

41. Gelten die für den Ausschluß des Landesurkundenstempels bei Vollverschmelzungen von Kapitalgesellschaften aufgestellten Grundsätze auch für Teilverschmelzungen zum Zweck des Zusammenschlusses wirtschaftlich gleichartiger Betriebe?

Kapitalverkehrssteuergesetz vom 8. April 1922 (RGBl. I S. 354) — RG. — § 84. Gesetz über Steuererminderungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage vom 31. März 1926 (RGBl. I S. 185) — Steuererminderungsgesetz — §§ 8, 9. Preuß. Stempelsteuergesetz vom 27. Oktober 1924 Tarifstellen 1, 7.

VII. Zivilsenat. Urtr. v. 8. November 1932 i. S. G. Werke AG.
(Rl.) w. Preuß. Staat (Wekl.). VII 266/32.

I. Landgericht Hannover.

II. Oberlandesgericht Celle.

Die Aktiengesellschaft G. Werke in F., die nach § 3 ihrer Satzung ein Fabrikations- und ein Handelsunternehmen war, beabsichtigte im März 1930, ihren Fabrikationsbetrieb aufzugeben und nur das Handelsunternehmen fortzuführen. Durch privatschriftlichen Vertrag vom 1./3. März 1930 übertrug sie „zum Zweck des Zusammenschlusses wirtschaftlich gleichartiger Betriebe“ ihren gesamten Fabrikationsbetrieb und ihre gesamten Fabrikationsanlagen einschließlich Grundstücke, Gebäude und Maschinen sowie die mit dem bisherigen Grundstücksbesitz und Fabrikationsbetrieb im Zusammenhang stehenden Aktiven und Passiven auf die klagende Aktiengesellschaft. In § 5 des Vertrags verpflichtete sie sich, ihre bisherige Fabrikation nicht wieder aufzunehmen und für den Fall, daß sie sich auflösen sollte, das Recht zur Fortführung der Firma auf die Klägerin zu übertragen. Für den Überschuß der Aktiven über die Passiven (8841,58 RM.) sowie für die Übertragung gewisser Schutzrechte und die in § 5 erwähnte bedingte Verpflichtung zur Übertragung der Firma gewährte ihr die Klägerin für 10000 RM. eigene alte Aktien, die bereits ausgegeben gewesen und von der Klägerin zurück erworben worden waren.

Aus Anlaß des ausgeführten Vertrags entrichtete die Klägerin an Reichssteuern die auf ihren Antrag nach dem Steuermildерungsgesetz vom 31. März 1926 ermäßigte Grunderwerbsteuer und für die Übertragung der Aktien die Börsenumsatzsteuer. Nachträglich erhob der verklagte Staat an Landesstempel gemäß der Tarifstelle 1 Abs. 1 des preußischen Stempelsteuergesetzes („Beurkundung über die Abtretung von Rechten“) $\frac{1}{10}$ v. H. des Betrags der abgetretenen Außenstände mit 843,50 RM. und gemäß der Tarifstelle 7 Abs. 1 zu b („Kauf- und Tauschverträge über andere Gegenstände aller Art“) $\frac{2}{3}$ v. H. des im Vertrag festgesetzten Werts der übertragenen Maschinen mit 1574 RM. abzüglich des zum Hauptvertrag verwendeten Vertragstempels von 3 RM. Mit der fristgemäß erhobenen Klage fordert die Klägerin den Betrag von 2414,50 (843,50 + 1571) RM. zurück. Das Landgericht hat der Klage stattgegeben; das Be-

rufungsgericht hat sie abgewiesen. Die Revision der Klägerin blieb erfolglos.

Gründe:

Der Beklagte vertritt die Auffassung, daß der Vertrag vom 1./3. März 1930 nach Tariffst. 1 Abs. 1 und Tariffst. 7 Abs. 1 zu b StStG zu versteuern sei, während die Klägerin die Anwendbarkeit dieser Bestimmungen für ausgeschlossen hält, weil es sich um einen Gesellschaftsvertrag handle, den das Kapitalverkehrssteuergesetz der landesgesetzlichen Besteuerung entzogen habe. Der Berufungsrichter hat sich der Auffassung des Beklagten angeschlossen und ausgeführt: In der Übernahme nur eines Teils des Vermögens der L.Werke unter Fortbestehen der L.Werke gegen Gewährung von eigenen Aktien, die von der Klägerin bereits ausgegeben gewesen und von ihr zurückertworben worden seien, könne ein Gesellschaftsvertrag im Sinne des § 84 Abs. 1 zu a RWG. nicht gefunden werden. Die Übertragung bereits in den Verkehr gesetzter Inhaberaktien auf einen neuen Inhaber sei anders zu beurteilen als etwa der Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine offene Handelsgesellschaft an Stelle eines ausgeschiedenen Gesellschafters und enthalte auch dann keinen Gesellschaftsvertrag, wenn die Aktien von der Aktiengesellschaft selbst erworben und weitergegeben worden seien. Von den Steuern des Kapitalverkehrssteuergesetzes könne für den Vertrag vom 1./3. März 1930 nur die Gesellschaftssteuer in Frage kommen, die aber nach § 6 RWG. nur für die erstmalige Zuführung von Werten an die Gesellschaft gegen gleichzeitige Gewährung von Gesellschaftsrechten erhoben werde. Ein solcher Fall liege nicht vor.

Die Revision rügt Verletzung der Vorschriften des sachlichen Rechts, insbesondere des § 84 RWG. und des § 2 des Finanzausgleichsgesetzes vom 27. April 1926 (RGBl. I S. 203). Sie meint, das Berufungsgericht gelange zu Unrecht zu einer Beurteilung, die von den bisher entschiedenen Fällen in RWG. Bd. 129 S. 312 und im Reichsgerichtsurteil vom 5. April 1932 VII 430/31 abweiche. Denn durch den Rückwerb eigener Aktien habe die Klägerin die Befugnis zur Verfügung über die Gesellschaftsrechte erlangt und sie auf die Aktiengesellschaft L.Werke übertragen. Danach handle es sich auch hier um einen Gesellschaftsvertrag, der grundsätzlich der landesrechtlichen Besteuerung entzogen sei.

Die Revision ist nicht begründet.

Nach § 2 des Finanzausgleichsgesetzes schließt die Finanzanspruchnahme von Steuern für das Reich die Erhebung gleichartiger Steuern durch die Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) aus, wenn nicht reichsgesetzlich etwas anderes vorgeschrieben ist. In § 84 Abs. 1 RWG. ist bestimmt, daß im Sinne des Finanzausgleichsgesetzes als Steuern, die den durch das Kapitalverkehrssteuergesetz geregelten Steuern gleichartig seien, insbesondere Steuern gelten, die sich beziehen auf:

a) Gesellschaftsverträge und Rechtsvorgänge, auf denen die in Teil I des Gesetzes genannten Gesellschaftsrechte beruhen. . .

In Abs. 2 das. ist bestimmt, daß, soweit das Kapitalverkehrssteuergesetz Rechtsvorgänge der Besteuerung unterwerfe, auch die Besteuerung der über die Rechtsvorgänge errichteten Urkunden durch die Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) ausgeschlossen sei.

Da es sich bei der Ausgabe bereits ausgegebener Aktien nicht um einen Rechtsvorgang handelt, auf dem die in Teil I des Gesetzes genannten Gesellschaftsrechte beruhen, so hängt die Entscheidung davon ab, ob der Vertrag vom 1./3. März 1930 ein Gesellschaftsvertrag ist. Dies würde im Anschluß an die bisherige Rechtsprechung (RWG. Bd. 124 S. 279 [302ffg.], Bd. 129 S. 312; RWUrt. vom 5. April 1932 VII 430/31) anzunehmen sein, wenn es sich dabei um eine Vollverschmelzung von Kapitalgesellschaften, sei es mit, sei es ohne Kapitalerhöhung der aufnehmenden Gesellschaft, handelte; denn derartige Vollverschmelzungen gehören dem Sondergebiet des Gesellschaftsrechts (§§ 305, 306 HGB.) an und sind mithin in privatrechtlicher Hinsicht auch dann Gesellschaftsverträge, wenn sich das Grundkapital der aufnehmenden Gesellschaft nicht ändert (a. M. Reichsfinanzhof Entsch. Bd. 28 S. 42 [45]). Um eine solche Vollverschmelzung handelt es sich hier nicht, denn die Klägerin hat nur gewisse Teile des Vermögens der Aktiengesellschaft L. Werke übernommen und dieser dafür eigene alte Aktien gewährt, die bereits ausgegeben gewesen und von ihr zurück erworben worden waren. Ein solcher Vertrag gehört nicht, wie die Vollverschmelzung, dem in §§ 305, 306 HGB. geregelten Sondergebiet des Gesellschaftsrechts an, sondern ist grundsätzlich ein gewöhnliches Umschlaggeschäft. Auf ihn trifft der Grundgedanke des Gesellschaftssteuerrechts nicht zu. Dieser Grundgedanke ist der, daß die Vermögensübertragung für die Gesellschaft eine reine Vermögensvermehrung, für den Gesellschafter

aber keine Vermögensminderung bedeutet, da er ja gleichzeitig Gesellschafter wird. Wenn die aufnehmende Aktiengesellschaft alte Aktien, die sie erworben hat und die ihr nicht etwa als Vorratsaktien noch zur Verfügung stehen oder ihr von befreundeter Seite unentgeltlich oder zu ermäßigtem Preise überlassen sind, in Zahlung gibt, um ein Werk von einer anderen Aktiengesellschaft zu übernehmen, wird ihr Gesellschaftsvermögen zwar umgelezt, aber nicht vermehrt, wobei der etwaige Handelsverdienst bei dem Umsatzgeschäft nicht in Betracht kommt. Da hier somit ein gewöhnliches Handelsgeschäft vorliegt, bei dem Leistungen getauscht werden und Gewinn oder Verlust gemacht wird, ist kein Grund ersichtlich, bei seiner Beurteilung den preussischen Abtretungsstempel und den preussischen Kaufvertragsstempel auszuschließen. Für diese Auffassung spricht, daß § 84 Abs. 1 RStG. bezweckt, die gesamten Vorverhandlungen, die einem gesellschaftssteuerpflichtigen Erwerb vorangehen, von jeder anderen gleichartigen Besteuerung durch die Länder und Gemeinden zu befreien. Aus diesem Grund erwähnt das Gesetz daselbst zu a die Gesellschaftsverträge, weil sie dem gesellschaftssteuerpflichtigen Erwerb regelmäßig vorangehen. Der Grund des Gesetzes trifft aber nicht zu, wenn ihnen ein reichssteuerpflichtiger Erwerb nicht nachfolgt, und zwar nicht etwa ausnahmsweise im Wege der Befreiung, sondern nach dem grundsätzlichen Aufbau der Gesellschaftssteuer in den §§ 6 und 9 des Gesetzes. Hier den Landesurkundenstempel auszuschließen, erscheint sachlich nicht gerechtfertigt. Nur wenn es sich wirklich um Gesellschaftsverträge des bürgerlichen Rechts und der §§ 305, 306 HGB. handelt, greift das Verbot seiner Erhebung trotzdem ein. Soweit dies nicht der Fall ist, steht der Erhebung kein rechtliches Hindernis im Wege.

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht aus dem zur Zeit des Vertragsschlusses vom März 1930 noch in Geltung gewesenen Steuerermäßigungs-gesetz vom 31. März 1926. § 8 dieses Gesetzes sah bei Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften im Sinne des § 12 RStG. und bei Sanierungen im Sinne des § 13 zu b, c das Ermäßigen der Gesellschaftssteuer auf 1 v. H. und eine Ermäßigung der Grunderwerbsteuer auf 1½ v. H. sowie das Verbot der Zuschläge zur Grunderwerbsteuer und zur Wertzuwachssteuer vor. § 9 des Gesetzes enthielt folgende Bestimmung:

Werden gleichartige oder wirtschaftlich zusammengehörige Betriebe mehrerer Unternehmungen zusammengefaßt, ohne daß die

Voraussetzungen des § 8 vorliegen, so kann diese Vorschrift auf Antrag für anwendbar erklärt werden . . .

3. auf die Übernahme eines Betriebs durch eine Kapitalgesellschaft, wenn als Entgelt Gesellschaftsrechte der aufnehmenden Gesellschaft gewährt werden, diese Gesellschaft ihr Kapital aber nicht erhöht.

Wie der Bericht des 6. Ausschusses des Reichstags (Druckf. des Reichstags 1926 Bd. 407 Nr. 2210 S. 13 flg.) ergibt, wurde bei der Beratung des Gesetzes Klage darüber geführt, daß die zur Zeit bestehende steuerliche Belastung Betriebszusammenschlüsse geradezu unmöglich mache und daß dies weniger auf die Höhe der Gesellschaftssteuer als auf die der Grunderwerbsteuer zurückzuführen sei, die dadurch um so härter wirke, als sie nicht vom Nettowert, sondern vom Bruttowert der Grundstücke erhoben werde. War es danach im wesentlichen die Höhe der Grunderwerbsteuer, die zur Einfügung des § 9 Nr. 3 in den Entwurf des Gesetzes führte, um Betriebszusammenschlüsse zu erleichtern, so ist aus der allgemein auf Steuermilderung gerichteten Absicht jenes Gesetzes allein kein hinreichender Grund für die Annahme herzuleiten, der Gesetzgeber habe grundsätzlich alle Betriebszusammenschlüsse — auch wenn sie rechtlich keine Gesellschaftsverträge sind — als Gesellschaftsverträge im Sinne des § 84 Abs. 1 zu a RWG. kennzeichnen und damit die Erhebung des Landesurkundenstempels bei ihnen allgemein ausschließen wollen. Hiergegen spricht, daß § 9 des Steuermilbergesetzes lediglich eine Ermäßigung der Gesellschaftssteuer vorsieht, also insoweit einen Fall voraussetzt, in dem sie zu erheben ist. Ein solcher Fall wäre auch bei bloßen Betriebszusammenschlüssen denkbar, er liegt hier aber nicht vor und ist auch nicht aus dem Wettberverbotsverbot zu entnehmen. Die in RWG. Bd. 129 S. 312 getroffene Entscheidung steht nicht entgegen, da sie den Fall der Vollverschmelzung von Kapitalgesellschaften zum Gegenstand hat.