

32. Ist auf Erbteilungsverträge, die unter Mitwirkung von „Testamentvollstreckern“ als Vertragsschließenden geschlossen sind, die Ermäßigungsvorschrift Nr. 1 der Tarifstelle 32 des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 anzuwenden, nach der Kaufverhandlungen „zwischen den Teilnehmern an einer Erbschaft“ zwecks Erbteilung steuerlich begünstigt sind?

VII. Zivilsenat. Urt. v. 4. April 1911 i. S. preuß. Fiskus (Bekl.) w. H. (Kl.). Rep. VII. 278/10.

- I. Landgericht Breslau.
- II. Oberlandesgericht daselbst.

Die vorstehende Frage ist bejaht worden aus folgenden Gründen:

„Faßt man lediglich den Wortlaut der Ermäßigungsvorschrift ins Auge, so trifft freilich das Erfordernis der Stempelermäßigung, daß der Kauf „zwischen Teilnehmern an einer Erbschaft“ geschlossen sein muß, hier nicht zu. Denn inhaltlich des Vertrages sind als die Verkäufer die Testamentvollstrecker anzusehen, und diese kann man zu den „Teilnehmern“ an einer Erbschaft nach dem gewöhnlichen Sprachgebrauch nicht rechnen. Dessenungeachtet ist aber anzunehmen, daß die Ermäßigungsvorschrift auch die Fälle umfaßt, in denen Testamentvollstrecker mit einem Erben Kaufverhandlungen zum Zwecke der Teilung des Nachlasses abschließen. Das würde ohne weiteres anzuerkennen sein, wenn die Testamentvollstrecker gesetzliche Vertreter der Erben wären, wie es der Nachlasspfleger hinsichtlich der Erhaltung und Verwaltung des Nachlasses ist (§§ 1960, 1915, 1793 BGB.). Nach feststehender Rechtsprechung ist jedoch der Testamentvollstrecker als gesetzlicher Vertreter der Erben nicht anzusehen. Die ihm für die Verwaltung des Nachlasses und die Verfügung darüber durch das Gesetz erteilten Befugnisse kommen aber nach Inhalt und Umfang denjenigen eines gesetzlichen Vertreters der Erben so nahe, daß in steuerlicher Beziehung ein Unterschied zwischen ihm und dem Nachlasspfleger nicht gemacht werden kann, wenn man nicht den Zweck der Ermäßigungsvorschrift für solche Fälle vereiteln will, für die sie der Gesetzgeber offenbar hat gelten lassen wollen.“

Der Testamentvollstrecker bekleidet nach dem Recht des Bürgerlichen Gesetzbuchs, ebenso wie der Vormund und Pfleger, ein Amt, wenn auch nur ein solches privater Natur (§ 2202 BGB.). Auch er verwaltet den Nachlaß zur Ausführung des Willens des Erblassers mit der Wirkung, daß die von ihm vorgenommenen dinglichen und obligatorischen Verfügungshandlungen im Bereiche des Nachlaßvermögens für die Erben, oder wenn eine Erbengemeinschaft besteht, für diese rechtlich wirksam sind (§§ 2205, 2206 BGB.; Entsch. des RG.'s in Zivilf. Bd. 59 S. 361, 365, 366). Die vom Testamentvollstrecker zur Erteilung vorgenommenen Verfügungen sind hiernach sachlich für die Erben von genau derselben Wirkung, als wenn sie selbst diese Verfügungen vorgenommen und dazu uneingeschränkte Befugnis gehabt hätten.

Die Ermäßigungsvorschrift bezweckt aber nur eine sachliche Begünstigung der Erteilungen, nicht eine bloß persönliche Begünstigung der Erben. Das ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift. Die Begünstigung wurde zuerst gewährt durch die Kabinettsorder vom 21. Juni 1844, die im Wortlaut fast völlig mit der Ermäßigungsvorschrift der Tarifstelle 32 übereinstimmt, den zum Zwecke der Erteilung vorgenommenen Kauf- und Kaufverhandlungen aber völlige Stempelbefreiung gewährt. Als Zweck der Befreiung wurde dabei ausdrücklich „die Erleichterung der Erbschaftsteilungen“ bezeichnet. Diese Steuerbefreiung ist als Steuerermäßigung in das Stempelsteuergesetz vom 31. Juli 1895 übernommen worden, ohne daß ersichtlich wäre, daß an dem genannten Zweck irgend etwas hätte geändert werden sollen. Insbesondere ergibt sich nirgends ein Anhalt dafür, daß man die steuerliche Begünstigung nur denjenigen Erbschaften habe zuwenden wollen, bei denen die Verwaltung und Teilung durch die Erben selbst vorzunehmen ist, nicht aber durch Testamentvollstrecker. Ein Grund zu solcher Unterscheidung ist auch sonst nicht ersichtlich. Wenn in der Kabinettsorder und ebenso in der Ermäßigungsvorschrift besonders hervorgehoben ist, Gegenstand der Begünstigung seien Kaufverhandlungen zwischen Teilnehmern einer Erbschaft, so hat offenbar damit nur zum Ausdruck gebracht werden sollen, daß Kaufverhandlungen zwischen den Erben einerseits und dritten Personen andererseits selbst dann nicht begünstigt werden sollten, wenn sie dem Zwecke der Erteilung dienten. Mit Recht weist auch der Berufungsrichter darauf hin, daß

zur Zeit des Erlasses der Kabinettsorder — und auch später bis zum Inkrafttreten des Bürgerlichen Gesetzbuchs — bei der Verschiedenheit der damals in Preußen geltenden Privatrechtsordnungen eine einheitliche Auffassung über die rechtliche Stellung des Testamentsvollstreckers sich überhaupt kaum hat bilden können. Aber auch für das Gebiet des Allgemeinen Preussischen Landrechts war die Frage, in welchem rechtlichen Verhältnisse der Testamentsvollstrecker zu den Erben stände, in außergewöhnlichem Grade bestritten, und es ist dabei vielfach auch der Meinung Ausdruck gegeben worden, der Testamentsvollstrecker sei der Vertreter des Erben (Entsch. des RG.'s in Zivilf. Bd. 25 S. 292 ff.). Um so weniger läßt sich annehmen, daß die unter der Mitwirkung von Testamentsvollstreckern bewirkten Erbteilungen nach der Absicht des Gesetzgebers steuerlich anders behandelt werden sollten, als die von den Erben selbst vorgenommenen.

Der vorstehend vertretenen Auffassung steht das Urteil des erkennenden Senats vom 3. Mai 1907 (Entsch. Bd. 66 S. 113), daß die Anwendung der Befreiungsvorschrift unter Nr. 2 der Tarifstelle 32 auf Kaufverträge des Konkursverwalters mit einem Ablömmeling des Gemeinschuldners ausschließt, nicht entgegen, wie dessen Entscheidungsgründe ergeben.“