

11. Worin besteht in dem Falle des Art. 376 Abs. 3 H.G.B. das nach §. 7 Abs. 3 des Gesetzes, betreffend die Erhebung von Reichsstempelabgaben, vom ^{1. Juli 1881}~~29. Mai 1885~~ (R.G.Bl. von 1885 S. 179) abgabepflichtige Abwicklungsgeschäft zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten?

IV. Civilsenat. Art. v. 14. Mai 1888 i. S. des Preuß. Steuerfiskus, vertr. durch den Provinzialsteuerdirektor der Provinz B., (Bekl.) w. die Berliner Handelsgesellschaft zu B. (Kl.) Rep. IV. 46/88.

I. Landgericht I Berlin.

II. Kammergericht daselbst.

Aus den Gründen:

. . . „Der erste Anspruch der Klägerin betrifft die Stempelabgaben für diejenigen Einkaufs- und Verkaufskommissionsgeschäfte über Wertpapiere der unter Ziff. 1. 2. 3 des Tarifes zu dem Reichsstempelabgabengesetze vom ^{1. Juli 1881}~~29. Mai 1885~~ bezeichneten Art, auf welche sich die mit der Klage abschriftlich überreichten, in den Thatbeständen der Vorderrichter in Bezug genommenen 37 Erinnerungen des Stempelfiskales beziehen. Es ist kein Streit unter den Parteien, daß diese Geschäfte an sich zu

den unter Ziff. 4 A des Tarifes zum Reichsstempelabgabengesetze aufgeführten Kauf- und Anschaffungsgeschäften gehören. Die Parteien und die Vorderrichter gehen vielmehr davon aus, daß es sich um Kommissionsgeschäfte zum Einkaufe und Verkaufe von Wertpapieren handelt, welche einen Börsenpreis haben, und daß die Klägerin befugt gewesen ist, die einzukaufenden Wertpapiere selbst als Verkäuferin zu liefern und die zu verkaufenden Wertpapiere als Käuferin für sich zu behalten (§. 376 S. G. B.). Nach Ziff. 4 des Tarifes unterliegen Kauf- und Anschaffungsgeschäfte über Wertpapiere der unter Ziff. 1. 2. 3 des Tarifes bezeichneten Art einer Abgabe von $\frac{1}{10}$ vom Tausend vom Werte des Gegenstandes des Geschäftes, und zwar in Abstufungen von je vollen 2000 *M* und bei Geschäften im Werte von 10 000 *M* und mehr — solche Geschäfte stehen vorliegend überall in Frage — in Abstufungen von je vollen 10 000 *M*. Der Wert des Gegenstandes des Geschäftes aber wird nach dem vereinbarten Kauf- oder Lieferungspreise, sonst durch den mittleren Börsen- oder Marktpreis am Tage des Abschlusses bestimmt. Demgemäß sind auch zu den gedachten Schlußnoten die Stempelabgaben von der Klägerin verwendet, und in dieser Beziehung besteht an sich kein Streit. Vielmehr streiten die Parteien über die Art der Berechnung der Abgabe. Die Klägerin hat dieselbe je von dem Gesamtwerte der Geschäfte berechnet, über welche die einzelnen Schlußnoten lauten. Dagegen fassen die Erinnerungen des Stempelfiskals die denselben Kommittenten betreffenden Geschäfte desselben Tages zusammen, wiewgleich darüber mehrere Schlußnoten ausgestellt sind. Es ist ferner unstrittig, daß die Klägerin über die in den Erinnerungen zusammengefaßten Geschäfte ihren Kommittenten in einem Schreiben Aufgabe gemacht hat, und der Beklagte ist der Ansicht, daß dieje Aufgabe das abgabepflichtige Geschäft enthalte, über welches daher nur eine Schlußnote auszustellen gewesen sei.

Das Landgericht erklärt die Frage, ob ein oder mehrere Geschäfte vorliegen, davon abhängig, ob ein einheitlicher Kaufpreis oder ob für die einzelnen Verkaufsobjekte je ein besonderer Preis fixiert sei. Nur das Geschäft der ersteren Art — das „juridisch einheitliche Rechtsgeschäft“ — ist dem Landgerichte das abgabepflichtige Geschäft des Reichsstempelabgabengesetzes, über welches eine Schlußnote auszustellen sei. Weiter wird ausgesprochen, daß vorliegend allein in Frage stehende iog. Abwicklungsgeschäft sei kein für sich selbständiger Rechtsakt; die

Klägerin komme lediglich als Beauftragter des Kommittenten in Betracht; das Abwicklungsgeschäft sei lediglich Rechnungslegung des Beauftragten nach Art. 361 H.G.B.; die Ablieferung angekaufter Papiere sei kein Lieferungsgeschäft im Sinne des Art. 338 H.G.B.; denn der Kommissionär besitze das Kommissionsgut nur als Verwahrer und auch Art. 376 entbinde ihn nicht vollständig dieser Eigenschaft; vielmehr beherrsche der Auftrag auch das Abwicklungsgeschäft. Dieser Auftrag also sei das entscheidende. Betreffe der Auftrag die Anschaffung oder die Veräußerung mehrerer selbständiger Vermögensobjekte für einen Gesamtpreis, so liege stets ein einheitliches Geschäft vor, selbst wenn das Abwicklungsgeschäft in mehreren auseinanderliegenden Akten erfolgt sei. Umgekehrt sei die einheitliche Abwicklung gesonderter Aufträge, namentlich auch die Zusammenfassung der Rechnungslegung in einem und demselben Schreiben nicht geeignet, die Abwicklung oder Rechnungslegung zu einem Geschäft im Rechtssinne zu gestalten und die Notwendigkeit einer einzigen Schlussnote über die mehreren Effektingattungen darzutun. Und selbst, wenn zeitlich nur ein Auftrag über mehrere Effektingattungen erteilt sei, so liege ein einheitlicher Auftrag nur dann vor, wenn der Anschaffungs- oder Verkaufspreis als ein unteilbares Kaufquantum normiert, die Realisierung des Auftrages in bezug auf das eine Effekt von dem die anderen Effekten betreffenden Aufträge abhängig gemacht resp. die Provision als ein ganzes arbitriert worden sei. Anderenfalls behalte es bei der Regel sein Bewenden, daß, ungeachtet etwa gleichzeitig erteilten Auftrages, die Vollmacht in ebensoviele einzelne Mandate zerfalle, als Arten von Effekten zu Grunde liegen. Folgerichtig seien auch bei einheitlicher Abwicklung ebensoviele selbständige Geschäfte als vorliegend abzusehen, welche dem §. 8 des Reichsstempelabgabengesetzes deshalb nicht unterliegen, weil es sich bei den mehreren Geschäften nicht um dieselbe Art von Effekten handle.

Den Ausführungen des Landgerichtes gegenüber ist von dem Beklagten in zweiter Instanz geltend gemacht worden, daß nach §. 7 Abs. 3 des Reichsstempelabgabengesetzes besonders stempelpflichtige Abwicklungsgeschäft zwischen Kommissionär und Kommittenten sei als ein einheitlicher Rechtsakt zu betrachten, selbst wenn demselben nicht ein einheitlicher Auftrag vorausgegangen wäre, umso mehr, wenn, wie vorliegend, der Kommissionär als Selbstkontrahent eintrete.

In den Entscheidungsgründen des Berufungsgerichtes wird vorausgeschickt, der Beklagte gründe die streitige Stempelforderung auf die Annahme, daß die in jedem einzelnen Schlußscheine zusammengefaßten Geschäfte sich auch als ein Geschäft darstellen und daher auch der Stempel nur von der jedesmaligen Gesamtsumme des Schlußscheines, nicht aber von den einzelnen „Transaktionen“ berechnet werden dürfe, und es wird ausgesprochen, daß diese Annahme von dem Vorderrichter mit Recht für unzutreffend erklärt worden sei. Weiter wird ausgeführt, die Frage, ob die infolge Auftrages bewirkten Ankäufe verschiedener Effektergattungen ein Geschäft oder mehrere Geschäfte bilden, sei weder danach zu beurteilen, ob die bezüglichen Einzelaufträge in demselben Schreiben enthalten seien, noch danach, ob bei der Rechnungslegung dem Auftraggeber gegenüber verschiedene Geschäfte in demselben Schreiben zusammengefaßt seien, sondern danach, ob ihrem Wesen nach die Anschaffungsgeschäfte ein einheitliches Ganze bilden und bilden sollten oder nicht; hierfür aber sei allein entscheidend, ob ein einheitlicher Kaufpreis zu Grunde liege; nur in diesem Falle liege ein einheitliches Geschäft vor. Auch der Umstand, daß §. 12 des Reichsstempelabgabengesetzes den Kontrahenten die Befugnis gebe, mehrere abgabepflichtige Geschäfte zum Zwecke der Stempelberechnung von dem Gesamtwerte in eine Schlußnote zusammenzufassen, könne an der rechtlichen Natur der Anschaffungsgeschäfte als selbständiger Geschäfte und deshalb an der Befugnis der Kontrahenten, die Abgabe auch nach dem Werte der einzelnen Geschäfte, wenn ihnen dies vorteilhafter erscheine, zu berechnen, nichts ändern. Das Abwicklungsgeschäft an sich aber sei, wenn gleich besonders stempelpflichtig, als einheitliches Geschäft nur dann anzusehen, wenn die Ausführung des Auftrages, welcher demselben zu Grunde liege, selbst als einheitliches Geschäft erscheine. Daß hierin auch der Eintritt des Kommissionärs als Selbstkontrahent nichts ändere, ergebe sich daraus, daß hierdurch überhaupt an dem rechtlichen Charakter des Verhältnisses zwischen Kommissionär und Kommittenten als Auftrag und dessen Ausführung nichts geändert werde.

Das Berufungsgericht reproduziert sonach wesentlich die rechtliche Beurteilung des Landgerichtes. Allein die Entscheidung beruht in mehrfacher Richtung auf Verletzung des Gesetzes.

Zunächst steht schon der Ausgangspunkt des Berufungsurtheiles mit dem thatbestandsmäßigen Sachverhältnisse im Widerspruche. Denn die Parteien streiten keineswegs darüber, ob „die in demselben Schlußscheine zusammengefaßten Geschäfte“ zusammenzurechnen — die Klägerin selbst hat vielmehr überall, wo die Schlußnoten über verschiedene Effektgattungen ausgestellt sind, . . . zusammengerechnet —, sondern darüber, ob die in den einzelnen Erinnerungen zusammengefaßten Geschäfte aus dem Grunde zusammenzurechnen sind, weil die Klägerin über diese Geschäfte den Kommittenten in einem Schreiben Aufgabe gemacht hat. Für die Entscheidung dieser Frage aber sind folgende Gesichtspunkte maßgebend. Die Verpflichtung zur Ausstellung einer Schlußnote wird nach dem Reichsstempelgesetze durch die Thatsache eines ein Kauf- oder Anschaffungsgehalt enthaltenden Geschäftsabchlusses bedingt (§§. 10. 11). Daß das in einem Akte abgeschlossene Geschäft mehrere Gegenstände umfaßt, bewirkt nicht eine Mehrheit abgabepflichtiger Geschäfte. Für die Frage der Besteuerung liegt also ein Anschaffungsgehalt vor, wengleich Gegenstand desselben juristisch eine Mehrheit von Käufen, sei es über Effekten derselben Art zu verschiedenen Kaufpreisen, sei es über Effekten verschiedener Art, bildet. Die Auffassung der Borderrichter würde die Anwendung des Gesetzes illusorisch machen. Sie würde einerseits nötigen, über ein Geschäft, welches verschiedene Wertpapiere oder dasselbe Wertpapier zu verschiedenen Preisen umfaßt, verschiedene Schlußnoten auszustellen, andererseits zur Zerlegung eines abgabepflichtigen Geschäftes in mehrere abgabenfreie auffordern. Gerade um letzteres zu verhüten, ist im §. 8 des Gesetzes bestimmt, daß, wenn zwischen denselben Kontrahenten an demselben Tage zu gleichen Vertragsbestimmungen mehrere Geschäfte über Gegenstände derselben Art ohne Vermittler oder durch denselben Vermittler abgeschlossen werden, diese Geschäfte in betreff der Besteuerung als ein Geschäft gelten.

Vgl. Bericht der Kommission des Reichstages (Nr. 286 der Drucksachen, sechste Legislaturperiode, I. Session 1884/85) S. 32; Neumann, Das Börsensteuergesetz 3. Aufl. S. 47.

Auch §. 12 Abj. 1 des Gesetzes ist mit der Auffassung der Borderrichter unvereinbar, welcher gestattet, daß über mehrere selbständige abgabepflichtige Geschäfte unter denselben Kontrahenten eine

Schlussnote ausgestellt werde, womit die Berechnung der Abgabe von dem Gesamtwerte der Geschäfte von selbst gegeben ist.

Die Vorderrichter verkennen aber vor allem den Begriff des im §. 7 Abs. 3 erwähnten Abwicklungsgeschäftes.

Die Stempelabgabe ist nach Ziff. 4 des Tarifes von dem abgeschlossenen Kauf- oder sonstigen Anschaffungsgeschäfte zu entrichten. Nun bestimmt §. 7 Abs. 3:

Ist das Geschäft von einem Kommissionär (Art. 360 H.G.V.) abgeschlossen, so ist die Abgabe sowohl für das Geschäft zwischen dem Kommissionär und dem Dritten, als auch für das Abwicklungsgeschäft zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten zu entrichten, sofern nicht die Bestimmung des §. 12 Abs. 2 eintritt.

Diese letztere Bestimmung lautet:

Wird bei Kommissionsgeschäften für einen auswärtigen Kommittenten, welcher seinerseits als Kommissionär eines Dritten handelt, die Schlussnote mit dem Zusatz „in Kommission“ ausgestellt, so bleibt das Abwicklungsgeschäft zwischen ihm und seinem Kommittenten von der Abgabe befreit, wenn er die Schlussnote spätestens am ersten Werktage nach dem Empfange unter Beifügung des Namens seines Kommittenten an den letzteren absendet.

Daß ein Fall dieser Bestimmung nicht vorliegt, ist außer Frage. Es handelt sich ferner nicht um Geschäfte zwischen dem Kommissionär und dem Dritten, sondern um Abwicklungsgeschäfte zwischen der Klägerin als Kommissionärin und ihren Kommittenten. Das Gesetz (§. 7 Abs. 3) sieht, von dem ausgeschiedenen Falle des §. 12 Abs. 2 abgesehen, jedes Abwicklungsgeschäft zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten als ein der Abgabe nach Ziff. 4 des Tarifes unterliegendes Kauf- oder Anschaffungsgeschäft an. Der Grund hierfür ist in dem Berichte der Reichstagskommission zu §. 7 Abs. 3 (a. a. O. S. 31) folgendermaßen näher dargelegt:

„Der Abs. 3 ist bestimmt, die Frage zu entscheiden, ob die Abwicklung des von einem Kommissionär mit einem Dritten abgeschlossenen Geschäftes zwischen ihm und seinem Kommittenten ein steuerpflichtiges Geschäft darstellt oder nicht. Der Art. 376 Abs. 3 H.G.V. bestimmt:

„Macht der Kommissionär nicht zugleich mit der Anzeige über die Ausführung des Auftrages eine andere Person als Käufer oder Verkäufer namhaft, so ist der Kommittent befugt, den Kommissionär selbst als Käufer oder Verkäufer in Anspruch zu nehmen.“ Macht der Kommittent von dieser Befugnis Gebrauch, so liegt unzweifelhaft ein Anschaffungsgeschäft zwischen ihm und dem Kommissionär vor, anderenfalls aber nicht, da dann der Kommissionär nach Art. 361 lediglich verpflichtet ist, dem Kommittenten über das mit dem Dritten abgeschlossene Geschäft Rechenschaft zu geben und ihm dasjenige zu leisten, was er aus dem Geschäft zu fordern hat. Die Steuerpflicht ist hiernach von dem Entschlusse des Kommittenten abhängig und ins Ungewisse gestellt, woraus sich für die Praxis erhebliche Unzuträglichkeiten ergeben müssen. Thatsächlich liegen die Verhältnisse aber so, daß der Kommissionär regelmäßig und mit verschwindenden Ausnahmen von dem ihm im Art. 376 Abs. 1 H.G.B. zustehenden Rechte, die Kommission als Selbstkontrahent auszuführen, Gebrauch macht. Der vorausgesetzte Fall, daß es sich um die Abwicklung eines mit einem Dritten für Rechnung des Kommittenten abgeschlossenen Geschäftes handle, ist deshalb von keiner wesentlichen praktischen Bedeutung. Der Kommissionär steht sowohl dem Dritten als seinem Kommittenten regelmäßig als Kontrahent für eigene Rechnung gegenüber. Es entspricht dieser Sachlage und erscheint zugleich . . . wirtschaftlich unbedenklich, im Interesse der Steuericherheit aber notwendig, das Geschäft zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten ohne weitere Unterscheidung der Steuerpflicht zu unterwerfen. Für gewisse Ausnahmefälle ist im §. 11a Abs. 2 (jetzt §. 12 Abs. 2 des Gesetzes) Vorsorge getroffen.“

Es ist an einer anderen Stelle des Kommissionsberichtes (a. a. D. S. 6) darauf hingewiesen, daß diese Geschäfte, namentlich bei großen Bankinstituten, sich „in sich“ vollziehen, nämlich dann, wenn das Bankhaus Kommissionen zum Kaufe und Verkaufe derselben Waren- oder Effektengattung habe; hier bedürfte es, soweit sich die Beträge decken, keines Kaufes an der Börse.

Es kann sich dem vorstehenden nach nur darum fragen, durch welche äußere Handlung das Abwicklungsgeschäft zwischen der Klägerin und ihren Kommittenten zustande gekommen ist. Hierbei kommt in

Betracht, daß die Klägerin nach den Thatbeständen der Vorderrichter einen Geschäftsabluß mit ihren in den Schlußnoten genannten Kommittenten in anderer Art, als durch das Aufgabeschreiben, d. h. durch die der Vorschrift des Art. 376 Abs. 3 H.G.B. entsprechende Anzeige über die Ausführung des Auftrages, nicht behauptet hat. Ist aber hiervon auszugehen, so hat sich ein anderes, als das durch diese Erklärung und den darin liegenden Selbsteintritt des Kommissionärs zufolge Art. 376 Abs. 3 abgeschlossene Anschaffungsgeschäft nicht vollzogen. Und da nach dieser Vorschrift der Zeitpunkt des Eintrittes des Kommissionärs als Selbstkontrahent den Abluß des Anschaffungsgeschäftes bedingt, so liegt in betreff aller in der Anzeige enthaltenen einzelnen Geschäfte ein Abwickelungsgeschäft und somit auch nur ein abgabepflichtiges Anschaffungsgeschäft im Sinne des §. 10 des Reichsstempelabgabengesetzes vor, über welches die Schlußnote auszustellen war, und es handelt sich nicht um mehrere abgabepflichtige Geschäfte im Sinne des §. 12. Daher ist nach Ziffer 4 des Tarifes auch die Stempelabgabe von dem Werte dieses Anschaffungsgeschäftes zu erheben. Danach waren die auf dieser Rechtsanschauung beruhenden, den Beträgen nach richtigen, insoweit auch nicht bemängelten Erinnerungen des Stempelfiskales begründet. Die entgegenstehende Auffassung des Berufungsgerichts ist rechtlich unhaltbar. In Höhe des die gedachten Kommissionsgeschäfte betreffenden Anspruches von 47 *M* war demnach das angefochtene Urteil aufzuheben und auf die Berufung des Beklagten die Rückforderungsklage der Klägerin insoweit abzuweisen.“ ...