

**61. 1. Gehört zur Verschmelzung mehrerer Gesellschaften stempelrechtlich die Erhöhung des Gesellschaftskapitals der übernehmenden Gesellschaft?**

**2. Ist für die Verschmelzung mehrerer Gesellschaften nur die reichsgesetzliche Gesellschaftsteuer auf Grund des Kapitalverkehrssteuergesetzes oder des Steuermilderungsgesetzes zu erheben? Oder wird für die Übertragung des Vermögens der sich auflösenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft auch der landesgesetzliche Kaufvertragsstempel geschuldet?**

Kapitalverkehrssteuergesetz vom 8. April 1922 (RGBl. I S. 354) §§ 12, 84 Abs. 2. Gesetz über Steuermilderungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage vom 31. März 1926 (RGBl. I S. 185) §§ 8, 9, 12. Preuß. Stempelsteuergesetz vom 27. Oktober 1924 (GS. S. 627) Tariffst. 7.

VII. Zivilsenat. Urte. v. 1. Juli 1930 i. S. Ver. St. Werke A.-G. (Rl.) w. Preuß. Staat (Bekl.). VII 589/29.

- I. Landgericht Düsseldorf.
- II. Oberlandesgericht daselbst.

Durch notariellen Vertrag vom 13. Juli 1927 übertrug die Firma H. S. Gesellschaft mbH. in G. ihr Vermögen im ganzen mit Aktiven und Schulden auf die Klägerin, von der sie dafür 150 000 RM. ihrer Aktien erhielt. Durch einen weiteren Vertrag vom 15. Mai 1928 verpflichtete sich auch die Firma B. & H. Gesellschaft mbH., ihre sämtlichen Aktiven, bestehend in Grundstücken, Maschinen und Geräten, auf die Klägerin zu übertragen, wogegen diese die sämtlichen Passiven der Gesellschaft übernahm und ihr 85 000 RM. eigener Aktien übereignete. Für das erste Geschäft wurde von der Klägerin auf Grund der §§ 35, 52 des Kapitalverkehrsteuergesetzes eine Börsenumsatzsteuer von 318,10 RM. erhoben, für das zweite eine solche von 128,40 RM. Demnächst erforderte das Landesfinanzamt für die Übertragung der Mobilien der beiden Gesellschaften auf die Klägerin von dieser nach Tariff. 7 Abs. 1 b preuß. StStG. noch Stempelsteuerbeträge in Höhe von 81,50 RM. und 3716,50 RM. Die Klägerin hält die Einforderung der Landesstempelsteuer für ungerechtfertigt und verlangt Rückzahlung der gezahlten Beträge.

In den Vorinstanzen wurde die Klage abgewiesen. Auf die Revision der Klägerin verurteilte das Reichsgericht den Beklagten nach dem Klageantrage.

#### Gründe:

Wenn die Revision meint, die Landesstempelsteuer müsse deshalb entfallen, weil auf Grund der Verträge vom 13. Juli 1927 und 15. Mai 1928 die Börsenumsatzsteuer erhoben worden sei, so geht sie fehl. Richtig hebt sie zwar hervor, daß die Tariffstelle 7 StStG. Kauf- und Tauschverträge mit dem Tariffstempel nur belegt, soweit nicht die Rechtsvorgänge nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz einer Reichssteuer unterworfen sind. Aber ob sie das sind und ob jene Verträge überhaupt Kauf- oder Tauschverträge sind, ist zu prüfen.

In der Hauptsache sucht die Revision die landesgesetzliche Stempelsteuererhebung mit den Grundsätzen zu bekämpfen, die der Reichsfinanzhof über die Steuerpflicht für solche Geschäfte aufgestellt hat, die zwar an sich den Tatbestand eines Anschaffungsgeschäfts enthalten, aber nicht selbständige Geschäfte, sondern nur Bestandteile eines einheitlichen Gesellschaftsvertrags sind. Diese Rechtsprechung allein

verschlägt jedoch zugunsten der Revision nicht. Im Bd. 13 S. 58 seiner Entscheidungen hat der Reichsfinanzhof zwar ausgeführt, wenn die Einbringung beweglicher Sachen und Rechte in eine Kapitalgesellschaft einen Bestandteil des Gesellschaftsvertrags darstelle, könne diese nicht unter irgendeinem Titel als selbständig zu behandelndes Geschäft aus jenem Vertrag herausgelöst werden. In Anwendung dieses Grundsatzes hat derselbe Gerichtshof auch im Bd. 14 S. 244 das. entschieden, daß bei der Einbringung von Anteilen einer Gesellschaft mbH. in eine Aktiengesellschaft nicht auch ein Anschaffungsgeschäft zu versteuern sei. Auf ähnlichem Standpunkt stehen auch seine Entscheidungen in Bd. 16 S. 224 und Bd. 24 S. 44. Aber in allen diesen Fällen lag ohne Zweifel ein Gesellschaftsvertrag vor, der sich entweder auf die Gründung der Gesellschaft oder auf die Erhöhung des Gesellschaftskapitals oder auf die Auseinandersetzung zwischen den Gesellschaftern und dergl. bezog. Hier ist jedoch nicht bloß in Frage, ob ein Anschaffungsgeschäft, das Bestandteil eines Gesellschaftsvertrags ist, selbständig besteuert werden kann, sondern der für die Entscheidung wesentliche Punkt ist der, ob die in Betracht kommenden Verträge als Gesellschaftsverträge anzusehen sind, die der Steuer-gesetzgebung des Reichs unterliegen und deshalb für den Landesstempel keinen Raum lassen (§ 84 Abs. 2 des Kapitalverkehrsteuer-gesetzes, § 2 des Finanzausgleichsgesetzes).

Das Berufungsgericht hat die streitigen Verträge nicht als Gesellschaftsverträge, sondern als Kauf- oder Tauschverträge angesehen. Diese Auffassung ist rechtsirrig. Die Verträge haben als Verschmelzungsverträge zu gelten, zum mindesten aber sind sie Verträge über Betriebszusammenschlüsse nach dem Steuermilderungsgesetz vom 31. März 1926, dessen Geltungsdauer durch die Gesetze vom 16. Juli 1927, 28. November 1928, 11. Dezember 1929 verlängert worden ist. In beiden Formen sind sie Gesellschaftsverträge, für die unter reichsgesetzlichen Voraussetzungen und nach den reichsgesetzlich festgelegten Tarifen die Gesellschaftsteuer zu erheben ist (§ 12 des Kapitalverkehrsteuer-gesetzes; §§ 8, 9, 12 des Steuermilderungsgesetzes). Der Annahme eines Verschmelzungsvertrags steht es nicht entgegen, daß bei beiden Verträgen die einbringenden Gesellschaften oder deren Gesellschafter mit Borratsaktien der Klägerin abgefunden wurden. Denn daß die aufnehmende Gesellschaft durch Ausgabe neuer Aktien eine Kapitalerhöhung vornimmt und die einbringenden

Gesellschafter mit diesen neuen Aktien für die eingebrachten Werte abfindet, ist keine notwendige Voraussetzung der Verschmelzung (RdZ. Bd. 124 S. 302 f. g.). Jedenfalls ist in steuerrechtlicher Beziehung hierauf kein Gewicht zu legen. Denn insoweit gilt als Verschmelzung sowohl die Vereinigung, bei der die übernehmende Gesellschaft den Gesellschaftern der untergehenden Gesellschaft für die Übertragung ihres Vermögens neue, auf Grund einer Kapitalerhöhung geschaffene Aktien ihres Unternehmens überläßt, wie auch die Verbindung, bei der die aufnehmende Gesellschaft alte, von ihr erworbene Vorratsaktien dazu benutzt, um die Gesellschafter der anderen Gesellschaft abzufinden (vgl. Ressler Kapitalverkehrssteuergesetz Bem. 2 zu § 12; Beiel Kapitalverkehrssteuergesetz Bem. 2 zu § 12). Allerdings kommt bei der letzteren Verschmelzung (meist als unechte oder uneigentliche Fusion bezeichnet) eine Steuererhebung auf Grund des Kapitalverkehrssteuergesetzes nur unter den Voraussetzungen des § 6b das. in Betracht. Aber dies ändert nichts am Bestehen einer Verschmelzung und damit auch eines Gesellschaftsvertrags, wie es auch an den Folgen dieses Bestehens nichts ändern würde, wenn der Gesellschaftsvertrag als solcher nicht mit einer Steuer belegt werden könnte (Reichssteuerblatt 1928 S. 349). Auch der Umstand, daß nicht die Gesellschafter der beiden Gesellschaften mbH., sondern diese selbst in den Verträgen als die Übertragenden bezeichnet sind, und erst nach Empfang der Aktien die Liquidation der beiden Gesellschaften bewirkt wurde, steht dem Vorhandensein von Verschmelzungsverträgen nicht entgegen; denn ersichtlich wurde mit der Einbringung des gesamten Vermögens der beiden Gesellschaften mbH. in die klagende Aktiengesellschaft von vornherein die Auflösung der ersteren beabsichtigt. Wie sich zeitlich die einzelnen Akte abgewickelt haben, ist für den steuerrechtlichen Begriff der Verschmelzung ohne Belang.

Auf jeden Fall wäre aber zugunsten der Revision eine Verschmelzung im Sinne des § 9 Nr. 3 des Steuerermilderungsgesetzes vom 31. März 1926 anzuerkennen. Denn aus der Übertragung des gesamten Vermögens der beiden Gesellschaften mbH. auf die Klägerin ergibt sich mindestens, daß ein Betriebszusammenschluß der drei beteiligten Gesellschaften im Sinne der angezogenen Vorschrift stattgefunden hat, bei dem die Klägerin als Entgelt für die Übernahme der Betriebe Gesellschaftsrechte (Aktien) ohne Kapitalerhöhung den in Frage stehenden Gesellschaftern gewährt hat. Die in § 9 a. a. D. vor-

gesehene Steuerermäßigung tritt bei derartigen Fällen zwar nur auf Antrag ein; ob ein solcher gestellt wurde, steht hier nicht fest. Aber die Annahme, daß im Sinne des Steuermilderungsgesetzes ein Gesellschaftsvertrag vorliegt, der die Erhebung des Landesstempels aus Tariff. 7 Abs. 1 b StStG. ausschließt, wird dadurch nicht beeinflusst.

Kommt nach alledem nur ein Reichsstempel in Betracht, so ist die Erhebung des Landesstempels zu Unrecht erfolgt, wie schon aus der Fassung der Tariff. 7 Abs. 1 StStG. selbst hervorgeht. Dem Reichsfinanzhof ist darin beizutreten, daß die Einbringung beweglicher Sachen in eine Kapitalgesellschaft, wenn sie Bestandteil eines Gesellschaftsvertrags ist, nicht als selbständig zu steuerndes Anschaffungsgeschäft aus diesem Vertrage herausgezogen werden kann.

Inwieweit die Klägerin Gesellschaftsteuer zu zahlen hat, ist für die Entscheidung ohne Belang, weil ein Anspruch auf diese nur dem Reich zustehen würde. Die Reichsstelle wird auch darüber zu befinden haben, ob neben der Gesellschaftsteuer noch Raum für die Börsenumsatzsteuer ist.