

40. Wird dadurch, daß die Minister der Justiz und der Finanzen nach § 5 Abs. 1 f des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 27. Oktober 1924 einer „Vereinigung“ die Befreiung von der Steuer bewilligen, die Steuerfreiheit erst begründet oder stellt die Entscheidung der Minister nur einen bestehenden Rechtszustand fest derart, daß eine ohne zeitliche Einschränkung ausgesprochene Bewilligung auch für die Vergangenheit wirkt?

VII. Zivilsenat. Ur. v. 26. Oktober 1928 i. S. Wohnungsfürsorgegesellschaft für Oberschlesien GmbH. (Rl.) w. Preuß. Staat (Bekl.).
VII 143/28.

I. Landgericht Reife.

II. Oberlandesgericht Breslau.

Die Klägerin ist eine Vereinigung, deren Satzungen die Vorschriften enthalten, welche § 5 Abs. 1 f Satz 1 des preussischen Stempelsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Oktober 1924 (GS. S. 627) — StStG. — erfordert. Durch Erlass des Justiz- und des Finanzministers vom 4. August 1925 ist ihr Befreiung von der Zahlung der preussischen Stempelsteuer bewilligt worden. Gleichwohl fordert der Beklagte von der Klägerin die Versteampelung aller von ihr in der Zeit seit ihrer Errichtung bis zum 4. August 1925 abgeschlossenen Verträge, der Werkverdingungsverträge allerdings nur in Höhe ihres Anteils an den Verträgen, sofern ihren Vertragsgegnern Stempelsteuerfreiheit nach § 5 Abs. 1 f StStG. bewilligt worden war. Außerdem fordert der Beklagte die nachträgliche Versteampelung derjenigen Verträge, die von der ehemaligen Siedlungs- und Wohnungsfürsorgegesellschaft Groß-Strelitz geschlossen worden sind und in welche die Klägerin vor dem 4. August 1925 eingetreten ist. Die Klägerin hat die nachgeforderten Steuerbeträge noch nicht gezahlt. Mit ihrer Klage beantragt sie, festzustellen:

1. die Befreiung der Klägerin von der Entrichtung einer Stempelsteuer gemäß § 5 Abs. 1 f StStG. ist bereits mit der Errichtung der Gesellschaft, d. h. mit dem 9. Februar 1924 eingetreten,
2. die Klägerin ist von der Entrichtung einer Stempelsteuer befreit, soweit sie in die von der ehemaligen Siedlungs- und Wohnungsfürsorgegesellschaft Groß-Strelitz abgeschlossenen Verträge vor dem 4. August 1925 eingetreten ist,

3. die von der Klägerin vor dem 4. August 1925 abgeschlossenen Werkverdingungsverträge unterliegen nicht der Stempelsteuerpflicht, und zwar

- a) soweit der Vertragsgegner der Klägerin bei diesem Vertrage gemeinnützig im Sinne des § 5 Abs. 1 f StStG. ist, überhaupt nicht,
- b) soweit der Vertragsgegner nicht gemeinnützig im Sinne dieser Vorschrift ist, insoweit nicht, als der Klägerin anteilmäßig Stempelfreiheit zusteht.

Die Vorinstanzen haben die Klage abgewiesen. Die Revision der Klägerin hatte Erfolg.

Gründe:

1. Der Streit der Parteien dreht sich um die Auslegung des § 5 Abs. 1 f StStG., wo es heißt:

„Von der Entrichtung der Stempelsteuer sind befreit:

a) — e)

- f) Körperschaften des öffentlichen Rechts in Angelegenheiten, welche die Schaffung gesunder Kleinwohnungen für Minderbemittelte betreffen, sowie Vereinigungen, deren durch die Satzungen bestimmter Zweck . . . darauf gerichtet ist, Minderbemittelten . . . Wohnungen . . . zu verschaffen, wenn der zu verteilende Reingewinn satzungsgemäß auf eine Verzinsung von höchstens fünf vom Hundert der eingezahlten Kapitaleinlagen beschränkt, bei Auslosungen . . . den Mitgliedern nicht mehr als . . . zugesichert und bei der Auflösung der etwaige Rest des Vermögens für gemeinnützige Zwecke bestimmt ist. Darüber, ob die Befreiung zu bewilligen ist, wird von den Ministern der Justiz und der Finanzen gemeinschaftlich entschieden. . . .

Sofern eine dieser Vereinigungen ihre Satzungen und damit zugleich oder nur tatsächlich ihren Zweck in der Weise ändert, daß die vorstehend angegebenen Voraussetzungen nicht mehr zutreffen, können alle Stempelbeträge, die mangels einer Befreiung fällig geworden sein würden, nachträglich binnen Jahresfrist eingefordert werden.“

Die Klägerin, eine Vereinigung im Sinne der vorstehend mitgeteilten Vorschrift, ist der Ansicht, daß eine die Steuerfreiheit bewilligende Entscheidung der Minister, die nach rückwärts keinen

Anfangspunkt für die Steuerfreiheit festsetzt, nur einen bestehenden Zustand feststelle und deshalb für die ganze Dauer ihres Bestehens zugunsten der Vereinigung wirke. Der Beklagte dagegen nimmt an, daß eine solche Entscheidung der Minister die Steuerfreiheit selbst erst begründe, daß sie mit zu den Voraussetzungen der Steuerfreiheit gehöre und deshalb nur für die Zukunft wirke. Beide Parteien haben sich für ihre Ansicht auf den Unterabstz 2 des § 5 Abs. 1 f StStG. berufen, jedoch beide vergeblich.

Die Klägerin will daraus entnehmen, daß mit der sachungsmäßigen oder auch nur tatsächlichen Änderung des Zweckes der Vereinigung die von den Ministern bewilligte Steuerfreiheit ohne weiteres ende und daß die Steuerbeträge nunmehr nachgefordert werden könnten; wenn die Steuerfreiheit in dieser Weise von selbst (automatisch) wegfalle, so müsse sie auch in derselben Weise von selbst beginnen. Die Steuerfreiheit fällt aber nicht von selbst fort. In Abs. 2 a. a. D. wird nur von Stempelbeträgen gesprochen, die mangels einer Befreiung fällig geworden wären. Das bedeutet also, daß ein Stempelbetrag nicht fällig werden kann, solange die Bewilligung der Steuerfreiheit durch die Minister noch zu Recht besteht. Erst ihr Widerruf durch die Minister kann den Weg für eine Stempelnachforderung freimachen. Dieses Widerrufsverfahren ist in der gemeinschaftlichen Verfügung der Minister über gerichtliche Landesstempelsachen vom 19. Januar 1926 (FMB. 1926 S. 17) in § 5 Nr. 7 und in den Ausführungsbestimmungen des Finanzministers zum StStG. vom 19. Januar 1926 (FMB. 1926 S. 9) in § 5 Nr. 4 geregelt worden.

Daß die Entscheidung der Minister gilt, solange sie besteht, besagt nichts über ihr Wesen. Diese Wirkung kann und muß ihr beigelegt werden, mag sie rechtsfeststellend oder rechtsbegründend sein.

Der Beklagte entnimmt aus Abs. 2 a. a. D. mit Recht, daß die Steuerfreiheit nur dann bewilligt werden kann, wenn nicht nur die Sachung dem Gesetz entspricht, sondern auch die Vereinigung sich gesetz- und sachungsgemäß betätigt. Beides sind Voraussetzungen für die Bewilligung der Steuerfreiheit. Es geht aber zu weit, wenn der Beklagte und ihm folgend das Oberlandesgericht deshalb dazu gelangen, der Bewilligung rechtsbegründenden Charakter beizulegen. Über das Vorhandensein aller Voraussetzungen kann an sich auch ein nur rechtsfeststellender Beschluß entscheiden.

2. Es kommt danach auf die Auslegung des in § 5 Abs. 1 f StStG. gebrauchten Wortes „bewilligen“ an. Es bedeutet an sich und ganz wörtlich genommen: jemandem etwas zuwenden, was er vorher nicht gehabt hat. Aber das Wort wird vielfach doch auch in abgeschliffener Bedeutung gebraucht; man spricht von „bewilligen“ auch, wenn ein schon bestehender Anspruch anerkannt oder festgestellt wird. Das Wort „bewilligen“ ist also nicht völlig eindeutig.

Zuzugeben ist, daß für eine nur rechtsfeststellende Entscheidung ein jeden Zweifel ausschließender und deshalb besserer Ausdruck gefunden werden kann. Das war z. B. geschehen in dem — durch Art. V § 1 Nr. 1 der 2. Steuernotverordnung vom 19. Dezember 1923 (RGBl. I S. 1205) wieder aufgehobenen — § 4 Abs. 3 des Kapitalverkehrssteuergesetzes vom 8. April 1922 (RGBl. I S. 354). Dort hieß es: „Die Entscheidung darüber, ob die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 bei einer Gesellschaft vorliegen, trifft das Landesfinanzamt. . . . Gegen die Entscheidung ist Beschwerde an den Reichsminister der Finanzen zulässig.“ Durch diese Vorschrift war den einzelnen Finanzämtern das ihnen an sich zustehende Recht zur Entscheidung genommen worden; das Landesfinanzamt — und im Beschwerdewege der Reichsminister der Finanzen — sollte einheitlich eine bindende Entscheidung darüber fällen, ob gewisse Voraussetzungen vorlägen oder nicht. Damit sollten unzweifelhaft nur Rechte festgestellt, nicht erst begründet werden.

Die Novelle zum StStG. vom 25. Juli 1923 (GS. S. 341), die den streitigen Satz in das Gesetz eingerückt hat, ist in ihrem Wortlaut nicht dem Kapitalverkehrssteuergesetz gefolgt, sondern hat sich an den § 8 Nr. 5 des preußischen Gerichtskostengesetzes vom 28. Oktober 1922 (GS. S. 363) angeschlossen — vgl. die Begründung in den Druckfachen des Landtags 1921/23 Bd. X Nr. 5392 S. 6296 — und hat das Wort „bewilligen“ gewählt. Man wird jedoch diesem Umstand und dem Gegensatz zum Kapitalverkehrssteuergesetz keine entscheidende Bedeutung beilegen dürfen, weil die gesetzgeberische Arbeit der Nachkriegsjahre oft unter der durch die Verhältnisse gebotenen Hast gelitten hat.

3. Bleibt aber das Wort „bewilligen“ in § 5 Abs. 1 f StStG. mehrdeutig, so ist der Revision beizutreten, wenn sie auf den Zusammenhang der gesetzlichen Vorschriften Wert legen will, unter denen auch der streitige Satz steht. Sie weist mit Recht darauf hin,

daß sowohl § 4 StStG., der die sachlichen Steuerbefreiungen enthält, als auch § 5 a. a. O., der die persönlichen Steuerbefreiungen aufzählt, mit den Worten beginnt: „Von der Stempelsteuer sind befreit“ und daß dann unter 10 und 7 Nummern — von § 5 Abj. 1 f vorläufig abgesehen — lediglich die Voraussetzungen genannt werden, von denen die Steuerfreiheit abhängig gemacht ist. Diese tritt also ein, wenn die Voraussetzungen gegeben sind. Jede Behörde und jedes Gericht hat, wenn es die Voraussetzungen für vorliegend erachtet, die notwendig daraus folgende Steuerfreiheit zu berücksichtigen. Es bedeutet keine Ausnahme, wenn § 5 Abj. 1 a. a. O. unter c von Stiftungen spricht, die als milde ausdrücklich anerkannt sind, oder unter d von Forschungsanstalten, die als ausschließlich gemeinnützig anerkannt sind, oder endlich unter g von Unternehmen zur Förderung des Kleingartenwesens, die . . . als gemeinnützig anerkannt sind. Der Verwaltungsakt, durch den die Stiftung als milde, die Anstalt oder das Unternehmen als gemeinnützig anerkannt wird, ist die Voraussetzung für die Steuerfreiheit; über diese selbst entscheidet die Steuerbehörde oder das Gericht.

Es würde deshalb in der Tat auffallen, wenn sich in der gesamten Reihe jener Vorschriften ein grundsätzlich anders behandelter Fall vorfände, ein Fall, in dem das Vorhandensein der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht genügte, sondern noch eine rechtsbegründende Bewilligung der Steuerfreiheit durch die obersten Verwaltungsbehörden hinzukommen müßte. Aus dem bloßen Gebrauch des Wortes „bewilligen“ könnte man das schwerlich schließen; jeder Zweifel muß aber schwinden, wenn man die Entstehungsgeschichte der Vorschrift zu ihrer Auslegung heranzieht. In dem von der Regierung dem Landtag vorgelegten Entwurf des Gesetzes (vgl. die oben angeführte Drucksache S. 6201 ff.) lautet die Vorschrift so, wie sie später Gesetz geworden ist. Zu ihrer Begründung wird auf S. 6297 a. a. O. ausgeführt:

„Die Vorschrift, daß über die Frage, ob . . . zu bewilligen ist, der Finanzminister und der Justizminister gemeinschaftlich zu entscheiden haben, bezweckt, widersprechende Entscheidungen der verschiedenen Behörden zu vermeiden und die Frage für jede in Betracht kommende Vereinigung ein für alle Male zu regeln.“

Danach handelt es sich also um eine reine Zuständigkeitsvorschrift. Statt der vielen Unterbehörden und der Gerichte sollten die be-

teiligten obersten Verwaltungsbehörden gemeinsam und endgültig entscheiden. Nach ihrer Begründung sollte die Vorschrift daselbst bedeuten, wie der damals noch gültige § 4 Abs. 3 des Kapitalverkehrssteuergesetzes, nur daß zur Entscheidung nicht die Provinzialbehörde und erst im Beschwerdeweg der Minister, sondern von vornherein die Ministerialinstanz berufen wurde. Etwas weiteres ist zu der — unverändert gebliebenen — Vorschrift nach den veröffentlichten Materialien des Gesetzes nicht geäußert worden.

Trat aber die Entscheidung der Ministerialinstanz lediglich an die Stelle der Entscheidungen von Unterbehörden und Gerichten, so bedeutete jene auch nichts anderes, als diese bedeutet hätten. Daß ihnen nur rechtsfeststellende Bedeutung zukommen würde, ist unbedenklich.

4. Wenn der Beklagte der Entscheidung der Minister rechtsbegründende Wirkung beilegen und diese Entscheidung selbst als eine Voraussetzung der Steuerfreiheit ansehen will, so findet er in ihr gewissermaßen zwei verschiedene Rechtsakte, einmal die vom Ermessen der Minister abhängige Anerkennung der „Vereinigung“ als — kurz gesagt — „gemeinnützig“ und zweitens die auf das Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen und jene Anerkennung hin ausgesprochene Zubilligung der Steuerfreiheit. Für eine solche Zweiteilung der Entscheidung bietet aber das Gesetz keinen Anhalt. Es stellt gewisse, im einzelnen genau umschriebene Anforderungen an die Satzung und verlangt eine dem Gesetz und der Satzung entsprechende Tätigkeit der Vereinigung. Ist beides gegeben, so ist der Anspruch auf die Steuerfreiheit begründet. Ein Verwaltungsakt, der erst noch hinzutreten und die Gemeinnützigkeit der Vereinigung anerkennen mußte, ist im Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehen und kann nach der Entstehungsgeschichte der Vorschrift auch in dem dort gebrauchten Worte „bewilligen“ nicht gefunden werden. Gerade weil jene Zweiteilung des Ministerialentscheides fehlt, ist auch nicht abzusehen, warum er grundsätzlich nur für die Zukunft wirken sollte. Ist die Bewilligung der Steuerfreiheit nur von der Beschaffenheit der Satzung und der gesetz- und satzungsmäßigen Tätigkeit der Vereinigung abhängig, so ist es das Natürliche, daß sie die Zeit vor dem Ministerialentscheid ebenso umfaßt wie die spätere. Es fehlt an jedem inneren Grunde, warum eine Vereinigung, deren Tätigkeit von vornherein dem Gesetz und der Satzung entsprach, nicht auch schon für die Zeit vor der Entscheidung der Minister Steuerfreiheit

genießen sollte. Selbstverständlich können die Minister, wenn die Säzung erst nach dem Inzestretreten der Vereinigung dem Gesetz oder deren Tätigkeit erst nachträglich dem Gesetz und der Säzung angepaßt worden ist, im Entscheid aussprechen, daß die Steuerfreiheit erst von einem bestimmten Zeitpunkt an bestehen soll. Damit ist dann die Steuerfreiheit für die Zeit vor jenem Datum klar abgelehnt, und irgendwelche Zweifel werden nicht entstehen können. Im gegenwärtigen Falle hat aber der Erlaß der Minister kein Datum genannt, von dem ab die Steuerfreiheit bestehen soll, und der Beklagte hat auch nicht einmal eine Behauptung in der Richtung aufgestellt, daß anfänglich die Säzung der Klägerin nicht dem Gesetz oder ihre Tätigkeit nicht dem Gesetz und der Säzung entsprochen habe. Unter diesen Umständen muß der Erlaß vom 4. August 1925 dahin ausgelegt werden, daß er auch die Zeit vor diesem Tage umfaßt.

Der preußische Finanzminister ist anderer Meinung. In zwei Erlassen vom 25. Mai 1926 und vom 18. August 1927, die bei Voeg-
Eiffler Anm. 22 zu § 5 StStG. S. 52 angeführt sind, tritt er für die rechtsbegründende, nur für die Zukunft wirksame Kraft der Ministerialentscheidung ein. Auf welchen Erwägungen die Stellungnahme des Finanzministers beruht, ist dort nicht mitgeteilt; es kann deshalb darauf nicht eingegangen werden.

Der Erlaß vom 25. Mai 1926 betrifft gerade den vorliegenden Fall, wie die Verfügung des Präsidenten des Landesfinanzamts Reize vom 14. September 1926 ergibt. Als eine authentische Auslegung des Erlasses vom 4. August 1925 kann er aber schon deshalb nicht gelten, weil eine solche nur vom Finanz- und vom Justizminister gemeinsam vorgenommen werden könnte. Eine Äußerung des Justizministers zu der Streitfrage ist, soweit ersichtlich, nicht bekannt geworden.

5. Es ist also der Revision stattzugeben; das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Berufungsgericht zurückzuverweisen. Zu prüfen ist namentlich noch, ob nach den gegenwärtigen Klageanträgen erkannt werden kann. Die Zulässigkeit der Feststellungsklage ist unter den gegebenen Umständen nicht zu beanstanden; es sieht aber so aus, als ob die Klage nicht sowohl Rechtsverhältnisse festgestellt, als vielmehr Rechtsgrundsätze aufgestellt wissen wollte, nach denen über die einzelnen streitigen Rechtsverhältnisse entschieden werden soll. Um welche Stempelforderungen es sich im einzelnen handelt, hat die

Klägerin weder im Klagantrag noch in ihrem Vortrag angegeben. Bei einem der Klage entsprechenden Urteil könnte zweifelhaft bleiben, über welche Stempelforderungen des Beklagten eigentlich erkannt, inwieweit ihr Nichtbestehen rechtskräftig festgestellt wird.