

9. 1. Ist § 27 Abs. 3 des preuß. Stempelsteuergesetzes vom 30. Juni 1909 unanwendbar, wenn die Steuerbehörde nicht sowohl die Wertangabe an sich beanstandet, als vielmehr einen Rechtsirrtum rügt, der die Beteiligten zu einer falschen Angabe geführt hat?

2. Wahrt die rechtzeitige Beanstandung der Wertangaben gegenüber einem Steuerpflichtigen der Steuerbehörde das Recht, die fehlende Steuer von allen Steuerpflichtigen nachträglich einzuziehen?

VII. Zivilsenat. Urf. v. 20. Mai 1919 i. S. preuß. Staat (Bell.)
m. B. (Rf.). VII 71/19.

- I. Landgericht Posen.
 II. Oberlandesgericht daselbst.

Durch notariellen Vertrag vom 12. Juni 1911 verkaufte der Kläger sein im Kreise Bromberg belegenes Gut für 895 000 *M* an den Landwirt Vo. Der Käufer übernahm es, die Reichs- und Landesstempel zu tragen und bezahlte sie entsprechend den im Vertrage gemachten Wertangaben. Es war dort beziffert der Wert der eingebrachten Erntevorräte auf 20 000 *M*, der des sonstigen beweglichen Beilasses auf 300 000 *M*. Dabei war irrträglich die auf dem Halme stehende Ernte zum beweglichen Beilass gerechnet. Längere Zeit nach dem Vertragschluß setzte der Beklagte auf Grund eigener Nachprüfung den Wert des steuerpflichtigen beweglichen Beilasses auf nur 80 000 *M* fest und verlangte unter dem 26. Mai 1914 von dem Käufer Vo., er solle an Landesstempel für die Veräußerung unbeweglicher Sachen $\frac{2}{3}$ v. H. von (300 000 — 80 000 =) 220 000 *M* mit 1467 *M* nachzahlen. Vo. war zahlungsunfähig. Mit Schreiben vom 25. Juni 1914 richtete deshalb der Beklagte die gleiche Zahlungsaufforderung an den Kläger. Am 1. November 1915 hat dieser den Betrag bezahlt. Im April 1916 erhob er die gegenwärtige Klage auf Rückzahlung. Er berief sich dabei insbesondere auf § 27 Abs. 3 VStG. Nach dieser Vorschrift ist die Beanstandung der Angaben der Steuerpflichtigen über den Wert des Gegenstandes eines Geschäfts nur binnen einer dreijährigen Frist nach der Beurkundung zulässig. Der Beklagte beantragte die Abweisung der Klage, gab im Laufe des Rechtsstreits aber zu, daß der Wert des mit $\frac{1}{3}$ v. H. zu versteuernden beweglichen Beilasses auf 165 000 *M* anzusetzen sei, und zahlte am 8. Februar 1918 437 *M* an den Kläger zurück. Dieser ermäßigte seinen Klagantrag entsprechend. Das Landgericht hat mit Rücksicht auf § 27 Abs. 3 VStG. dem ermäßigten Klagantrag entsprochen. Die Berufung des Beklagten wurde zurückgewiesen. Auch seine Revision blieb erfolglos.

Gründe:

Die Revision hat zunächst erklärt, daß sie alle in den früheren Instanzen angeregten Bedenken aufrechterhalte. Danach vertritt sie auch gegenwärtig noch die Ansicht, daß die Vorschrift des § 27 Abs. 3 VStG. um deswillen nicht zugunsten des Klägers anwendbar sei, weil nicht die Wertangaben an sich beanstandet würden, vielmehr nur geltend gemacht werde, daß rechtsirrtümlich Bestandteile der unbeweglichen Sache, nämlich die auf dem Halme stehende Ernte, als bewegliche Sachen angesehen worden seien. Es ist aber anerkanntes Rechts, daß es für die Anwendbarkeit der erwähnten Vorschrift nichts ausmacht, ob die Wertangabe als vorsätzlich oder fahrlässig falsch gemacht, als auf einem tatsächlichen oder rechtlichen Irrtum beruhend beanstandet wird (vgl.

das Urteil des erkennenden Senats vom 10. Juli 1903, VII 167/03, und die Entscheidung des Kammergerichts bei Johow Bd. 28 B S. 23). Der zu entscheidende Fall liegt anders als der RÖG. Bd. 79 S. 424 entschiedene. Damals war in dem Vertrage der Wert einer Rente angegeben, aber entgegen § 6 Abs. 9 VStG. falsch berechnet, und von der Steuerbehörde war der Stempel nach dem falschen Werte bemessen worden. Jene Angabe fiel weder unter den § 7 noch unter den § 10 VStG., ihrer hätte es nicht bedurft, sie stand mit dem Gesetz in Widerspruch und durfte deshalb jederzeit berichtigt werden, auch nach Ablauf der im § 27 Abs. 3 VStG. gesetzten Frist.

Die Revision stellt weiter den Rechtsatz auf, daß die rechtzeitige Beanstandung der Wertangaben gegenüber einem Steuerpflichtigen dem Beklagten das Recht wahre, die fehlende Steuer von allen Steuerpflichtigen nachträglich einzuziehen, durch das Beanstanden entstehe erst der Anspruch auf die Nachsteuer, gemäß § 12 Abs. 1 c und Abs. 2 VStG. hatte jeder Teilnehmer des Vertrags dafür. Die Revision glaubt sich dabei auf den § 3 Abs. 1 VStG. stützen zu können; sie rechnet die Wertangaben der Beteiligten zu dem für die Stempelpflichtigkeit maßgebenden Inhalt der Urkunde. Dieser Ausgangspunkt ist unrichtig. Die Vorschrift des § 3 Abs. 1 VStG. bindet die Steuerbehörde wohl an die in der Urkunde angegebenen Preise, so daß sie selbst dann keinen höheren Stempel für die Urkunde berechnen darf, wenn feststeht, daß die wirklich vereinbarten Preise höher sind als die in der Urkunde angegebenen, mag es sich dabei um einen Gesamtpreis oder um mehrere Einzelpreise handeln (vgl. Heinich, VStG. 3. Aufl. Anm. 5 zu § 10 und Anm. 2 b zu § 3; Hummel-Specht, VStG. Anm. 4 zu § 10). Anders steht es aber gerade mit den Wertangaben in den steuerpflichtigen Urkunden. Sie gehören nicht zu den rechtsgeschäftlichen Erklärungen der Beteiligten, die den Inhalt der Urkunde bilden, an sie ist der Beklagte, wie die §§ 7 und 10 VStG. zeigen, nicht gebunden, er kann die Werte selbständig ermitteln und die danach festgestellten Stempel einfordern. Der Stempelanspruch des Beklagten geht, wenn er von einem Werte zu berechnen ist, von vornherein auf den Betrag, der dem wirklichen Werte entspricht. Das Beanstanden der von den Beteiligten gemachten Wertangaben ist das Mittel, den bereits gegebenen Stempelanspruch durchzuführen, es läßt neue Ansprüche nicht entstehen. Wenn man dem Beklagten folgte, würde die Stempelforderung von dem angegebenen Werte mit der Ausstellung der Urkunde, die Stempelforderung von dem den angegebenen Wert übersteigenden Betrage des wirklichen Mehrwerts mit der Beanstandung entstehen. Der Beginn der Verjährung müßte dann verschieden angelegt werden. Tatsächlich rechnet aber § 27 Abs. 1 VStG. ausnahmslos mit einem einheitlichen Beginne der Verjährung des ganzen Stempels, auch wenn er von dem Werte eines Gegenstandes zu berechnen ist. Die Steuer-

pflicht entsteht eben in jedem einzelnen Falle ohne weiteres und kraft Gesetzes mit dem Vorhandensein der dort vorgeesehenen Voraussetzungen. Ebenso wie nicht erst das besondere Veranlagungsverfahren der Steuerbehörde den Stempelanspruch entstehen läßt (RGZ. Ab. 47 S. 330), läßt auch das Beanstandungsverfahren nicht den Mehranspruch entstehen. Damit erlebigen sich diese Bedenken der Revision, auch soweit sie hilfsweise damit rechnen, daß der Mehranspruch von vornherein höchstens bedingt gegeben sei und mit dem Eintritte der Bedingung, d. h. der Beanstandung, wirklich entstehe.

Ihren oben wiedergegebenen Rechtsatz sucht die Revision ferner mit dem Gedanken zu stützen, daß auf den öffentlichrechtlichen Stempelanspruch nicht das bürgerliche Recht, sondern nur das Stempelrecht anzuwenden sei; dieses fordere aber nicht, daß die Beanstandung allen Steuerpflichtigen gegenüber erhoben werden müsse, um allen gegenüber wirksam zu sein. Das letztere ist so weit richtig, als das Stempelrecht jene Forderung nicht ausdrücklich aufstellt. Der Versuch des Oberlandesgerichts, aus dem Wortlaute des § 27 Abs. 3 BStG. das Gegenteil herauszulesen, erscheint verfehlt. Der Gebrauch der Mehrzahl: „die Beanstandung der Angaben der Steuerpflichtigen“ erklärt sich offenbar aus der Mehrzahl der Fälle, in denen nach dem Gesetze die Beanstandung erfolgen wird, nicht aus der Mehrzahl der Personen, die die Angaben etwa in einem Einzelfalle gemacht haben. Damit ist die Frage aber noch nicht zugunsten der Revision entschieden. Im § 12 Abs. 2 verweist das Stempelsteuergesetz auf den bürgerlichrechtlichen Begriff des Gesamtschuldverhältnisses. Die hierfür maßgebenden Vorschriften sollen also auch für das Verhältnis der mehreren Stempelschuldner untereinander und dem Beklagten gegenüber gelten. Das Gesetz enthält in seinem § 12 Abs. 2 eine echte Verweisung im Sinne des Art. 4 GG. z. BGB., d. h. das Gesetz setzt hier zu seiner Ergänzung zwar das Vorhandensein von Normen für gewisse Rechtsverhältnisse voraus, nicht aber einen bestimmten Inhalt dieser Normen, es will durch diese Normen nicht nur in ihrer derzeitigen, sondern in ihrer jeweiligen Gestalt ergänzt sein. Das konnte schon bei Erlass des Gesetzes vom 31. Juli 1895 nicht anders sein. In der preussischen Monarchie, für deren fast völligen Umfang das Gesetz gelten sollte, herrschten damals noch die drei großen Rechtsordnungen des preussischen Landrechts, des gemeinen und des französischen Rechtes. In dem Gebiet einer jeden Rechtsordnung sollte und mußte das Stempelrecht, wenn es auf das bürgerliche Recht verwies, durch die betreffenden dort geltenden Vorschriften ergänzt werden (RGZ. Ab. 56 S. 403). Das galt auch für den § 12 Abs. 2 BStG. und die Bestimmungen über das Gesamtschuldverhältnis. Es führte zu Verschiedenheiten der Rechtslage, z. B. bei der Frage, ob die Unterbrechung der Verjährung gegenüber

einem Stempelschuldner zugunsten des Beklagten auch gegenüber den anderen Stempelschuldnern wirke (vgl. Hummel-Specht, VStG. Anm. 10 zu § 27).

Seit dem 1. Januar 1900 ist der § 12 Abs. 2 VStG. nach dem schon erwähnten Art. 4 GG. z. B. nicht mehr aus den früher in Preußen geltenden Rechtsordnungen zu ergänzen, sondern aus dem Bürgerlichen Gesetzbuche. Der Art. 55 GG. z. B., auf den sich die Revision beruft, könnte nur dann maßgebend sein, wenn § 12 Abs. 2 VStG. nicht auf das bürgerliche Recht verwiesen, sondern die damals maßgebenden Vorschriften des in Preußen geltenden Rechtes zum Bestandteil des Stempelrechts gemacht hätte. Das trifft nicht zu. Es ist auch nicht abzusehen, welche Vorschriften der preussischen Rechtsordnungen allgemeine Gültigkeit hätten haben sollen, und es kann jedenfalls nicht angenommen werden, daß die Verschiedenheiten der preussischen Rechte auf dem Gebiete des Gesamtschuldverhältnisses für das Stempelrecht verewigt werden sollten. Es kommt hinzu, daß das Stempelsteuergesetz im Jahre 1909 von der Gesetzgebung durchgesehen und dabei gerade auch mit dem Bürgerlichen Gesetzbuch in Übereinstimmung gebracht worden ist. Der § 12 Abs. 2 ist damals nicht geändert worden. Das wäre zweifellos geschehen, wenn das Gesamtschuldverhältnis im Sinne dieser Vorschrift nicht nach dem Bürgerlichen Gesetzbuche, sondern nach einem früheren preussischen Rechte hätte beurteilt werden sollen.

Es kann hiernach auf sich beruhen, daß nach dem Allgemeinen Landrechte Preußens die Unterbrechung der Verjährung gegenüber einem Mitverpflichteten zuungunsten aller Mitverpflichteten wirke (§ 576 A. N. I 9) und daß in Vertragsverhältnissen die Klage des Berechtigten gegen einen Verpflichteten ihm das Recht zur Klage auch gegen die anderen Verpflichteten erhielt (§ 440 A. N. I 5). Ebenso kann unerörtert bleiben, ob auch für die Wahrung einer Ausschlußfrist galt, was für die Verjährung bestimmt war, und ob in nicht vertraglichen Verhältnissen galt, was für Vertragsverhältnisse vorgeschrieben war. Nach den obigen Darlegungen wird die streitige Frage durch das Bürgerliche Gesetzbuch und zwar durch dessen § 425 Abs. 1 entschieden. Nach dieser Vorschrift wirken alle Tatsachen, die in der Person eines Gesamtschuldners eintreten, nur gegen ihn, sofern sich nicht etwa aus dem Schuldverhältnis etwas anderes ergibt. Das ist, wie schon oben dargelegt, bei dem Verhältnis des Steuerschuldners zu dem Staate nicht der Fall. Es verbleibt daher bei der Regel des § 425 Abs. 1, und der von der Revision aufgestellte gegenteilige Satz ist abzulehnen. Im § 425 Abs. 2 werden einige Beispiele angeführt, bei denen die Regel des Abs. 1 „insbesondere“ gelten soll. Die Wahrung von Ausschlußfristen befindet sich nicht unter diesen Beispielen, das ist aber gegenüber der ganz allgemein aufgestellten Regel des Abs. 1 ohne Belang.

Durch das gesamte Vorbringen des Beklagten zieht sich endlich auch von der Revision noch vertretene Gedanke, daß der Grundstückskäufer in erster Linie für den Stempel hafte, der Kläger als Verkäufer dagegen nur in zweiter Linie; auf Grund seiner bürgschaftsähnlichen und zu der Verpflichtung des Käufers jedenfalls nur hinzukommenden Verbindlichkeit müsse er den Steueranspruch in dem Zustand und dem Umfang anerkennen, in dem er dem Hauptverpflichteten gegenüber bestehe. Dieser ganze Gedankengang muß schon daran scheitern, daß die mehreren Teilnehmer an einem Vertrage gleichmäßig für den Stempel haften. Zwischen Haupt- und Nebenverpflichtung unterscheidet das Stempelsteuergesetz, worauf schon das Landgericht zutreffend hingewiesen hat, wohl im § 13, aber nicht im § 12. Die vom Beklagten — übrigens in Widerspruch mit seiner sonstigen Stellungnahme zu dem bürgerlichen Rechte — herangezogene Vorschrift des § 449 BGB. kommt nicht in Betracht. Sie betrifft nur das privatrechtliche Verhältnis der Vertragsschließenden untereinander, nicht den öffentlichrechtlichen Stempelanspruch des Beklagten.

Praktische Schwierigkeiten von Erheblichkeit ergeben sich bei der hier vertretenen Auffassung nicht. Was der Beklagte in dieser Richtung angeführt hat, fällt nicht ins Gewicht. Aber es sind praktische Erwägungen, aus denen die Vorschrift des § 27 Abs. 3 UStG. die Erörterungen über die Werte zeitlich beschränken will, und gerade gegen diesen Gesetzeszweck verstößt das Verfahren, wie es der Beklagte für zulässig erachtet.“