

19. Unterliegt eine Aktie deshalb, weil sie durch einen Stempel-
aufdruck oder einen anderen auf sie gesetzten Vermerk nachträglich als
eine mit einem Vorzugsrechte versehene Aktie bezeichnet worden ist,
einer Stempelabgabe nach Maßgabe der Nr. 1 des Tarifes zum
Reichsstempelgesetz vom 27. April 1894?

Vereinigte Civilsenate. Beschl. v. 27. Dezember 1899 i. S.
Aktienges. Dr. P.-C.-F. (Kl.) w. hamb. Deputation f. indirekte Steuern
u. Abgaben (Bell). Rep. VI. 15/99.

- I. Landgericht Hamburg, Kammer für Handelsfachen.
- II. Oberlandesgericht daselbst.

Die vorangestellte Frage ist von den vereinigten Civilsenaten
des Reichsgerichts dahin entschieden worden:

„Eine Aktie unterliegt nicht deshalb, weil sie durch einen Stempel-
aufdruck oder durch einen anderen auf sie gesetzten Vermerk nach-
träglich als eine mit einem Vorzugsrechte versehene Aktie bezeichnet
worden ist, einer Stempelabgabe nach Maßgabe der Nummer 1
des Tarifes zum Reichsstempelgesetz vom 27. April 1894.“

Gründe:

„1. Es war ein Fall für die Anwendung des § 137 Abs. 1
G.B.G. gegeben. Der VI. Civilsenat wollte zur Begründung der

Aufhebung des Berufungsurteiles, durch welches eine auf Rückzahlung unter Vorbehalt entrichteter Stempelabgaben gerichtete Klage abgewiesen worden war, den Satz aussprechen, daß eine Aktie durch einen in ihr nachträglich beigelegtes Vorzugsrecht bekundenden Ausdruck oder Vermerk nicht von neuem stempelpflichtig werde, durfte dies aber nicht ohne vorgängige Erwirkung einer Entscheidung der vereinigten Civilsenate thun, weil der IV. Civilsenat am 11. April 1888 in der Sache Braunschweigische Kohlenbergwerke w. preuß. Stempelfiskus, Rep. IV. 389/87 (Entsch. des R.G.'s in Civilf. Bd. 21 S. 25 flg.) das Gegentheil ausgesprochen hatte. Zwar könnte es auf den ersten Blick scheinen, als ob dieses Urteil für die Frage, ob ein Konfliktfall vorliege, nicht mehr in Betracht komme, weil die am 7. Januar 1895 vom IV. Civilsenat in der Sache preuß. Steuerfiskus w. Gesellschaft für Stahlindustrie, Rep. IV. 197/94, abgegebene Entscheidung (gedruckt in der Monatschrift für Aktienrecht und Bankwesen Bd. 4 S. 181), wonach die auf der Urkunde bekundete Umwandlung einer Vorzugsaktie in eine gewöhnliche Aktie keine neue Stempelpflichtigkeit bewirken soll, mit den Gründen des ersteren Urteiles unvereinbar sei; aber nicht nur hat der IV. Civilsenat in dem Urteile vom 7. Januar 1895 desjenigen vom 11. April 1888 in einer Weise Erwähnung gethan, als ob er an der im letzteren enthaltenen Entscheidung noch festhalte, sondern er hat die gleiche Ansicht auch noch am 12. Mai 1898 zur S. preuß. Steuerfiskus w. Berliner Hochbrauerei, Rep. IV. 399/97 (Monatschrift für Handelsrecht und Bankwesen Bd. 7 S. 190), wenn auch nur beiläufig, direkt ausgesprochen. Man konnte daher höchstens annehmen, daß der IV. Civilsenat seine Gründe für diese Ansicht inzwischen etwas modifiziert, die letztere selbst aber beibehalten habe. Auch wird die Anwendbarkeit des § 137 G.B.G. nicht etwa durch den Umstand ausgeschlossen, daß der IV. Civilsenat in der Sache IV. 389/87 nach dem Reichsgesetze, betreffend die Erhebung von Reichsstempelabgaben, vom 3. Juni 1885 zu urteilen hatte, während die jetzt dem VI. Civilsenate vorliegende Sache nach dem Reichsstempelgesetze vom 27. April 1894 zu entscheiden ist. Denn das Gesetz von 1894 war nicht ein als Ganzes formell neues Gesetz, sondern stellt nur die neue Redaktion dar, in welcher der Reichskanzler kraft der ihm durch den Art. III Abs. 3 des Gesetzes vom 27. April 1894 wegen Abänderung des

Gesetzes, betreffend die Erhebung von Reichsstempelabgaben, vom ^{1. Juli 1881} ~~29. Mai 1885~~ erteilten Ermächtigung das Reichsstempelgesetz bekannt gemacht hat, und die Meinungsverschiedenheit der beiden genannten Civilsenate betrifft keinen der Punkte, in welchen das Gesetz von 1885 (bezw. von 1881) im Jahre 1894 abgeändert worden ist.

2. Was die zur Entscheidung verstellte Frage . . . selbst anlangt, so mußte sie verneint werden. Bejaht worden ist sie einmal gerade vom VI. Civilsenate des Reichsgerichts in der S. Wagenfeder- und Wagenfabrik w. hamb. Deputation für indirekte Steuern und Abgaben, Rep. VI. 221/95, (Urteil vom 16. Dezember 1895, gedruckt in den Entsch. des R.G.'s in Civilf. Bd. 36 S. 91 flg.) auf Grund des § 6 Abs. 2 des Reichsstempelgesetzes in der Fassung vom 27. April 1894, einer Bestimmung, die in den älteren Fassungen des Gesetzes von 1881 und 1885 in dieser Weise noch nicht entgälten war. Dabei ging damals der VI. Civilsenat von der (durch Schäfer in der Monatschrift für Aktienrecht und Bankwesen Bd. 4 S. 69 flg. und Bd. 5 S. 331 flg. vertretenen) Ansicht aus, wonach aus der angeführten Gesetzesbestimmung folgen sollte, daß jede Veränderung des Rechtsverhältnisses des Aktionärs, die durch einen Stempelaufrdruck oder sonstigen Vermerk auf der Aktie erkennbar gemacht werde, die letztere von neuem der Stempelabgabepflicht unterwerfe. Diese Ansicht, an welcher der VI. Civilsenat grundsätzlich auch noch in der Entscheidung vom 29. Juni 1896 in der Sache VI. 73/96 festhielt (vgl. Entsch. des R.G.'s in Civilf. Bd. 37 S. 123), ist aber inzwischen nicht nur in der Litteratur mehrfach bekämpft, sondern auch vom VI. Civilsenate selbst aufgegeben und widerlegt worden in zwei Urteilen vom 18. Oktober 1897 zur S. VI. 111/97 (gedruckt in den Entsch. des R.G.'s in Civilf. Bd. 40 S. 13 flg.) und zur S. VI. 102/97 (gedruckt in der Monatschrift für Handelsrecht und Bankwesen Bd. 6 S. 366 flg.; vgl. auch das Urteil zur S. VI. 420/97 in dem angeführten Bd. 40 S. 133); ebenso haben sich dagegen erklärt der IV. Civilsenat in den Sachen IV. 187/97 (Entsch. des R.G.'s in Civilf. Bd. 40 S. 127 flg.), 210/97 (Monatschrift für Handelsrecht und Bankwesen Bd. 7 S. 108 flg.) und 308/97, und der III. Civilsenat in der Sache III. 238/97 (Entsch. des R.G.'s in Civilf. Bd. 40 S. 137 flg.). Auch die vereinigten Civilsenate halten diese aus dem § 6 Abs. 2 des Gesetzes von 1894 gezogene

Folgerung für irrig, aus denjenigen Gründen, welche in den soeben erwähnten Entscheidungen des VI. und des III. Civilsenates dargelegt sind. Dieser Grund, die aufgestellte Rechtsfrage zu bejahen, schied damit also aus, und es konnte sich nur noch um diejenigen Gründe handeln, aus denen schon früher der IV. Civilsenat zur Bejahung gelangt war.

Mit Recht ist allerdings der IV. Civilsenat davon ausgegangen, daß durch die bloße Benutzung desselben Urkundenstoffes, desselben Papiereß zu einer Urkunde von verändertem Inhalte die erneute Stempelspflichtigkeit noch nicht ausgeschlossen wird. Es kommt immer darauf an, ob nicht die Aktie mit ihrem veränderten Inhalte im Sinne des Stempelgesetzes als eine neue Urkunde anzusehen ist. Andererseits ist aber auch daran festzuhalten, daß unter keiner anderen Voraussetzung als dieser durch ein eine schon früher ausgegebene Aktie betreffendes Vorkommnis eine neue Stempelpflicht begründet werden kann; denn als durchgreifender Grundsatz ist im Tarife zum Reichsstempelgesetze unter Nr. 1 und 2 für die dort festgesetzten Reichsstempelabgaben, also namentlich auch für den Aktienstempel, ausgesprochen: „Die Abgabe ist von jedem Stück nur einmal zu entrichten.“ Man kann die hervorgehobene Voraussetzung einer neuen Stempelpflicht auch dahin ausdrücken: das durch die Urkunde befundene Rechtsverhältnis muß durch den neuen Aufdruck oder Vermerk im Sinne des Stempelgesetzes wesentlich verändert sein. Was in diesem Sinne für „wesentlich“ zu halten ist, das kann sich ausschließlich danach bestimmen, an welche Merkmale im Gesetze eine bestimmte Stempelpflicht geknüpft ist. Insbesondere ist also im allgemeinen nicht daran zu denken, daß durch eine nur auf eine Änderung der inneren Verfassung der Gesellschaft bezügliche Abstempelung gewisser Aktien diese von neuem abgabepflichtig werden könnten. Da nun das Stempelgesetz bei der auf Aktien gelegten Stempelsteuer auch gar keine Rücksicht nimmt auf den Umfang der dem einzelnen Aktionär, beziehungsweise Kommanditisten nach der Verfassung der Gesellschaft zustehenden Rechte, die nach Art. 209 a Abs. 1 Ziff. 4, Art. 215 Abs. 5 und 6, Art. 175 a Abs. 1 Ziff. 4 und Art. 180 g Abs. 2 und 3 H.G.B. unter sich sehr verschieden abgegrenzt sein können; da es insbesondere nicht 1. gewöhnliche Aktien, 2. Vorzugsaktien mit einer gewissen Stempelabgabe belastet, sondern, abgesehen von der, hier nicht in

Betracht kommenden, Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen Aktien, nur Aktien schlechthin: so ist nicht abzusehen, aus welchem Grunde diejenigen Aktien, die jetzt ihren Inhabern ein Vorzugsrecht, das ihnen bisher fehlte, gewähren, die doch aber zweifellos körperlich noch dieselben Aktien sind, die sie vorher waren, als neue Aktien im Sinne des Stempelgesetzes gelten sollten. Die einzigen Umstände nämlich, die außer den Rubriken, unter welche das Gesetz die stempelpflichtigen Urkunden verteilt, als erheblich für die konkrete Steuerpflicht erscheinen, sind die Individualität des Emittenten (der Aktiengesellschaft oder der Kommanditgesellschaft auf Aktien, bezw. des Schuldners) und die Höhe des Nominalbetrages. Von der ersteren ist dies selbstverständlich; ohne Zweifel würde, wenn z. B. eine neue Aktiengesellschaft die Aktien einer aufgelösten benutzte und durch einen Ausdruck in die von ihr auszugebenden verwandelte, von den Aktien als neuen wiederum die Stempelabgabe zu erheben sein. Die Höhe des Nennwertes aber ist maßgebend für die Höhe der zu entrichtenden Abgabe, und deshalb muß durch eine Erhöhung des ersteren jedenfalls eine neue Steuerpflicht entstehen (vgl. Entsch. des R.G.'s in Civill. Bd. 18 S. 53 flg. und Bd. 40 S. 131); wobei hier nicht zu erörtern ist, ob mit Recht angenommen worden ist, daß die Abgabe von dem ganzen erhöhten Nominalbetrage nochmals zu entrichten sei, und daß andererseits bei einer Herabsetzung des Nominalbetrages keine neue Stempelpflicht eintrete. Jedenfalls nimmt die Beilegung eines Vorzugsrechtes den Stempelsteuervorschriften gegenüber eine wesentlich andere Stellung ein, als eine Erhöhung des Nennwertes, obgleich beide, äußerlich aufgefaßt, eine Erweiterung der Rechte des Aktionärs in sich schließen.

In dem Urteile vom 11. April 1888 ist nun (vgl. Entsch. des R.G.'s in Civill. Bd. 21 S. 28—30) die Stempelspflichtigkeit der durch den Ausdruck als Vorzugsaktien bezeichneten älteren Aktien darauf gestützt worden, daß die Aktien durch den Ausdruck „wesentlich andere Gegenstände des Rechtsverkehres“ geworden seien, nicht bloß in wirtschaftlicher, sondern auch in rechtlicher Beziehung, und zwar letzteres wegen des „wesentlich anderen Inhaltes“ der durch die neuen Stammprioritätsaktien beurkundeten Anteilsrechte in Vergleichung mit den Anteilsrechten der Inhaber der alten Stammaktien; mit diesem Hinweise ist angeknüpft an den voraufgeschickten Satz, es habe „eine

wesentliche Abänderung des Gesellschaftsvertrages durch die Einrichtung verschiedener Gattungen von Aktien mit wesentlich verschiedenen Anteilsrechten“ stattgefunden. Alles dies mag an sich ganz richtig sein, falls man nur das Wort „wesentlich“ nicht in eine besondere Beziehung zu den Vorschriften des Reichsstempelgesetzes bringt, sondern, wie es auch gewiß hier gemeint ist, in dem allgemeineren Sinne von „besonders wichtig“ nimmt; aber nach dem schon Ausgeführten sind alle die hervorgehobenen Umstände für die Stempelspflicht nach dem Gesetze ganz unerheblich. In späteren Entscheidungen des IV. Civilsenates ist das Kriterium für die neue Stempelspflicht mit einem Ausdruck versehenener älterer Aktien ähnlich, aber doch etwas abweichend dahin bezeichnet: es komme darauf an, ob eine „wesentliche Veränderung des in der Urkunde bekundeten Rechtsverhältnisses“ stattgefunden habe (womit natürlich gemeint ist: durch den Ausdruck bekundet werde; so in den Sachen IV. 187/97 und 210/97, Entsch. des R.G.'s in Civilf. Bd. 40 S. 130 flg. und Monatschrift für Handelsrecht und Bankwesen Bd. 7 S. 109. 110); in der Sache IV. 399/97 (Monatschrift für Handelsrecht und Bankwesen Bd. 7 S. 190) ist dies kürzer, aber weniger genau so ausgedrückt: es komme darauf an, ob der Vermerk „eine wesentliche Veränderung der Aktie“ bekunde. Dies würde unter der Voraussetzung zutreffen, daß hier als „wesentlich“ nur diejenigen Umstände gedacht wären, an welche das Gesetz überhaupt eine Stempelspflichtigkeit in bestimmter Höhe knüpft; aber so ist es eben nicht gemeint, sondern auch hier ist unter dem „Wesentlichen“ alles besonders Wichtige verstanden. Wiederholt hat daher der IV. Civilsenat sich dahin ausgesprochen, es sei nach der „konkreten Sachlage“ zu beurteilen, ob durch den Stempelaufdruck eine wesentliche Veränderung des Rechtsverhältnisses bekundet werde; so in den Sachen IV. 197/94 (Monatschrift für Aktienrecht und Bankwesen Bd. 4 S. 181), 187/97 (Entsch. des R.G.'s in Civilf. Bd. 40 S. 127 flg. 130 und Monatschrift für Handelsrecht und Bankwesen Bd. 7 S. 110) und 210/97 (Monatschrift ebenda S. 108. 109). Das würde einestheils wegen des dem richterlichen Ermessen gewährten Spielraumes legislativ als ein wenig brauchbares Merkmal für die Abgrenzung der Fälle einer Steuerpflicht erscheinen, entbehrt aber anderenteils, wie schon dargelegt, in der That einer gesetzlichen Grundlage. Die letztere Bemerkung würde endlich auch dann zutreffen,

wenn die entgegenstehende Ansicht als dahin eingeschränkt gedacht würde, daß zwar nicht durch die Befundung einer Rechtsminderung, aber durch jede Befundung einer Rechtsmehrung auf der Aktie diese von neuem stempelspflichtig werde.

Übrigens ist mit Recht schon (von Bendigen in der Wochenschrift für Aktienrecht und Bankwesen Bd. 3 S. 188 fig.) auf ein besonderes Gegenargument hingewiesen worden, welches sich aus Art. 207a in Verbindung mit Art. 215c Abs. 2 F.G.B., bezw. aus Art. 173a in Verbindung mit Art. 181a Abs. 2 daselbst gegen die Auffassung ergibt, nach welcher die Umstempelung gewöhnlicher Aktien zu Vorrechtsaktien eine neue Stempelsteuerpflicht hervorrufen soll. Nach diesen Bestimmungen nämlich sind Inhaberaktien, welche auf weniger als 1000 *M* lauten, und in der Regel auch Namensaktien von so geringem Nennwerte nichtig, Namensaktien, deren Übertragung an die Einwilligung der Gesellschaft gebunden ist, wenigstens dann, wenn sie auf weniger als 200 *M* lauten, endlich Namensaktien, für welche der Bundesrat einen geringeren Nominalbetrag als 1000 *M* gestattet hat, dann, wenn sie auf einen geringeren als den gestatteten Nominalbetrag, jedenfalls aber auch dann, wenn sie auf einen geringeren als 200 *M* lauten. Es kann, insbesondere auch dem § 2 des betreffenden Reichsgesetzes vom 18. Juli 1884 gegenüber, nicht zweifelhaft sein, daß durch jene, durch den § 1 des genannten Gesetzes eingeführten, Bestimmungen ältere gültig ausgegebene Aktien nicht betroffen worden sind; andererseits darf es aber auch für feststehend gelten, daß auch ältere Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, wenn sie unter der Herrschaft des Gesetzes von 1884 neue Aktien ausgeben, dies nur unter Beobachtung des Art. 207a, bezw. des Art. 173a F.G.B. gültig thun können. Nun kommt es nicht selten vor, daß Gesellschaften aus der älteren Zeit ihre auf geringere als die nach der Fassung von 1884 zulässigen Beträge lautenden Aktien unter gewissen Bedingungen in Vorzugsaktien verwandeln; wenn diese aber deswegen als neue Aktien zu gelten hätten, so müßten sie fortan nichtig sein. Diese Konsequenz, welche übrigens jedenfalls diesen zu Vorrechtsaktien umgestempelten Aktien die Stempelfreiheit sichern müßte, zu ziehen ist nun aber, soweit bekannt, noch nie jemanden eingefallen, und es möchte wohl kaum bezweifelt werden, daß sie auch dem Willen des Gesetzes nicht entsprechen würde; da

sie aber unabweislich ist, so liefert sie einen weiteren Grund, die Behandlung der zu Vorrechtsaktien umgestempelten Aktien als neuer Aktien für unrichtig zu halten.

An dem gewonnenen Ergebnisse kann auch nicht die Betrachtung irre machen, daß es sich bei der Umwandlung von gewöhnlichen Aktien in Vorrechtsaktien in der Regel um eine Vergrößerung des Betriebskapitales der Gesellschaft handelt, welche durch die Einzahlungen der dafür das Vorrecht für ihre Aktien erwerbenden Aktionäre oder Kommanditisten erzielt wird, und daß der finanzpolitische Zweck der Aktienstempelsteuer im allgemeinen darin besteht, von den großen Kapitalbewegungen, die sich durch Gründung neuer Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien oder durch Vergrößerung des Kapitals schon bestehender vollziehen, Einnahmen für das Reich zu schaffen. Denn zuvörderst würde es ja nichts Neues sein, daß der legislative Zweck eines Gesetzes sich mit dem Inhalte desselben nicht völlig deckte, ohne daß doch dieser Umstand zu einer ausdehnenden oder einschränkenden Auslegung des Gesetzes berechtigte. Da nun einmal das Gesetz als Mittel zur Erreichung seines Zweckes die Besteuerung der Aktien als Urkunden gewählt hat, so muß es dabei bewenden, daß einerseits auch eine Neuausgabe von Aktien zu versteuern sein kann, der keine jener Kapitalbewegungen zu Grunde liegt (vgl. Entsch. des R. O.'s in Civilf. Bd. 18 S. 51 flg.), daß aber auch andererseits von einer bestehenden Gesellschaft neues Betriebskapital auf andere Weise als durch Vermehrung des Grundkapitales, also in einer Form herangezogen werden kann, die zur Erhebung des gesetzlichen Urkundenstempels keine Gelegenheit giebt. Dazu kommt nun aber noch, daß diese Form selten in anderen Fällen angewandt werden möchte, als in solchen, wo ein bereits verloren gegangener Teil des Grundkapitales wieder ersetzt werden soll, wo also eine Vergrößerung des Betriebskapitales über seinen ursprünglichen Bestand hinaus gar nicht in Frage steht.

Es mag noch erwähnt werden, daß, soweit die Streitfrage von Schriftstellern behandelt worden ist, diese sich meistens für die hier für richtig erklärte Ansicht ausgesprochen haben. Anzuführen sind der schon erwähnte Aufsatz von Wendigen in der Wochenschrift für Aktienrecht und Bankwesen Bd. 3 S. 187 flg., sowie Staub, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Aufl. 5 § 12 zu Art. 209 a S. 397 flg.,

und Aufl. 6 Num. 8 zu § 185 S. 570 flg. Die entgegengesetzte Ansicht ist freilich beiläufig gebilligt worden von Goldheim in der Monatschrift für Aktienrecht und Bankwesen Bd. 5 S. 299; aber auch dieser hat sich später in derselben Zeitschrift Bd. 7 S. 119 auf einen anderen Standpunkt gestellt.“