

94. Zur Frage der Besteuerung eines Vermächtnisses, das einem inländischen kirchlichen Institute mit der Auflage zugewendet ist, es zu einem kirchlichen, nicht auf einen bestimmten Personenkreis beschränkten Zwecke zu verwenden.

Erbschaftsteuergesetz vom 3. Juni 1906 § 12 Abs. 1 Nr. 1, 3.

VII. Zivilsenat. Ur. v. 21. Februar 1911 i. S. preuß. Fiskus (Bekl.) w. d. bischöflichen Stuhl zu Trier (Kl.). Rep. VII 178/10.

I. Landgericht Köln.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Die am 12. Dezember 1906 verstorbene Rentnerin Margarete B. hatte in ihrem Testamente vom 8. August 1906 dem Bischöflichen Stuhle zu Trier 5000 M „zu Zwecken des Bonifaziusvereins“ vermacht. Das Vermächtnis war an den Kläger ausgezahlt, und die Steuerbehörde hatte von ihm nach Maßgabe des Erbschaftsteuergesetzes vom 3. Juni 1906 eine Steuer von 500 M eingezogen. Der Kläger beanspruchte für die Zuwendung Steuerfreiheit und forderte den Betrag nebst Zinsen zurück. Das Landgericht gab der Klage statt, und das Oberlandesgericht wies die Berufung des Fiskus zurück. Auf die Revision des Fiskus ist das Berufungsurteil aufgehoben und die Sache an das Oberlandesgericht zurückverwiesen worden.

Gründe.

„Der Berufsrichter geht davon aus, daß dem Kläger der Betrag von 5000 *M* als Vermächtnis mit der Auflage zugewendet worden sei, ihn zu Zwecken des Bonifaziusvereins zu verwenden. Er stellt also als Willen der Erblasserin fest, daß sie nicht bloß einen Wunsch oder eine Erwartung ausgesprochen, sondern dem Kläger die — nach § 2194 BGB. erzwingbare — Verpflichtung auferlegt habe, von dem Gelde den angegebenen Gebrauch zu machen. Dies ist rechtlich nicht zu beanstanden. Danach hat der Kläger nicht die freie Verfügung über das Vermächtnis, das von der Erblasserin einem bestimmten Zwecke gewidmet worden ist; er ist vielmehr durch deren Anordnung rechtlich gebunden. Würde die Auflage zu Gunsten bestimmter, nicht privilegierter Personen gemacht sein, so würde kein Zweifel darüber bestehen, daß diese den durch die Vollziehung erlangten Erwerb, ohne Rücksicht auf eine dem Vermächtnisnehmer eingeräumte Befreiung, zu versteuern haben würden (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 ErbschStGes.). Um eine solche Auflage handelt es sich indes nicht. Es ist gänzlich unbestimmt, wem die Vorteile des Vermächtnisses zufließen werden; es muß entsprechend den Aufgaben des Bonifaziusvereins, d. h. nach der Annahme des Berufsrichters zur Unterstützung armer Kirchengemeinden in konfessionell gemischten Gegenden, verwendet werden. Für derartige Fälle von Zweckauflagen, die auch als unselbständige Stiftungen bezeichnet werden können, gibt § 12 Abs. 1 Nr. 3 des Gesetzes in Verbindung mit § 31 Sondervorschriften. Treffen die dort bestimmten Voraussetzungen zu, verfolgt insbesondere die Auflage ausschließlich kirchliche Zwecke innerhalb des Deutschen Reiches oder der deutschen Schutzgebiete, so ist, sofern die Verwendung zu dem Zwecke gesichert ist, Gegenstand der Besteuerung die Zuwendung selbst, gleich als wäre sie die Erwerberin des ihren Zwecken gewidmeten Vermögens. Dies ist in dem zum Abdruck bestimmten Urteile des erkennenden Senats vom 17. Februar 1911, Rep. VII 239/10¹, näher ausgeführt (vgl. auch das Urteil vom 3. Januar 1911, Rep. VII. 63/10²). Steuerträgerin ist hiernach die Zuwendung als Stiftung, die zwar keine Rechts-

¹ Abgedruckt unter Nr. 93 dieses Bandes S. 378.

² Ebenfalls abgedruckt unter Nr. 31 dieses Bandes S. 132. D. E.

persönlichkeit besitzt, aber so angesehen wird, als wäre es der Fall, wie dies in § 8 preuß. ErbschStGes. vom 19. Mai 1891/31. Juli 1895 ausdrücklich vorgeschrieben war. Weiter ist auch ausgeführt, daß, wenn nach der einen oder anderen Richtung die Voraussetzungen der Nr. 3 nicht zuträfen, nicht etwa Steuerfreiheit eintrete, sondern die Besteuerung nach der Regel des § 10 IV zu erfolgen habe, daß mithin nach dem durch § 12 Nr. 3 genügend erklärten Willen des Gesetzgebers auch Zuwendungen an unbestimmte Personenkreise, die nicht die Bedingungen dieser Vorschrift erfüllen, der Erbschaftsteuer unterliegen. Haftbar für die Steuer ist nach § 31 der Beschwerte als die Mittelsperson, durch welche der Zweck der Zuwendung verwirklicht wird.

Wendet man diese Grundsätze auf den vorliegenden Fall an, so ist die Steuerfrage nicht nach § 12 Nr. 1, wie der Berufungsrichter will, sondern nach § 12 Nr. 3 zu beantworten. Der Ansicht des Berufungsrichters, daß es bei Zuwendungen an inländische Kirchen (§ 12 Nr. 1) auf deren Zweck, wofern er nur überhaupt kirchlicher Natur sei, nicht ankomme, kann nicht zugestimmt werden. Er schränkt sie selbst für den Fall ein, daß die Auflage zu Gunsten eines bestimmten Dritten gemacht sei, und würde daher die Steuer erheben, auch wenn in der Zuwendung nur eine innerhalb der kirchlichen Zwecke liegende Mildbätigkeit zu erblicken wäre. Hier soll die Kirche nur Mittelsperson sein. Warum sich dies anders verhalten soll, wenn die Auflage nicht bestimmten Personenkreisen gilt, ist nicht ersichtlich. Auch in diesem Falle ist die Kirche nur Mittelsperson, indem sie die ausgesetzten Beträge bestimmungsgemäß verwendet. Das Entscheidende ist in beiden Fällen, daß die Zuwendung nicht schlechthin für kirchliche Zwecke gemacht, sondern daß sie mit rechtlicher Bindung des kirchlichen Institutes, das als Vermächtnisnehmer in Betracht kommt, zu Gunsten bestimmter oder unbestimmter Dritter erfolgt ist, daß also eine Beschwörung mit einer Auflage vorliegt. Daß der Gesetzgeber solche Zuwendungen nicht unter dem Gesichtspunkte des § 12 Nr. 3 hätte geprüft wissen und sie lediglich deshalb mit einer geringeren oder gar keiner Steuer treffen wollen, weil die Kirche mit der Auflage beschwert ist und die Auflage kirchlichen Zwecken dient, kann nicht angenommen werden. Gilt bei Auflagen mit unbestimmten Empfängern die Zuwendung selbst als der Gegenstand

der Besteuerung, so kann es nur darauf ankommen, ob die Zuwendung nach § 12 Nr. 3, oder — wenn sie nicht mehr als 5000 *M* beträgt — nach § 12 Abs. 3 zu behandeln ist, nicht aber darauf, ob sie durch die Hände einer Kirche an die Begünstigten gelangt. Demgemäß hätte der Berufungsrichter den Steueranspruch des Beklagten aus dem Gesichtspunkte des § 12 Nr. 3 prüfen müssen.“ . . .