

64. Ist die Vorschrift der Tarifstelle 32c des preußischen Stempelsteuergesetzes vom 30. Juni 1909 hinsichtlich der Veräußerungsverträge über bewegliche Sachen durch den § 44 des Reichs-Umsatzsteuergesetzes vom 24. Dezember 1919 beseitigt?

VII. Zivilsenat. Ur. v. 22. November 1921 i. S. Deutsches Reich (Rl.) w. preuß. Staat (Befl.). VII 361/21.

I. Landgericht I Berlin. — II. Kammergericht daselbst.

Die Kriegsmetall-Aktiengesellschaft in Liquidation verkaufte durch schriftlichen Vertrag vom 1. April 1920 an die Fr.-Dr.-Aktiengesellschaft die gesamte bewegliche Einrichtung der Zentral-Wolframwäse in Fr. zu einem bestimmten Kaufpreise. Für diesen Vertrag zahlte die Verkäuferin auf Erfordern des Beklagten aus Tarifst. 32c preuß. StempStG. den Wertstempel vom Kaufpreis mit 3401,50 M. Der Kläger als allgemeiner Rechtsnachfolger der Verkäuferin fordert diesen Betrag zurück.

Die Vorinstanzen erkannten auf Abweisung der Klage. Die Revision wurde zurückgewiesen aus folgenden

Gründen:

Zur Entscheidung steht die Frage, ob durch die Vorschrift in § 44 des am 1. Januar 1920 in Kraft getretenen Umsatzsteuergesetzes vom 24. Dezember 1919:

„Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) dürfen von dem Inkrafttreten dieses Gesetzes ab Steuern vom Warenumsatz nicht mehr erheben“

die Abgabe aus Tarifst. 32c preuß. StempStG., wodurch lästige Veräußerungsverträge über bewegliche Gegenstände einem Wertstempel

unterworfen werden, ausgeschlossen ist. Die Entscheidung hängt davon ab, ob diese Landesstempelabgabe eine Steuer „vom Warenumsatz“ ist. Unter Waren sind, wie aus der Tariffur. 19 des Reichsstempelgesetzes in der Fassung des Warenumsatzstempelgesetzes vom 26. Juni 1916 zu schließen ist, auch im Sinne des vorangeführten § 44 UStG. entgeltlich übertragene bewegliche Sachen zu verstehen, also auch die inhaltlich des Vertrags vom 1. April 1920 veräußerte bewegliche Einrichtung der Zentral-Volframwäage. Das Wort Umsatz aber kann, je nach Zusammenhang, in dem es gebraucht wird, eine verschiedene Bedeutung haben. Im weitesten Sinne des Wortes ist darunter die Gesamtheit der wirtschaftlichen und rechtlichen Vorgänge zu verstehen, die einen entgeltlichen Eigentumswechsel an einer Sache herbeiführen. Diese Vorgänge umfassen den schuldrechtlichen Vertrag, der die Verpflichtung zur Veräußerung und zum Erwerb begründet, und die zur Ausführung dieses Vertrags dienenden Handlungen dinglicher Natur, nämlich die Übereignung der Ware und die Leistung des vereinbarten Entgelts. Man versteht aber unter Umsatz auch im engeren Sinne die bezeichneten dinglichen Ausführungshandlungen für sich allein. In welchem Sinne der § 44 das Wort „Warenumsatz“ gebraucht, ist nicht unzweifelhaft. Über den beabsichtigten Umfang des Begriffs gibt weder die Entstehungsgeschichte des hier maßgebenden UStG. von 1919 noch diejenige seiner Vorgänger, nämlich des UStG. vom 26. Juli 1918 und des WarenUStG. vom 26. Juni 1916 einen irgendwie sicheren Anhalt. Ob der Gesetzgeber das Verhältnis des § 44 zu der Tariffur. 32c UStG. ermogen hat, die lediglich den schuldrechtlichen Veräußerungsvertrag besteuert, ist nicht festzustellen. In § 37 des schon am 1. Oktober 1919 in Kraft getretenen Grunderwerbsteuergesetzes vom 12. September 1919 ist ausdrücklich besonders hervorgehoben, daß nicht nur die landesgesetzlichen Steuervorschriften, welche die Erhebung „einer Abgabe von Grundstücksübertragungen“ betreffen, außer Kraft treten, sondern auch daselbe gilt von Abgaben, welche die Steuerpflicht nicht an den Eigentumserwerb, sondern an den „Abschluß des Veräußerungsgeschäfts“ anknüpfen. Ein ähnlicher Hinweis auf das der Veräußerung von Waren zugrunde liegende schuldrechtliche Geschäft fehlt im § 44 UStG. von 1919, obgleich es nahe gelegen hätte, diese dem § 37 des GruStG. parallele Vorschrift auch bezüglich des Abschlusses des Veräußerungsvertrags mit dem § 37 in Übereinstimmung zu bringen, wenn man die Erhebung des Stempels der Tariffur. 32c hätte verbieten wollen. Es ist daher nicht ausgeschlossen, daß der Gesetzgeber nicht die Absicht gehabt hat, mit dem durch den § 44 ausgesprochenen Verbot auch die Besteuerung schriftlicher Warenveräußerungsverträge zu treffen, die schon durch ihre Beurkundung eine besondere Sicherheit für ihre Erfüllung gewährten. Mag man

auch in dieser Besteuerung eine Doppelbesteuerung desselben wirtschaftlichen Vorgangs, nämlich des Umsatzes im weitesten Sinne des Wortes, erblicken, so ist doch eine Doppelbesteuerung, wie der erkennende Senat schon wiederholt dargelegt hat, nur dann unzulässig, wenn und soweit sie durch eine besondere Rechtsnorm untersagt ist. Vom Rechtsstandpunkt aus betrachtet, ist aber der Gegenstand der Stempelabgabe der Tariffst. 32c ein anderer als derjenige der Umsatzsteuer des UStG. vom 24. Dezember 1919, nämlich im ersteren Falle der schuldrechtliche Vertrag über die durch seinen Abschluß erzwingbare Veräußerung, im anderen Falle die dingliche Ausführung der Veräußerung. In letzterer Beziehung macht es keinen Unterschied, ob man nach § 1 UStG. als den Gegenstand der Umsatzsteuer die Lieferung von Waren, also die Übereignung der vertraglich erworbenen Sachen, oder, was richtiger ist, gemäß §§ 8, 13 ebenda das für die Lieferung vereinnahmte Entgelt ansieht. Besondere Gründe für die Beibehaltung der Landessteuer kann man, auch abgesehen von der durch die Beurkundung des Vertrags gewährten größeren Sicherheit der Erfüllung, darin finden, daß die Landesstempelabgabe von  $\frac{1}{3}$  v. H. gegenüber der Höhe der durch das UStG. auferlegten Umsatz- und Zuzugssteuer nicht sehr drückend erscheint, und daß sie durch Unterlassung der bei Warenlieferungen ohnehin in den meisten Fällen nicht verkehrsüblichen Beurkundung vermeidbar ist. Nach alledem ist der Schluß gerechtfertigt, daß der § 44 unter Steuer vom Warenumsatz nichts anderes verstanden wissen will als die im § 1 bestimmte, nur auf die dingliche Erfüllung des Veräußerungsvertrags, nicht auf diesen selbst gelegte Abgabe.

Zu erörtern bleibt noch, ob der Weitergeltung der Tariffst. 32c etwa die Vorschrift des § 2 des Landessteuergesetzes vom 30. März 1920 entgegensteht, nach der die Inanspruchnahme von Steuern für das Reich die Erhebung „gleichartiger Steuern durch die Länder“ ausschließt, wenn nicht reichsgesetzlich ein anderes vorgeschrieben ist. Die Frage ist zu verneinen. Der § 2 hatte im Entwurf zum Landessteuergesetz im wesentlichen denselben Inhalt wie der § 2 des Gesetzes selbst. Nach der amtlichen Begründung ist das Ziel des Verbots des § 2, Landessteuern zu verhindern, die die Steuereinnahmen des Reichs zu schädigen geeignet sind. Letzteres ist bei Beibehaltung des Stempels aus Tariffst. 32c kaum zu befürchten, da Beurkundungen der Veräußerung beweglicher Sachen nur in wichtigeren Fällen vorzukommen pflegen, bei denen die Beteiligten meistens — wie auch im vorliegenden Fall — kapitalkräftig sind. Als nicht verbotene, den Reichssteuern nicht „gleichartige“ landesgesetzliche Steuern im Sinne des § 2 werden in der Begründung einige Steuern (Wertzuwachssteuer u. a.) aufgeführt. Unter ihnen befindet sich freilich die Abgabe aus Tariffst. 32c nicht. Die Aufführung der einzelnen Steuern ist aber

nur beispielsweise erfolgt (Nationalverj. 1919 Druckf. Nr. 1623 Begr. S. 14, 26). Der § 2 ergibt nicht, welcher Grad von Gleichartigkeit der Reichs- und der Landessteuer verlangt wird, um das Verbot der Landessteuer auszulösen. Die Unterschiede zwischen der Stempelabgabe der Tariffst. 32c und der Umsatzsteuer des § 1 UStG. sind aber so durchgreifend, daß beide jedenfalls als gleichartig nicht anzusehen sind. Den wesentlichen Unterschied findet der Berufungsrichter lediglich darin, daß die Stempelabgabe im Gegensatz zur Umsatzsteuer eine „reine Urkundensteuer“ sei. Diesem Grunde für sich allein ist aber eine ausschlaggebende Bedeutung nicht beizumessen. Wenn auch im preuß. StempStG. bis auf wenige Ausnahmen nur „Urkunden“ als Gegenstand der Besteuerung bezeichnet sind, so beruht das im wesentlichen darauf, daß beurkundete Erklärungen viel leichter steuerlich zu fassen sind als nicht beurkundete. Eigentlicher Gegenstand der Besteuerung sind die hinter der Urkunde liegenden Rechtsgeschäfte, wie sich schon daraus ergibt, daß der Urkundenstempel im einzelnen sich nach dem Inhalte des beurkundeten Geschäfts gliedert. Eine wesentliche sachliche Verschiedenheit beider Steuern ist aber darin zu erblicken, daß der Stempel den beurkundeten Veräußerungsvertrag ohne Rücksicht darauf erfaßt, ob er zur Erfüllung gelangen wird oder nicht, während die Umsatzsteuer ein mindestens teilweise schon erfülltes Geschäft erfordert und das gezahlte Entgelt ohne Rücksicht auf das vereinbarte Entgelt besteuert. An diesem Unterschied wird auch dadurch nichts geändert, daß ausnahmsweise im Falle der Nichtigkeit der beurkundeten Veräußerung bei fristgemäßem Erstattungsantrage der Landesstempel im Verwaltungswege zu erstatten ist und unter gewissen Voraussetzungen aus Billigkeitsgründen auch in anderen Fällen im Verwaltungswege erstattet werden kann (§ 25 UStG.). Wollte man dem § 44 UStG. die vom Kläger vertretene ausdehnende Auslegung geben, so würde das finanziell nicht erwünschte und vom Gesetzgeber kaum beabsichtigte Ergebnis die Folge sein, daß ein beurkundeter und rechtlich vollwirksamer Veräußerungsvertrag und damit die Veräußerung selbst weder der Abgabe aus der Tariffst. 32c noch auch dem allgemeinen Vertragsstempel aus Tariffst. 71 Nr. 2 unterliegen, die Veräußerung also völlig steuerfrei bleiben würde, wenn es hinterher aus irgendeinem Grunde nicht zur Zahlung eines Entgelts kommt. Die Entscheidung des Berufungsrichters war hiernach im Ergebnis aufrecht zu erhalten.