

52. Gilt Abs. 3 der Tarifstelle 15 des preussischen Stempelsteuergesetzes in der Fassung vom 27. Oktober 1924 auch für die in Abs. 2 erwähnten Höchstbetragshypotheken und -schiffspfandrechte?

VI. Zivilsenat. Urt. v. 16. November 1926 i. S. Preussischer Staat (Bekl.) w. Sch. & Co. (Kl.). VI 273/26.

I. Landgericht Stade.

Die Klägerin reichte am 16. November 1925 beim Amtsgericht S. eine Urkunde vom 10. November 1925 ein, in der sie die Eintragung einer Gesamtsicherungshypothek im Höchstbetrag von 500 000 R. M. zugunsten einer englischen Firma, die ihr einen weitgehenden Warenkredit eingeräumt hatte, auf zwei ihr gehörige, im Grundbuch von S. eingetragene Grundstücke bewilligte und beantragte. Die Hypothek wurde am 27. November 1925 eingetragen. Der Gerichtsschreiber berechnete zu der Urkunde aus der Tarifstelle 15 des preussischen Stempelsteuergesetzes in der Fassung vom 27. Oktober 1924 einen Stempel von 500 R. M., der auf die Erinnerung der Klägerin nach Vorlage des über die Kreditgewährung nachträglich errichteten Kreditvertrags am 23./28. Dezember 1925 durch Beschluß des Amtsgerichts S. vom 7. Januar 1926 auf 3 R. M. ermäßigt wurde, weil der für die Kreditgewährung erhobene Stempel auch nur in Höhe dieses Betrags bemessen worden war. Im Dienstaufsichtsweg wurde der Stempelansatz des Gerichtsschreibers in Höhe von 500 R. M. wiederhergestellt.

Die Klägerin hat nunmehr den Rechtsweg beschritten und beantragt festzustellen, daß der Ansatz der Gerichtskostenrechnung vom

27. November 1925 mit 500 RM Stempel ungerechtfertigt sei und in Wegfall komme. Das Landgericht hat der Klage stattgegeben. Die vom Beklagten unmittelbar beim Reichsgericht eingelegte Revision ist ohne Erfolg geblieben.

#### Gründe:

Nach der Tariffstelle 15 des preußischen Stempelsteuergesetzes in der Fassung vom 27. Oktober 1924 sind „Gegenstand der Besteuerung“ die Beurkundungen über die Sicherstellung von Rechten, der „Steuerfuß“ ist auf  $\frac{1}{10}$  v. H. bemessen und für die „Berechnung der Stempelabgabe“ ist der Wert der sichergestellten Werte maßgebend. Die Absätze 2 und 3 dieser Tariffstelle lauten:

Auf Höchstbetragshypotheken und -schiffspfandrechte im Sinne der §§ 1190 und 1271 BGB. findet der vorstehende Steuerfuß gleichfalls Anwendung.

Der Stempel darf in keinem Falle den für die Beurkundung des sicherzustellenden Rechts zur Erhebung gelangenden Stempel übersteigen.

Den Absatz 3 hat das Landgericht in rechnerisch unstreitig richtiger Weise zugunsten der Klägerin angewendet. Das bekämpft die Revision unter Hinweis auf die Allgemeine Verfügung des preußischen Finanzministers vom 25. September 1925 (SMBl. S. 367). In dieser Verfügung werden die Stempelbehörden angewiesen, den Abs. 3 der Tariffstelle 15 auf Urkunden nicht anzuwenden, welche Höchstbetragshypotheken und Höchstbetragsschiffspfandrechte betreffen. Da jedoch der Finanzminister durch seine Verfügung das Gesetz nicht zu ändern vermag, kann sich nur fragen, ob die von ihm vertretene Auslegung des Gesetzes richtig ist und ob die von ihm angeführten Gründe zutreffen. Das ist aber zu verneinen.

In erster Reihe beruft sich der Finanzminister auf den Wortlaut des Abs. 2; dieser erklärt nur den „vorstehenden Steuerfuß“ für anwendbar, also nicht auch die Vorschrift über die „Berechnung der Stempelabgabe“ und die sonstigen Vorschriften der Tariffstelle 15. Das ist an sich richtig und es kann zugegeben werden, daß der streitige Abs. 2 nicht besonders glücklich gefaßt ist. Die Auffassung des Finanzministers führt aber zu dem Ergebnis, daß die Höchstbetragshypotheken — darunter werden im folgenden die Höchstbetragsschiffspfandrechte immer mitverstanden — eigentlich in die Tariffstelle 15 nicht hineingehörten, daß sie dort gewissermaßen nur zufällig und

als ein Fremdkörper hineingeraten seien, weil sie gerade dem „Steuerfuß“ unterworfen werden sollten, der für die Sicherstellung von Rechten vorgesehen ist. Das wäre ein auffälliges und allen Grundätzen richtiger Gesetzgebungsarbeit widersprechendes Ergebnis. Es könnte nur dann hingenommen werden, wenn sonstige zwingende Gründe dafür sprächen. Solche zwingende Gründe findet der Finanzminister in der Entstehungsgeschichte der Vorschrift; aus dieser ist aber das Gegenteil zu folgern.

Der Abs. 2 ist in die Tariffstelle 15 — damals 59 — des preußischen Stempelsteuergesetzes durch die Novelle vom 26. Juni 1909 eingerückt worden, damals in folgender Form:

Auf Höchstbetragshypotheken im Sinne des § 1190 BGB. finden die vorstehenden Steuersätze gleichfalls Anwendung.

Von Steuersätzen wurde gesprochen, weil die Sicherstellung von Rechten damals nicht einem Wertstempel, sondern einem — abgestuften — Feststempel von 0,50 bis zu 5,00 *M* unterworfen war. Den Wertstempel brachte für die Tariffstelle 15 — damals 59 — erst das Gesetz vom 25. Juli 1923 (G. S. 341).

Die Novelle vom 26. Juni 1909 fügte weiter in die Tariffstelle 14 — damals 58 —, welche die „Schuldverschreibungen, hypothekarische und persönliche aller Art“ betrifft, den Zusatz ein:

Urkunden, in denen der Betrag der verschriebenen Schuld nur dem Höchstbetrage nach bestimmt ist, sind dem Stempel dieser Tariffstelle nicht unterworfen.

Die beiden neuen Sätze der Novelle von 1909 gehören inhaltlich zusammen. Mit ihnen hat die Gesetzgebung einen Streit entschieden, der sich zwischen der Rechtsprechung des Reichsgerichts und der Auffassung des preußischen Finanzministers ergeben hatte. Ursprünglich waren beide Stellen darüber einig gewesen, daß nicht als „Schuldverschreibungen“ im Sinne der preußischen Stempelgesetze vom 7. März 1822 und 31. Juli 1895 anzusehen seien: Urkunden über Kreditverträge, in denen der zu gewährende und zurückzuzahlende Kreditbetrag nur der Höchstsumme nach bezeichnet war, und Urkunden über sogenannte Kautionshypotheken, bei denen die Größe des Anspruchs noch unbestimmt war und nur der höchste Betrag eingetragen wurde, bis zu welchem das Grundstück haften sollte (§ 24. des Gesetzes über den Eigentumserwerb usw. vom 5. Mai 1872). Auch nach der Meinung des Reichsgerichts erforderte

es der Begriff der Schuldverschreibung, daß die Pflicht zur Zahlung einer ihrer Höhe nach bestimmten Summe übernommen werde (RGZ. Bd. 8 S. 260 a. E., Gruch. Bd. 34 S. 1070 und JW. 1899 S. 118 Nr. 85). Von diesem Standpunkt aus waren die Kreditverträge nur dem allgemeinen Vertragstempel unterworfen und die Urkunden über Kautionshypotheken waren als „Kautionsinstrumente“ im Sinne des Gesetzes vom 7. März 1822 oder demnächst als Beurkundungen über die Sicherstellung von Rechten im Sinne des Gesetzes vom 31. Juli 1895 steuerpflichtig.

Später hat das Reichsgericht seine Ansicht geändert, und zwar im Hinblick auf § 6 Abs. 2 des Gesetzes vom 31. Juli 1895, der noch heute in unveränderter Fassung gilt. Danach ist die Stempelsteuer zunächst von dem höchstmöglichen Werte des Gegenstandes des Geschäfts zu berechnen; ist dann aber „die Leistung nicht bis zu den bestimmten Grenzen erfolgt, so wird nach Ausführung des Geschäfts die gezahlte Stempelsteuer bis auf den der wirklichen Leistung entsprechenden Betrag erstattet.“ So gelangte das Reichsgericht dazu, die obenerwähnten Urkunden dem Schuldverschreibungstempel zu unterwerfen (vgl. JW. 1900 S. 405 Nr. 32, 1902 S. 195 Nr. 49 und RGZ. Bd. 68 S. 157). Die beiden ersten Entscheidungen betrafen Kreditverträge, die dritte bezog sich auf die an Stelle der preussischen Kautionshypothek getretene Höchstbetragshypothek des § 1190 BGB.

Der Finanzminister schloß sich der neueren Rechtsprechung des Reichsgerichts nicht an, obwohl er, wie Hummel-Specht in Anm. 20 zu Tariffstelle 58 auf S. 1042 mitteilen, bei Erlaß des Gesetzes vom 31. Juli 1895 den — allerdings vergeblichen — Versuch gemacht hatte, Schuldverschreibungen über eine nur dem Höchstbetrag nach feststehende Summe ausdrücklich in die Tariffstelle 58 — jetzt 14 — aufnehmen zu lassen. Er erließ vielmehr schon im Hinblick auf die Entscheidung in der JW. 1900 S. 405 Nr. 32 unter dem 20. Mai 1901 eine Allgemeine Verfügung betr. die stempelsteuerliche Behandlung von Kreditverträgen und einseitigen Kreditversprechen (Zentralblatt der Abgaben-Gesetzgebung und -Verwaltung 1901 S. 160 Nr. 74). Darin wird es im Anschluß an die ältere Rechtsprechung des Reichsgerichts für unzulässig erklärt, Kreditverträge dem Schuldverschreibungstempel zu unterwerfen; sie bedürften nur des allgemeinen Vertragstempels. Hieraus wird die

wichtige Folgerung gezogen, daß die Beurkundung der Sicherstellung von Rechten aus Kreditverträgen nach dem damals zweiten, jetzt dritten Absatz der Tarifstelle 59, jetzt 15, des Landesstempelsteuergesetzes einen Sicherstellungstempel bis zur Höhe des allgemeinen Vertragstempels von damals 1,50 *M* erfordere; es sei also ein Sicherstellungstempel von nur 0,50 oder 1,00 *M* notwendig, wenn der Höchstbetrag des eröffneten Kredits 600 oder 1200 *M* nicht übersteige.

Gleichzeitig erließ der Finanzminister am 20. Mai 1901 eine zweite Allgemeine Verfügung (a. a. O. S. 159 Nr. 73). Sie betraf die stempelsteuerliche Behandlung von Sicherungshypotheken und ordnete an, daß für die Höchstbetragshypotheken des § 1190 BGB. nur der Stempel der Tarifstelle 59, jetzt 15, erfordert werden dürfe.

In diesen beiden Verfügungen hatte der Finanzminister aus sachlichen Gründen, unbeeinflusst von dem jetzigen zweiten Absatz der Tarifstelle 15 — den es damals noch nicht gab — die Überzeugung vertreten, daß Urkunden über Höchstbetragshypotheken als Urkunden über die Sicherstellung von Rechten unter die Tarifstelle 15 (damals 59) fielen. Damit sollten sie allen Vorschriften der Tarifstelle 15 (59) unterworfen werden, auch der des damals zweiten, jetzt dritten Absatzes dieser Tarifstelle. Welche Wirkung dieser Absatz bei Beurkundungen der Sicherstellung von Rechten aus Kreditverträgen haben mußte, hat der Finanzminister damals im einzelnen dargelegt, und er hat keine Ausnahme für den Fall gemacht, daß die Rechte aus Kreditverträgen gerade durch die Bestellung einer Höchstbetragshypothek sichergestellt würden. Davon, daß die Höchstbetragshypotheken nach den Sätzen der Tarifstelle 15 (59), „aber bemessen nach der einzutragenden Summe“ versteuert werden sollten — so sagt die Allgemeine Verfügung vom 25. September 1925 —, ist in den beiden Verfügungen vom 20. Mai 1901 keine Rede, auch nicht in der dort angezogenen Allgemeinen Verfügung des Finanzministers vom 26. September 1874, abgedruckt bei Severin, die preussischen Stempelabgaben S. 275 Anm. 12. Der Finanzminister hat vielmehr im Jahre 1901 offensichtlich auf demselben Standpunkt gestanden, den das Landgericht gebilligt hat und den der Finanzminister jetzt bekämpft.

Das Reichsgericht blieb im Gegensatz zum Finanzminister dabei, daß Urkunden über Höchstbetragshypotheken als Schuldverschreibungen zu versteuern seien, und lehnte die abweichende

Meinung des Finanzministers ausdrücklich ab (RGZ. Bd. 68 S. 159). Dieser Streit blieb also bestehen; ihn hat der Gesetzgeber im Jahre 1909 zugunsten des Finanzministers entschieden. Urkunden, in denen der Betrag der verschriebenen Schuld nur dem Höchstbetrag nach bestimmt ist, dürfen seit 1909 dem Schuldverschreibungstempel nicht mehr unterworfen werden. Mit diesem Zusatz zu Tarifstelle 14 (58) war die Ansicht des Reichsgerichts abgelehnt. Es blieb nun aber die Möglichkeit offen, daß das Reichsgericht sagte: an sich gehören die streitigen Urkunden unter die Tarifstelle 14 (58); dort dürfen sie nicht mehr versteuert werden, also bleiben sie steuerfrei. Um dieser klar erkannten Möglichkeit zu entgehen und die vom Finanzminister bisher schon für notwendig erachtete Versteuerung der streitigen Urkunden nach Tarifstelle 15 (59) sicherzustellen, wurde in diese Tarifstelle der neue Absatz 2 eingeschaltet (vgl. Druckfachen des Abgeordnetenhauses, 21. Legislaturperiode, II. Session, Nr. 560A, S. 85). So wurde nicht nur die Ansicht des Reichsgerichts verneint, sondern auch die des Finanzministers bejaht. Davon, daß der damalige Absatz 2, jetzige Absatz 3, der Tarifstelle 15 (59) auf die streitigen Urkunden nicht angewendet werden sollte, ist bei allen diesen Verhandlungen nicht die Rede gewesen. Diese Ansicht tritt zum ersten Male in der Allgemeinen Verfügung vom 25. September 1925 hervor. Der Versuch des Finanzministers, ihre Richtigkeit aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes zu belegen, versagt also nicht nur, er schlägt sogar, wie sich aus den vorstehenden Darlegungen ergibt, gegen ihn aus.

Der Finanzminister hat endlich noch gemeint, daß der Abs. 2 in Tarifstelle 15 (59) nur geringe praktische Bedeutung hätte, wenn er im Sinne des Landgerichts ausgelegt würde. Das mag richtig sein und es ist auch anzuerkennen, daß der Absatz 3 der Tarifstelle 15 (59) den Ertrag der Steuer jetzt ungünstiger beeinflusst, als zu der Zeit, da der Stempel der Tarifstelle 15 (59) noch ein — abgestufter — Feststempel von geringer Höhe war; aber die Rücksicht auf den Ertrag der Steuer kann niemals dazu führen, die gesetzliche Vorschrift anders auszulegen, als ihr Sinn und Zusammenhang es erfordern und ihre Entstehungsgeschichte es bestätigt.