

24. Ist der Stempel für Familienstiftungen nach Tarif-Nr. 23 des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895/30. Juni 1909 durch § 60 des Reichserbschaftssteuergesetzes vom 3. Juni 1906 beseitigt?

VII. Zivilsenat. Ur. v. 29. September 1911 i. S. preuß. Fiskus (Bekl.) w. Freiherrn B. zu S. u. Gen. (Kl.). Rep. VII. 106/11.

- I. Landgericht Lüneburg.
- II. Oberlandesgericht Celle.

Die Kläger haben am 9. Juli 1909 eine Familienstiftung errichtet, der sie einen Betrag in bar oder Wertpapieren und ferner gewisse Forderungen gewidmet haben. Die Stiftung ist unter dem 17. September 1909 vom Amtsgericht genehmigt worden. An Stempel sind mit den Gerichtskosten nach Tarif-Nr. 23/24 zum preussischen Stempelsteuergesetz vom 31. Juli 1895/30. Juni 1909, unter Zugrundelegung eines Wertes von 68538,88 *M.*, 2056,50 *M.* eingezogen. Die Kläger erachteten die Erhebung des Landesstempels nach § 60 des Reichserbschaftssteuergesetzes vom 3. Juni 1906 für unzulässig und forderten den Betrag nebst Zinsen zurück.

Das Landgericht erkannte nach dem Klagantrag und das Oberlandesgericht wies die Berufung des Beklagten zurück. Seiner Revision wurde stattgegeben und die Klage abgewiesen.

Gründe:

„Das preuß. Stempelsteuergesetz vom 31. Juli 1895 behandelte in der Tarif-Nr. 23 die Familienstiftungen; sie sollten ebenso besteuert werden, wie Fideikommissstiftungen. Von diesen war nach Tarif-Nr. 24 eine Abgabe von 3 v. H. des Gesamtwertes der ihnen gewidmeten Gegenstände ohne Abzug der Schulden zu erheben. Als Fideikommissstiftungen bezeichnete die Tarifnummer alle von Todeswegen oder unter Lebenden getroffenen Anordnungen, kraft deren gewisse Vermögensgegenstände der Familie für immer oder für mehr als zwei Generationen erhalten bleiben sollten. Das Gesetz, betreffend die Abänderung des Stempelsteuergesetzes, vom 26. Juni 1909 ließ beide Tarifnummern unberührt. Sie sind unverändert in den Text des Stempeltarifs gemäß der Bekanntmachung des Finanz-

ministers vom 30. Juni 1909 aufgenommen. Der Berufungsrichter ist indessen der Meinung, daß die Tarif-Nr. 23 durch das Reichserbschaftssteuergesetz vom 3. Juni 1906 außer Kraft gesetzt worden sei. Sein Standpunkt, der sich mit der Auffassung des preussischen Gesetzgebers und der Verwaltungsbehörden (vgl. Allgemeine Verfügung des Finanzministers und des Justizministers vom 26. Juni 1906 Nr. 1, Just.Min.Bl. S. 174, ferner Allgemeine Verfügung vom 28. Juli 1910 § 11B, Just.Min.Bl. S. 299) in Widerspruch setzt, kann nicht gebilligt werden.

Der dreiprozentige Wertstempel von Familien- und Fideikommißstiftungen beruht auf der Erwägung, daß das solchen Stiftungen gewidmete Vermögen aus dem freien Verkehr ausscheide und daher dem Staate der Umsatzstempel von Veräußerungen entgehe (vgl. Hummel-Specht, Bem. 1 zu den Tarif-Nrn. 23, 24). Die Bindung des Vermögens für die Zwecke der Stiftung war, wie übrigens auch die Begriffsbestimmung der Familienfideikommiße in Tarif-Nr. 24 andeutet, der Grund der Besteuerung. Neben und außer dieser sollte aber nicht noch die Steuer für Erbschaften oder, sofern es sich um ein Stiftungsgeschäft unter Lebenden handelte, die Schenkungssteuer erhoben werden. Das Erbschaftssteuergesetz vom 30. Mai 1873/24. Mai 1891 ließ es, von einigen die Wertermittelung und die Entrichtung des Stempels betreffenden Abänderungen abgesehen, rücksichtlich der Fideikommiß- und der Familienstiftungen bei den bestehenden, mit den späteren Vorschriften des Stempelgesetzes im wesentlichen übereinstimmenden Vorschriften bewenden (§§ 2, 7), und die Tarif-Nr. 58 des Gesetzes vom 31. Juli 1895, die den Schenkungsstempel in Anlehnung an das Erbschaftssteuergesetz regelte, fand auf jene Stiftungen keine Anwendung. Für Preußen bot also die Rechtslage bis zum Erlaß des Reichserbschaftssteuergesetzes zu Zweifeln im Punkte der Besteuerung von Familienstiftungen keinen Anlaß. Der Entwurf zu dem Reichsgesetz enthält über derartige Stiftungen keine Sondernormen. Gegenstand der Erbschaftsteuer war nach ihm allgemein der Erwerb von Todes wegen (§ 1), und in der Begründung (S. 83) ist bemerkt, daß die Begründung einer Stiftung von Todes wegen nach § 1 steuerpflichtig sei, wobei auf § 84 BGB. verwiesen ist, nach welcher Vorschrift eine erst nach dem Tode des Stifters genehmigte Stiftung für die

Zuwendungen des Stifters als schon vor dessen Tode entstanden gilt. Die Stiftung sollte also als Erwerbseinheit des ihr letztwillig gewidmeten Vermögens gelten. Jene Bemerkung findet sich zu dem § 60 Abs. 3 des Entwurfs, der dem § 55 Abs. 3 des Gesetzes entspricht und das Stiftungsgeschäft unter Lebenden betrifft. Er stellt „das in einem Stiftungsgeschäft unter Lebenden von dem Stifter zugesicherte und auf die Stiftung übergegangene Vermögen“ einer Schenkung unter Lebenden gleich. Diese war aber nach § 60 Abs. 1 der gleichen Steuer wie der Erwerb von Todes wegen mit der Maßgabe unterworfen, daß an Stelle der Verhältnisse des Erblassers und des Erwerbers die Verhältnisse des Schenkers und des Beschenkten treten sollten.

Ein Unterschied zwischen Familienstiftungen und sonstigen Stiftungen war in dem Entwurfe nicht gemacht. Wäre er unverändert Gesetz geworden, so wäre in Frage gekommen, ob auch eine Familienstiftung als Erwerb von Todes wegen oder als Schenkung unter Lebenden zu versteuern sei, und ob daneben noch der landesgesetzliche Stempel bestehen könne. Der Entwurf wurde indessen insofern geändert, als den in § 13 Nr. 1 bis 4 (§ 11 des Gesetzes) angeordneten Befreiungen von der Erbschaftsteuer unter Nr. 5 hinzugefügt ist „ein Erwerb, der anfällt Familienstiftungen auf Grund eines in einer Verfügung von Todes wegen bestehenden Stiftungsgeschäfts“. Die Änderung beruht auf einem Antrage des Berichterstatters in der Reichstagskommission (S. 44 des Berichts), der eine Begründung für die den Familienstiftungen zugedachte Ausnahmestellung nicht enthielt. Es ist von vornherein wenig wahrscheinlich, daß diese Ausnahme in dem Sinne einer gänzlichen Befreiung vom Stempel, auch soweit er auf Landesgesetz beruht, gedacht war. Nur so viel ist sicher, daß die Familienstiftungen von der Reichsteuer nicht getroffen werden sollten. Der Kommission war im übrigen nicht entgangen, daß bundesstaatliche Steuervorschriften bestanden. Es war zu § 64 des Entwurfs (§ 60 des Gesetzes) ein Zusatz dahin beantragt worden: „Bezüglich der Besteuerung der Errichtung von Familienstiftungen und Familienfideikommissstiftungen bewendet es bei den Vorschriften der Landesgesetze“ (Nr. 79 S. 103 des Berichts). Der Antrag wurde zurückgezogen, weil sein Zweck durch die bisherigen Beschlüsse erreicht sei (S. 59, 60 des Berichts). Welche Beschlüsse

gemeint waren, ist zwar nicht gesagt. Es kann aber, da sonstige Beschlüsse, die sich mit den bezeichneten Stiftungen beschäftigen, nicht zu ermitteln sind, nur die eingefügte Befreiungsvorschrift in Betracht kommen. Die Ansicht der Kommission, der im weiteren Verlaufe der Beratungen von keiner Seite entgegengetreten worden ist, war hiernach zweifellos, daß von den auf lektwilliger Anordnung beruhenden Familienstiftungen ein Reichsstempel nicht zu fordern sei, daß jedoch damit die stempelrechtlichen Vorschriften der Landesgesetze nicht beseitigt seien. Der Berufsrichter bemerkt, daß dieser Wille des Gesetzgebers keinen Ausdruck im Gesetze selbst gefunden habe. Allein der Wortlaut der Befreiungsnorm zwingt keineswegs zu der Annahme, daß sie auch für die Landesgesetze über die Besteuerung von Familienstiftungen gelte. Sie läßt sich vielmehr im Hinblick auf die Vorgänge in der Kommission und, da ein Grund für die völlige steuerliche Freistellung der Familienstiftungen in keiner Weise ersichtlich ist, sehr wohl dahin deuten, daß außer den landesrechtlichen Abgaben nicht noch die Reichsteuer zu erheben sei, daß also einer Doppelbesteuerung hat entgegen getreten werden sollen.

Daß nur dies die Tragweite der Nr. 5 § 11 des Gesetzes ist, wird auch nicht durch den vom Berufsrichter für maßgebend erachteten § 60 des Gesetzes in Zweifel gestellt. Er ist eine Übergangsvorschrift. In § 55 sind, wie schon hervorgehoben, die Schenkungen unter Lebenden und mit ihnen die Stiftungsgeschäfte unter Lebenden der gleichen Steuer, wie die Erbschaften (der Erwerb von Todes wegen), unterworfen worden. Andererseits ist auch auf sie die Befreiungsvorschrift des § 11 Nr. 5 für anwendbar erklärt, sodas Familienstiftungen unter Lebenden so wenig, wie die Familienstiftungen von Todes wegen, von der Reichsteuer erfaßt werden. Nun setzt § 60 die Vorschriften der Landesgesetze, welche die Erhebung einer Abgabe von dem den Gegenstand der Erbschaftsteuer bildenden Erwerbe von Todes wegen (§§ 1 bis 4) sowie von Schenkungen unter Lebenden (§ 55) oder die über solche Schenkungen ausgestellten Urkunden betreffen, mit einem — nicht interessierenden — Vorbehalt außer Kraft. Die Bestimmung dient, wie auch in der Begründung S. 35 betont ist, der Vermeidung einer Doppelsteuer. Der vom Reiche besteuerte, auf Erbschaft oder Schenkung beruhende Erwerb soll nicht auch noch von einer Landessteuer getroffen werden. Daraus

ergibt sich schon, daß, soweit die Gefahr einer mehrfachen Besteuerung desselben Gegenstandes nicht bestand, für das Reich kein Anlaß vorlag, landesgesetzliche Steuervorschriften zu beseitigen. Man wird sie nur in dem Umfange als beseitigt anzusehen haben, als das Reichsgesetz ersichtlich die Besteuerungsfrage erschöpfend, also einschließlich der Befreiungsfälle, hat regeln und für eine abweichende einzelstaatliche Behandlung keinen Raum lassen wollen, wie dies unbedenklich für die Fälle der Nummern 1 bis 4 des § 11 zutrifft, wie es aber nach dem Ausgeführten für den Fall der Nr. 5 nicht zutrifft. Zudem ist gemäß der Darlegung im Eingange der Gründe der preussische Familienstiftungsstempel nach Tarif-Nr. 23 des Stempelgesetzes nicht sowohl eine Abgabe von dem Erwerbe von Todes wegen oder von einer Schenkung unter Lebenden, als eine auf die Festlegung von Vermögen in der Hand einer Familie sich gründende Steuer, bei der nicht die Zuwendung an den Erwerber, sondern die Widmung zu dem bestimmten Zwecke das Wesentliche ist. Auch von diesem Gesichtspunkte aus ist jene Tarifnummer durch den § 60 des Reichsgesetzes unberührt geblieben; er hat nur die Vorschriften des preussischen Erbschaftssteuergesetzes in Wegfall gebracht und damit für Preußen die bisherige Rechtslage aufrecht erhalten, nach der Familienstiftungen mit dem dreiprozentigen Stempel belastet, im übrigen aber von der Erbschafts- oder Schenkungssteuer befreit sind. Die gegenteilige Annahme des Berufungsrichters würde zu dem unannehmbaren Ergebnis einer gänzlichen Befreiung der Familienstiftungen vom Reichs- und vom Landesstempel führen.“ . . .