

8. Zur Auslegung

1. des § 4 Abs. 1 b des Preussischen Stempelsteuergesetz,
2. des § 105 der Reichsabgabenordnung.

VI. Zivilsenat. Urtr. v. 1. Juni 1926 i. S. Preuß. Staat (Bell.) w.
D. G. (RL). VI 123/26.

- I. Landgericht Reife.
- II. Oberlandesgericht Breslau.

Durch einen „Verpfändungs- und Abtretungsvertrag“ vom
28. Juni 1924 bestellte die Klägerin dem Deutschen Reich Sicherheit

für gewisse von ihr geschuldete und ihr gestundete Steuerbeträge. Etwa 40000 Tonnen Erz wurden dem Reich verpfändet. Für diese Urkunde sind 688 *GM* Landesstempel berechnet, aber noch nicht bezahlt worden. Mit ihrer Klage begehrt die Klägerin die Feststellung, daß der Vertrag vom 28. Juni 1924 nicht stempelsteuerpflichtig sei. Das Landgericht hat das Verlangen abgewiesen, das Oberlandesgericht hat ihm entsprochen. Die Revision des Beklagten blieb ohne Erfolg.

Gründe:

Der Streit der Parteien dreht sich lediglich um die Frage, ob die Befreiungsvorschrift in § 4 Abs. 1 b des Preussischen Stempelsteuergesetzes vom 16. März 1924 auf die streitige Urkunde vom 28. Juni 1924 anwendbar ist oder nicht. Die Vorschrift lautet:

„Von der Stempelsteuer sind befreit:

- b) Urkunden, welche wegen Bestimmung des Betrags öffentlicher Abgaben und Einziehung derselben und überhaupt wegen Leistungen an den Fiskus des Deutschen Reichs oder des Preussischen Staates infolge allgemeiner Vorschriften aufgenommen oder beigebracht werden müssen, sofern sie allein zu diesem Zweck dienen“.

Die Urkunde vom 28. Juni 1924 ist „wegen Einziehung öffentlicher Abgaben“, nämlich wegen der dabei gegen Sicherheitsleistung gewährten Stundung aufgenommen worden und sie hat auch allein diesem Zweck gedient. Daß sie noch in anderer Weise verwendet worden wäre, ist von keiner Seite behauptet worden. Der Präsident des Landesfinanzamts Oberschlesien hat in seinem die Stempelspflichtigkeit der Urkunde behandelnden Bescheide vom 22. Dezember 1924 ausgeführt, daß eine Urkunde dem in der Befreiungsvorschrift angegebenen Zweck allein nur dann diene, wenn sie ausschließlich im Staats- oder Reichsinteresse aufgenommen oder beigebracht werde. Die Zweckfrage und die Interessenfrage haben miteinander nichts zu tun, der das Interesse betreffende Satz kann also aus dem gesetzlichen Erfordernis, daß die Urkunde nur zu dem in der Befreiungsvorschrift umschriebenen Zweck dienen darf, nicht hergeleitet werden. Es ist aber richtig, daß die Steuerverwaltung die Befreiungsvorschrift stets nur dann angewendet hat, wenn nach ihrer Meinung ein ausschließliches Interesse des Staats oder des Reichs an dem Aufnehmen oder Beibringen

der Urkunde bestand. Dieser Handhabung des Gesetzes ist der erkennende Senat in seinem Urteil vom 28. Oktober 1924 VI 61/24 (StB. 1925 S. 257) entgegengetreten. Danach braucht nicht ein ausschließliches Interesse des Staats oder Reichs gegeben zu sein, es genügt vielmehr, wenn ein solches Interesse auch vorhanden ist. Nur das entspricht dem Grundgedanken der Befreiungsvorschrift. Sie will das Steuerzahlen und alles, was damit zusammenhängt, nicht in unangemessener Weise auch noch besteuern. Das wäre aber der Fall, wenn das Gesetz eine auch im Interesse des Staats oder des Reichs aufgenommene, die Steuerzahlung betreffende Urkunde mit einem Stempel belegen würde. Ein Interesse des Reichs an der Urkunde vom 28. Juni 1924 leugnet auch der Bescheid des Präsidenten des Landesfinanzamts nicht. Er erkennt vielmehr das Interesse des Reichs an der Sicherung des gestundeten Steuerbetrags ausdrücklich an, und dieses Interesse tritt ja auch so klar zutage, daß daran nicht wohl gezweifelt werden kann. Das Oberlandesgericht hat es jedenfalls als erwiesen angenommen.

Das vom Gesetz ausdrücklich aufgestellte Erfordernis, daß die Urkunde infolge allgemeiner Vorschriften aufgenommen oder beigebracht werden mußte, ist ebenfalls vorhanden. Zu dieser Feststellung reicht allerdings der vom Oberlandesgericht in erster Reihe angeführte Grund allein nicht aus. Es genügt nicht, daß nach allgemeiner Übung und ständiger Verwaltungspraxis und nach den besonderen Umständen des Falles das Rechtsgeschäft schriftlich abgeschlossen werden mußte. Die streitige Befreiungsvorschrift steht in der Zahl der sachlichen Stempelsteuerbefreiungen. Allen im § 4 a. a. D. aufgeführten Urkunden wird die Steuerbefreiung um ihres Inhalts willen gewährt. Auch in § 4 Abs. 1 b handelt es sich also vor allem um den Inhalt der Urkunde, d. h. um das beurkundete Rechtsgeschäft. Dessen Abschluß muß durch allgemeine Vorschriften notwendig geworden sein. Daß im § 4 a. a. D. stets von den Urkunden und nicht von den Rechtsgeschäften die Rede ist, erklärt sich daraus, daß das ganze Gesetz grundsätzlich nur Urkundenstempel kennt und deshalb alle Vorschriften entsprechend gefaßt hat.

Ist der Nachweis erbracht, daß allgemeine Vorschriften den Abschluß des Rechtsgeschäfts notwendig machten, so kann das Erfordernis der Schriftlichkeit des Abschlusses aus den vom Oberlandes-

gericht herangezogenen Gesichtspunkten abgeleitet werden. Nicht zu billigen ist die Meinung der Revision, daß es sich um Rechtsgeschäfte handeln müsse, für deren Abschluß von Gesetzes wegen die Schriftform geboten sei. Im § 4 Abs. 1 b a. a. D. wird nicht von Gesetzen gesprochen, sondern von allgemeinen Vorschriften. Dieser Rahmen ist weiter, er umfaßt auch allgemeine Anordnungen der Verwaltungsbehörden. Die Revision übersieht auch, worauf die Revisionsbeantwortung mit Recht hinweist, daß § 4 Abs. 1 b nicht nur vom Aufnehmen, sondern auch vom Beibringen der Urkunden spricht. Die allgemeine Vorschrift, eine bestimmte Urkunde beizubringen, hat mit dem gesetzlichen Erfordernis der Schriftform für gewisse Rechtsgeschäfte nichts zu tun. Die Revision ist hier schließlich auch nicht folgerichtig. Wie noch zu erwähnen sein wird, würde sie die Befreiungsvorschrift für anwendbar erachten, wenn der Klägerin Zölle oder Verbrauchsabgaben im Sinne des § 105 Abs. 1 RAbgD. gestundet worden wären, obwohl doch auch in einem solchen Falle die Verpfändung von Waren gesetzlich der Schriftform nicht bedürfte.

Ebenso wenig ist der Revision beizutreten, wenn sie meint, daß gerade das beurkundete Rechtsgeschäft mit allen seinen Einzelheiten durch die „allgemeinen Vorschriften“ gefordert sein müsse, daß nur in diesem Falle der Urkunde die Stempelfreiheit zuzubilligen sei. Die Reichsabgabenordnung eröffnet in ihren §§ 109 ff. dem Steuerpflichtigen eine Fülle von Möglichkeiten, wie er eine notwendig gewordene Sicherheit bestellen kann. Danach wird es im Steuer- und Abgabenverkehr des Reichs, hinter welchem der entsprechende Verkehr der Länder und Gemeinden stark zurücktritt, nur selten vorkommen, daß eine bestimmte Art der Sicherheitsleistung durch allgemeine Vorschriften angeordnet worden ist. Diese ordnen eben nur die Sicherheitsleistung im allgemeinen an, über ihre Art und ihre Durchführung im einzelnen Falle hat sich der Steuerpflichtige regelmäßig besonders mit den Steuerbehörden zu verständigen. Die Revision überspannt also die Anforderungen, die an den Inhalt der allgemeinen Vorschriften vernünftigerweise gestellt werden können. Sie macht sich übrigens auch hier des schon oben erwähnten Mangels an Folgerichtigkeit schuldig, denn im Rahmen des § 105 Abs. 1 RAbgD. will sie auch von ihren hier behandelten scharfen Anforderungen absehen,

obwohl ein innerer Grund dafür nicht angeführt und auch sonst nicht ersichtlich ist.

Der Unterschied, den die Revision zwischen den beiden Absätzen des § 105 RAbgD. machen will, liegt auf anderem Gebiet. Sie unterscheidet zwischen Steuerkrediten, auf die nach allgemeinen Vorschriften ein Anspruch gewährt ist, und solchen, bei denen dies nicht zutrifft; nur wenn Sicherheit geleistet werde für einen Steuerkredit der ersteren Art, könne die Befreiungsvorschrift in § 4 Abs. 1 b des Stempelsteuergesetzes eingreifen; § 105 Abs. 1 gewähre einen solchen Anspruch, § 105 Abs. 2 dagegen nicht; um Absatz 2 habe es sich bei der der Klägerin gewährten Stundung gehandelt. Diesen Darlegungen ist bereits das Oberlandesgericht mit zutreffenden Erwägungen entgegengetreten. Es ist richtig, daß nach § 105 Abs. 1 Satz 1 RAbgD. — Satz 2 das. enthält eine hier nicht erhebliche Kannvorschrift — bei Zöllen und Verbrauchsabgaben das Finanzamt die Zahlung fälliger Beträge auf Antrag des Steuerpflichtigen gegen Sicherheit und Verzinsung auf sechs Monate hinauszuschieben hat, während nach Abs. 2 a. a. D. Zahlungen von Steuern und sonstigen Geldleistungen — in der Regel auch nur gegen Sicherheit und Verzinsung — gestundet werden können, wenn ihre Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet wird. Mit Recht hat aber das Oberlandesgericht bei der von ihm gegebenen Hilfsbegründung auf den § 6 RAbgD. hingewiesen, worin es heißt:

„Wo im Sinne des Gesetzes die Behörden die Entscheidung nach ihrem Ermessen zu treffen haben, hat sie nach Recht und Billigkeit zu erfolgen“.

Wenn also die sofortige Einziehung der Steuer für den Pflichtigen besonders hart ist, wenn der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet, genügende Sicherheit geleistet und Rinszahlung versprochen wird, dann besteht ein Anspruch auf die Stundung auch in den Fällen des Abs. 2 a. a. D. Er kann mit der Beschwerde nach §§ 224, 281 f. g. RAbgD. in der höheren Instanz verfolgt werden. Es ist deshalb nicht richtig, wenn der Beklagte gelegentlich ausgeführt hat, daß es im freien Ermessen der Steuerbehörde stehe, ob sie in den Fällen des § 105 Abs. 2 RAbgD. Stundung gewähren wolle oder nicht. Eine Entscheidung, die nach Recht und Billigkeit gefällt

werden soll, ist nicht auf das freie Ermessen abgestellt. Freies Ermessen und billiges Ermessen sind nicht dasselbe; es sind Gegensätze, und der Unterschied zwischen ihnen ist beträchtlich.

Es ist also nicht angängig, in der von der Revision vertretenen Art zwischen den beiden Absätzen des § 105 RAbgD. zu unterscheiden. Ob überhaupt ein Anspruch auf Steuerstundung bestehen muß, um bei einer gegen Sicherheitsleistung gewährten Stundung den § 4 Abs. 1b des Stempelsteuergesetzes auf die die Sicherheit bestellende Urkunde anwendbar erscheinen zu lassen, braucht nicht entschieden zu werden. Der § 105 RAbgD., in seinem ganzen Zusammenhang betrachtet, stellt den Grundsatz auf, daß Steuerzuschub und Steuerstundung regelmäßig nur gegen Sicherheitsleistung zu gewähren sind. Soll also Zuschub oder Stundung eintreten, so muß, von Ausnahmefällen abgesehen, Sicherheit bestellt werden. Das ist die allgemeine Vorschrift im Sinne des § 4 Abs. 1b des Stempelsteuergesetzes, welche das Aufnehmen der hier streitigen Urkunde notwendig machte.

Bei diesem Ergebnis kann die — auch vom Oberlandesgericht offen gelassene — Frage unerörtert bleiben, ob nicht auch die Richtlinien des Reichsministers der Finanzen für die Sicherheitsleistung durch Verpfändung von Waren vom 7. März 1923 (Reichssteuerblatt 1923 S. 111), namentlich der § 4 daselbst, als allgemeine Vorschriften im Sinne des § 4 Abs. 1b des Stempelsteuergesetzes in Betracht kommen.