes besucht. Die Steuerbehörde hielt die Zuwendung nach den Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes vom 3. Juni 1906 für steuerpflichtig und erhob den von ihr berechneten Betrag von 666 *M*. Der Kläger, der die Steuerpflicht bestritt, forderte im Rechtswege die Summe zurück.

Das Landgericht erkannte nach dem Klagantrage; das Kammergericht wies die Berufung des Fiskus zurück. Das Reichsgericht hat das Urteil des Kammergerichts aufgehoben und die Sache zurückverwiesen.

Gründe:

... Darin ist dem Berufungsrichter zuzustimmen, daß § 1 des Erbschaftssteuergesetzes vom 3. Juni 1906 grundsätzlich den Erwerb von Todes wegen der Besteuerung unterwirft, daß also Steuerträger ist, in wessen Person sich ein solcher Erwerb (nach näherer Bestimmung der §§ 2 fig.) vollzieht. Nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 gilt als Erwerb von Todes wegen auch ein Erwerb, der durch die Ausführung einer letztwillig angeordneten Auflage erlangt wird. Im vorliegenden Falle handelt es sich nach der nicht zu beanstandenden Annahme des Berufungsrichters um ein Vermächtnis, das dem Kläger von seiner Großmutter mit der Auflage zugewendet ist, von den Zinsen

die Kleinkinderschule in R. zu unterhalten. Begünstigt sind also nicht bestimmte Personen, sondern alle, die durch die dem Kläger zur Pflicht gemachte Unterhaltung der Schule Vorteile haben. Der Kläger kann als Erwerber — im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes — nicht in Betracht kommen und würde auch als solcher von der Steuer befreit sein. Von einer Heranziehung der Begünstigten kann ebensowenig die Rede sein, weil erstens der Kreis der Beteiligten nicht festzustellen und dem Wechsel unterworfen ist und weil ferner der Erwerb des einzelnen kaum den Betrag von 500 M. erreichen wird und keinesfalls jetzt schon erreicht hat (§ 11 Nr. 1). Das Ergebnis, zu dem der Berufsrichter gelangt, wäre hiernach nicht zu bemängeln, sofern lediglich die den Gegenstand der Erbschaftsteuer betreffenden Bestimmungen des Gesetzes für die Entscheidung maßgebend wären. Dies trifft indes nicht zu. Mit Recht macht vielmehr die Revision geltend, daß der Berufsrichter den § 12 Nr. 8 des Gesetzes nicht richtig ausgelegt und den § 31 nicht berücksichtigt habe.

§ 12, der in dem Abschnitte mit der Überschrift „Befreiungen“ steht, setzt für gewisse Fälle einen ermäßigten Steuersatz von 5 v. H. fest und beschäftigt sich in Nr. 2 mit dem Erwerbe, der gewisse Zwecke verfolgenden inländischen juristischen Personen, insbesondere Stiftungen, anfällt. Er gewährt die Ermäßigung um der Zwecke willen — wenn sie nämlich ausschließlich kirchliche, mildtätige oder gemeinnützige sind —, denen diese mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Vereine usw. gewidmet sind. Dabei ist § 84 BGB. von Bedeutung, der klar stellt, daß als Erwerber einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses auch die Stiftung gilt, die auf der die Zuwendungen anordnenden Verfügung des Stifters von Todes wegen beruht. Für die selbständigen Stiftungen — die andern in Nr. 2 erwähnten juristischen Personen kommen hier nicht in Frage — bewendet es sonach bei dem Grundsätze, daß der Erwerb besteuert wird. Nicht selten werden aber sogenannte unselbständige Stiftungen in der Weise errichtet, daß gewisse Vermögensstücke einem anderen mit der Auflage zugewendet werden, sie zu einem bestimmten, nicht auf einen abgegrenzten Kreis von Personen beschränkten Zwecke nutzbar zu machen, daß also ein Zweckvermögen ohne juristische Persönlichkeit gebildet wird, als dessen Vertreter oder Verwalter der Beschwerte, auch wenn er rechtlich als Eigentümer gilt, anzusehen ist. In solchen Fällen

kann, wie schon angedeutet, dieser, weil er nicht bereichert ist (§ 29 ErbschStGes.), zur Steuer nicht herangezogen werden, und an einem sonstigen Erwerber fehlt es beim Mangel eines für die Besteuerung faßbaren Preises von Personen. Solche Fälle trifft Nr. 3 des § 12. Es wird dort nicht, wie in den Nr. 1, 2 und 4, der Erwerb als Gegenstand der Besteuerung bezeichnet, sondern die Zuwendung: sie soll nur mit 5 v. H. besteuert werden, wenn sie ausschließlich den bezeichneten Zwecken innerhalb des Deutschen Reiches oder der deutschen Schutzgebiete gewidmet ist, sofern die Verwendung zu dem bestimmten Zwecke gesichert und die Zuwendung nicht auf einzelne Familien und bestimmte Personen beschränkt ist. Daß die Zuwendung selbst, nicht die Personen, denen sie zugute kommt und die jedenfalls zunächst gar nicht zu ermitteln sind, und zwar schon vor ihrem stiftungsmäßigen Gebrauche, zu versteuern ist, ergibt § 31, der vorschreibt, daß die Erbschaftsteuer von dem Erwerber, bei einer Zuwendung der in § 12 Abs. 1 Nr. 3 bezeichneten Art jedoch von dem mit der Zuwendung Beschwerten zu entrichten ist. Als steuerpflichtig kann der Beschwerte nach dem Ausgeführten nicht angesehen werden (er darf auch nach Satz 2 Abs. 1 § 31, wenn sich nicht aus der Anordnung ein anderes ergibt, die Steuer auf die Zuwendung anrechnen). Dasselbe gilt von denen, deren Vorteil die Zuwendung bezweckt. Das Gesetz kann mithin nur davon ausgegangen sein, daß die Steuer auf der Zuwendung ruhe und daß die unselbständige Stiftung in gleichem Umfange steuerpflichtig sei, wie die selbständige Stiftung, daß ferner für die Entrichtung der Steuer, entsprechend den Organen der rechtsfähigen Stiftung, der Beschwerte zu sorgen habe.

Daß dies zutrifft, folgt auch daraus, daß sich das Reichsgesetz an das preussische Erbschaftssteuergesetz vom 19. Mai 1891/91. Juli 1895 angeschlossen hat.

Vgl. Kommissionsbericht über Besteuerung der Erbschaften, Druckf. des Reichst., 11. Legislaturper. II. Session 1905/06 S. 2.

Dieses enthielt im § 8 Abs. 1 die allgemeine Vorschrift, daß, wenn ohne Begründung einer Stiftung Zuwendungen zu milden, gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken angeordnet oder einem Erben, Vermächtnisnehmer usw. Leistungen zu gleichen Zwecken aufgetragen seien, diese hinsichtlich der Besteuerung ebenso zu behandeln seien, als ob zu demselben Zwecke eine Stiftung im Betrage der Zuwendung

oder Leistung angeordnet wäre; im Tarif war dann eine dem § 12 Nr. 3 des Reichsgesetzes entsprechende Ermäßigungsvorschrift enthalten. Die unselbständige Stiftung sollte also in den bezeichneten Fällen in steuerlicher Beziehung ebenso behandelt werden, wie die selbständige, und der Umfang des ihr gewidmeten Vermögens für die Besteuerung maßgebend sein, gleich als wenn sie es erworben hätte.

Muß sonach davon ausgegangen werden, daß § 12 Abs. 1 Nr. 3, obwohl unter der Überschrift „Befreiungen“ stehend, eine besondere Norm für die Besteuerung solcher Zuwendungen darstellt, die den bezeichneten Zwecken dienen sollen, aber eines steuerpflichtigen Erwerbers ermangeln, so kann es sich nur fragen, ob diese Norm auf die durch sie geregelten Fälle beschränkt bleiben muß, oder ob sie einer ausdehnenden Auslegung fähig und bedürftig ist. Der Berufungsrichter erachtet das dem Kläger zugewendete Vermächtnis anscheinend als ein solches, das nach § 12 Nr. 3 zu beurteilen sein würde, wenn — was nach dem Einverständnis der Parteien nicht vorliege — seine Verwendung zu dem bestimmten Zwecke gesichert wäre. Er würde es also unter der Voraussetzung, daß die Verwendung gesichert wäre, mit 5 v. H. besteuern. Das Ergebnis, daß es beim Mangel dieser Voraussetzung steuerfrei sein soll, ist indes, worauf auch die Revision hinweist, unannehmbar. Ordnet eine Steuervorschrift eine unter gewissen Umständen eintretende Herabsetzung des Steuerfußes an, so sagt sie damit notwendig, daß beim Fehlen dieser Umstände der regelmäßige Steuerfuß zu entrichten sei. Darum darf aber auch in Nr. 3 des § 12 mehr als eine bloße Ermäßigungsvorschrift, nämlich der Ausdruck des Willens des Gesetzgebers gefunden werden, die unselbständigen Stiftungen, wosfern die Voraussetzungen für den geringeren Steuerfuß nicht gegeben sind, mit der regelmäßigen Steuer so zu belegen, als sei der Erwerb der Stiftung gleich einer selbständigen angefallen. Hätte sich das Reichsgesetz nicht damit begnügt, aus dem preussischen Gesetze die Bestimmung wegen der ermäßigten Steuer (Tarif A 7 C o) und den § 8 Abs. 2, der dem § 31 in dem angeführten, die Haftung für die Steuer betreffenden Satz entsprach, zu übernehmen, vielmehr eine ähnliche Bestimmung, wie es § 8 Abs. 1 war, hinzugefügt, so würden die jetzt bestehenden Zweifel nicht haben aufkommen können. Immerhin ist aus dem Inhalte des Gesetzes dessen Absicht so weit erkennbar,

daß mit der hier vertretenen Auffassung die Grenzen der Auslegung nicht überschritten sind.

Die weitere Folge ist, daß, wenn die Zuwendung selbst an die Stelle des Erwerbes tritt und daher als Steuerträger zu gelten hat, die persönlichen Beziehungen des Beschwerten zu dem Erblasser (dem Stifter) für die Steuerfrage ebenso außer Betracht bleiben müssen, wie der vom Berufsrichter erwähnte Umstand, daß die Sache, woran die Zuwendung mit ihrer Zwecksetzung anknüpft, Eigentum des Beschwerten ist (im vorliegende Falle das Schulgebäude).“ . . .