

22. Darf in dem Falle, daß bei Errichtung einer Aktiengesellschaft ein Gründer sich verpflichtet hat, als Gegenleistung gegen seine nicht durch Barzahlung zu leistende Einlage Aktien der Gesellschaft zu übernehmen, neben dem Reichsstempel für Kauf- und sonstige Anschaffungsgeschäfte auch die unter Nr. 25 des preussischen Stempelsteuergesetzes (Gesellschaftsverträge) lit. c. vorgesehene Stempelabgabe erhoben werden?

Reichsstempelgesetz vom 27. April 1894 § 18 Tarifnummer 4a Nr. 2
Abf. 2.

Preussisches Stempelsteuergesetz vom 31. Juli 1895 Tarifstelle 25c.

VII. Civilsenat. Urt. v. 5. Januar 1900 i. S. preuß. Fiskus (Bekl.)
m. S. (Rl.). Rep. VIa. 273/99.

I. Landgericht Breslau.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Die Frage ist bejaht worden.¹

Aus den Gründen:

„Es bedarf zuerst der Prüfung, in welchem Verhältnisse die Tarifnummer des Reichsstempelgesetzes vom 27. April 1894 — 4a Nr. 2 Abs. 2 —, um welche es sich hier handelt, überhaupt, d. h. abgesehen von dem Falle, daß auf das Grundkapital von Aktionären nicht durch Barzahlung zu leistende Einlagen gemacht werden, zu der landesgesetzlichen Besteuerung der Gesellschaftsverträge steht. Durch die genannte Bestimmung ist nicht etwa die bei Errichtung einer Aktiengesellschaft stattfindende Übernahme der Aktien durch die Gründer in deklaratorischer Weise unter die Anschaffungsgeschäfte eingereicht, die Tarifnummer 4a lautet im ganzen nicht dahin, daß Kauf und sonstige Anschaffungsgeschäfte und unter ihnen insbesondere die Übernahme der Aktien Gegenstand der Besteuerung seien, sondern daß die zuletzt genannten Geschäfte den Kauf- und Anschaffungsgeschäften „gleichstehen“ sollen. Hierdurch kommt zum Ausdruck, daß die Übernahme der Aktien, obwohl sie den Begriff des Anschaffungsgeschäftes nicht erfüllt, oder wenngleich sie ihn nicht erfüllen mag, in Bezug auf die reichsgesetzliche Besteuerung dennoch dieselben Rechtsfolgen wie das Anschaffungsgeschäft nach sich ziehen soll. Für diese Auffassung spricht auch der gesetzgeberische Anlaß zu der genannten Bestimmung, wie er durch die Rechtsprechung bei Erlaß des Gesetzes entsprechend dem Beschlusse der vereinigten Civilsenate des Reichsgerichtes vom 30. Juni 1892,

Entsch. desselben in Civils. Bd. 31 S. 17,

gegeben ist. Aus früherer Zeit liegen mehrere Entscheidungen des Reichsgerichtes vor, welche auf der Annahme beruhen, daß im Falle der Simultangründung die Vereinbarung der Gründer wegen Übernahme der Aktien der zu gründenden Gesellschaft sich als ein zwischen den Gründern geschlossenes Anschaffungsgeschäft im Sinne des Reichs-

¹ Der II. Civilsenat des Reichsgerichtes hat sich durch Urteil vom 22. Februar 1900 Rep. II. 365/99 dieser Ansicht angeschlossen. D. R.

stempelgesetzes darstelle, indem durch das Abkommen Rechte und Pflichten jedes Kontrahenten gegen die Mitkontrahenten begründet würden, namentlich das Recht und die Pflicht jedes Kontrahenten, diejenigen Aktien zu übernehmen, welche nach dem Vertrage von ihm zu übernehmen waren und dementsprechend die Pflicht der anderen Kontrahenten, ihm diejenigen Aktien zu gewähren, zu deren Übernahme er berechtigt war. Diese Auffassung ist jedoch in dem vorhin angeführten Beschluß des Reichsgerichtes nicht gebilligt. Der Beschluß versteht unter Anschaffungsgeschäft, auch im Sinne des Reichsstempelgesetzes, ein Rechtsgeschäft, welches dem Anschaffenden das Eigentum an fremden beweglichen Sachen gegen Entgelt verschaffen soll, einen synallagmatischen Vertrag, bei dem die versprochene Leistung des einen Teiles in der anzuschaffenden Sache, die des anderen in dem dafür zu gewährenden Entgelt besteht. Diese Erfordernisse aber vermißt der Beschluß in Fällen der hier vorliegenden Art. Er geht davon aus, die Errichtung der Aktiengesellschaft vollziehe sich im Falle der Simultangründung durch die Feststellung des Statutes und die Übernahme sämtlicher Aktien durch die Gründer, welche den Inhalt des Grundgesetzes vereinbaren, sich demselben zugleich als künftige Mitglieder der Gesellschaft unterwerfen und sich ferner verpflichten, ein jeder für einen bestimmten Teil das Grundkapital der Aktiengesellschaft durch Einlagen zusammen zu bringen, oder, nach den Worten des Gesetzes, die sämtlichen Aktien, d. h. die Teile, in welche das Grundkapital zerlegt wird, zu übernehmen. Es liege also ein einheitlicher Akt vor, durch den die Gründer die Voraussetzungen für das Bestehen der Aktiengesellschaft, womit das Gesetz die Wirkung der Errichtung der Aktiengesellschaft verbindet, schaffen und sich gleichzeitig zu Mitgliedern der Gesellschaft mit den aus dem Statut und der Übernahmeerklärung jedes Einzelnen sich ergebenden Rechten und Pflichten erklären. Die rechtliche Konstruktion dieses Vorganges könne zur Annahme eines synallagmatischen Geschäftes nicht führen. Insbesondere bezeichnet der Beschluß die Ansicht, daß der einzelne Gründer der Aktiengesellschaft seine Einlage verspreche und als Gegenleistung dafür von der Aktiengesellschaft die in den Aktien verkörperten Aktionärrechte zugesichert erhalte, als unrichtig, weil Einlage und Aktien Gegenleistungen in diesem Zusammenhange nicht seien. In den letzten Sätzen des Beschlusses ist noch bemerkt, daß,

wenn auch häufig die Erlangung von Aktien den Beweggrund für die Beteiligung des einzelnen Gründers bei der Errichtung der Aktiengesellschaft bilden möge, dies eine andere Beurteilung des Errichtungsgeschäftes nicht rechtfertigen könne, und daß der wirtschaftliche Zweck der Gründer nicht dahin führe, rechtlich die Übernahme von Aktien bei der Simultangründung als ein Anschaffungsgeschäft erscheinen zu lassen.

Der Gesetzgeber wollte nun gerade auch die Übernahme von Aktien besteuern, aber indem er in dem Absätze 2 der Tarifnummer 4a Nr. 2 die oben hervorgehobene Form anwendete, legte er der Bezeichnung „Anschaffungsgeschäft“ keinen anderen Begriff unter, als im Bereiche des Handelsrechtes und des Reichsstempelrechtes zur Zeit mit demselben verbunden wurde; er mißbilligte nicht in authentisch deklarierender Weise die in dem Beschlusse der vereinigten Civilsenate des Reichsgerichtes entwickelten Rechtsgrundsätze, sondern beschränkte sich darauf, bei der Übernahme von Aktien die gleichen Steuerfätze, wie bei dem Anschaffungsgeschäfte Platz greifen zu lassen. Dies wird auch durch die Begründung des mit Schreiben des Reichskanzlers vom 21. November 1893 dem Reichstage vorgelegten Entwurfs eines Gesetzes, betreffend Abänderung des Reichsstempelgesetzes vom ^{1. Juli 1881} ^{29. März 1885} Druckfachen des Reichstages 9. Legislaturperiode Nr. 52, bestätigt. Zu Nr. 4a Nr. 2 Abs. 2 wird S. 14 der Begründung bemerkt, neuerdings sei von den vereinigten Civilsenaten des Reichsgerichtes entschieden, daß die bei der Simultangründung erfolgende Übernahme der Aktien durch die Gründer ein Anschaffungsgeschäft nicht darstelle; es lasse sich aber nicht verkennen, daß es sich, von den formalen Rechtsbedenken abgesehen, dabei um wirtschaftliche Vorgänge handle, die ihrem Wesen nach, da sie börsemäßige Werte dem Verkehr zuführen, unter das die Besteuerung der Umsätze solcher Werte beabsichtigende Gesetz gezogen werden müssen; der Entwurf suche nun die Abgabentrachtung in solchen Fällen zu sichern, indem er jene Vorgänge in Ansehung der Stempelpflicht dem Anschaffungsgeschäfte gleichstelle; auf die Begriffsbestimmung des Anschaffungsgeschäftes, wie er sich in der Rechtsprechung allmählich herausgebildet habe, bleibe diese Vorschrift aber ohne Einfluß.

Vgl. ferner S. 11 und 12 des Berichtes der 9. Kommission über den Gesetzentwurf Nr. 266 der Druckfachen.

Hiernach ist die Annahme ausgeschlossen, daß etwa die ältere Praxis

auch in ihrer rechtlichen Grundlage gesetzgeberische Anerkennung gefunden hätte, die neuere entsprechend mißbilligt, und nunmehr als Rechtsens zu betrachten wäre, daß die Übernahme der Aktien bei Errichtung der Gesellschaft ein Gegenseitigkeitsgeschäft darstelle.

Wäre aber selbst ein Anschaffungsgeschäft anzunehmen, so würde sich die Anwendung des § 18 des Reichsstempelgesetzes, laut dessen die nach Tarif Nr. 4 abgabepflichtigen Geschäfte in den einzelnen Bundesstaaten keinen Stempelabgaben unterworfen sind, damit noch nicht rechtfertigen. Der in Abs. 2 der Tarifnummer 4a Nr. 2 vorgesehene, die Grundlage der Besteuerung bildende Thatbestand beschränkt sich eben auf „die bei Errichtung einer Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien erfolgende Zuteilung der Aktien auf Grund vorheriger Zeichnung, die bei Errichtung einer Aktiengesellschaft stattfindende Übernahme der Aktien durch die Gründer und die Ausreichung von Wertpapieren an den ersten Erwerber“. Stellt die Übernahme ein auf Gegenseitigkeit beruhendes Geschäft dar, so erschöpft dieses sich hiernach doch in der Eingehung der Verbindlichkeit zur Übernahme der Aktien einerseits und der Gewährung der Ansprüche auf den Erwerb derselben anderseits. Ein Rechtsgeschäft solchen Inhaltes aber steht der Erhebung des Landesstempels für Gesellschaftsverträge nicht entgegen; denn obgleich nach Art. 209 H.G.B. in dem Gesellschaftsvertrage der Betrag der von jedem Einzelnen übernommenen Aktien anzugeben, und obwohl kein Unterschied zu machen ist, je nachdem die Übernahme der Aktien schon bei Feststellung des Statutes oder in einer besonderen gerichtlichen oder notariellen Verhandlung bewirkt wird (Art. 209d H.G.B.), bildet der Akt der Übernahme selbst doch keinen Bestandteil des Gesellschaftsvertrages, sondern die Erfüllung einer Voraussetzung, unter welcher die Gesellschaft als errichtet gilt. Nur aber, wenn der Reichsstempel an einen geschäftlichen Hergang geknüpft wäre, der sich als Gesellschaftsvertrag oder doch als wirklicher Teil eines solchen charakterisierte, würde die Erhebung des Landesstempels für Gesellschaftsverträge ausgeschlossen sein. In eben diesem Sinne aber nimmt das Reichsstempelgesetz selbst Stellung zu der Frage; es sondert die Errichtung der Gesellschaft von der dabei stattfindenden Übernahme der Aktien durch den Gründer, indem es die letztere besteuert. Danach ist der Gesellschaftsvertrag selbst unberührt und der landesgesetzlichen Besteuerung überlassen geblieben. Das ist auch in den

Verhandlungen des Reichstages mehrfach zur Sprache gebracht; sogar schon in dem Bericht der 12. Kommission über den mit Schreiben des Reichskanzlers am 17. März 1881 dem Reichstage vorgelegten Entwurf eines Gesetzes, betreffend die Erhebung von Reichsstempelabgaben, Nr. 162 der Drucksachen des Reichstages 4. Legislaturperiode, ist S. 9 betont, daß das Eingreifen in die landesgesetzliche Besteuerung nicht über das notwendige Maß auszudehnen sei.

Nichts wird dadurch geändert, daß ein Aktionär eine nicht durch Barzahlung zu leistende Einlage macht, und daß die Aktien als Gegenleistung für diese bezeichnet werden. Der rechtliche Charakter der Übernahme der Aktien wird dadurch nicht beeinflusst. Im Art. 209 b Abs. 2 H.G.B. ist zwar bestimmt, daß, wenn auf das Grundkapital von Aktionären Einlagen, welche nicht durch Barzahlung zu leisten sind, gemacht werden, die Person des Aktionärs, der Gegenstand der Einlage und der Betrag der für die Einlage zu gewährenden Aktien in dem Gesellschaftsvertrage festgesetzt werden müssen. Allein der diesen Gegenstand betreffende Teil des Gesellschaftsvertrages ist nicht mit der Übernahme der Aktien selbst identisch, die Festsetzung betrifft vielmehr den im Interesse der übrigen Aktionäre vertragsmäßig zu bestimmenden Wert der Einlage im Verhältnisse zu den baren Einlagen, welcher in dem Betrage der für ihn zu rechnenden Aktien zum Ausdruck kommt, ohne aber daß deshalb ein auf Gewährung der Einlage einerseits und der Aktien andererseits gerichteter Gegenleistungsvertrag anzunehmen wäre. Die Übernahme der Aktien erfüllt unabhängig davon, ob eine, nicht im baren Gelde bestehende, Einlage gemacht wird und demgemäß die übernommenen Aktien ganz oder zum Teil zur Bezeichnung des Wertes der Einlage benutzt werden oder nicht, ihre aus den Artt. 209, 209 d H.G.B. sich ergebende stets gleiche Funktion. Gerade auch im Sinne des Reichsstempelgesetzes bleibt die über die Einlage getroffene Bestimmung außerhalb des die Steuer begründenden Thatbestandes der Übernahme der Aktien bei Errichtung der Gesellschaft.

Ohne Bedeutung ist ferner auch, wenn ein Landesgesetz die Thatsache der Illation zur Grundlage eines höheren als des für Gesellschaftsverträge allgemein bestimmten Stempels nimmt. Im preussischen Stempelsteuergesetze vom 31. Juli 1895 werden unter laufender Nummer 25 besteuert:

Gesellschaftsverträge, wenn sie betreffen

- a) die Errichtung von Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien, sowie die Erhöhung des Aktien- oder Grundkapitals solcher Gesellschaften, mit $\frac{1}{50}$ v. H. . . .
- c) das Einbringen von nicht in Geld bestehendem Vermögen in eine Gesellschaft der unter a) bezeichneten Art bei Errichtung derselben, oder in eine bereits bestehende Gesellschaft dieser Art, insoweit zu dem eingebrachten Vermögen unbewegliche, im Inlande belegene Sachen oder diesen gleich geachtete Rechte gehören mit 1 v. H. . . .

Also auch in dem Falle c) bleibt Objekt der Besteuerung der Gesellschaftsvertrag; er unterliegt nur infolge einer ihn besonders charakterisierenden Eigenschaft, aber immer als Gesellschaftsvertrag, einem höheren Steuerfusse (Urteil des Reichsgerichtes vom 7. Juli 1899 in Sachen Bergwerks-Gesellschaft Juno gegen Fiskus, Rep. II. 90/99). Insbesondere ist durch die Tariffstelle 25c nicht ein so gearteter Vertrag, daß die Vereinbarung über die Quation einerseits und die Übernahme der Aktien andererseits im rechtlichen Gegenseitigkeitsverhältnisse ständen, als gegeben anerkannt und zum Gegenstande der Besteuerung gemacht. Die Übernahme der Aktien behält auch hier ihre vorhin angegebene rechtliche Stellung. Gerade bei Erlaß einer Bestimmung der hier vorliegenden Art mußte dem Gesetzgeber der Wille fernliegen, ein rechtliches Verhältnis anzunehmen, welches eine Kollision mit dem Reichsstempelgesetz zur Folge haben konnte, während er den, dem landesgesetzlichen Besteuerungsrechte im vollen Umfange vorbehaltenen, Gesellschaftsvertrag auch abgestuft, die Verschiedenheit der Verhältnisse berücksichtigenden Steuerfüßen zu unterwerfen keinesfalls gehindert war. Unzutreffend oder wenigstens Mißverständnisse zu erregen geeignet ist daher die Ausführung des Berufungsrichters, daß gerade im Sinne der Tariffstelle 25c das Einbringungs-geschäft als selbständiger Bestandteil eines Gesellschaftsvertrages zum Gegenstande der Besteuerung gemacht worden sei. Keine Stütze findet dies namentlich in der vom Berufungsrichter herangezogenen Stelle in der Begründung zum preussischen Stempelsteuergesetze; denn die Bedeutung derselben ist nur, daß für das Maß der Besteuerung die Stempelfüße für Kauf- und Tauschverträge einen geeigneten Maßstab geben. Insbesondere kann es auch nicht als Wille des preussischen

Stempelsteuergesetzes angesehen werden, die Illation mit der Aktienübernahme in ein rechtliches Gegenseitigkeitsverhältnis zu bringen. Die endliche Ausführung des Berufungsrichters, da als Gegenstand der Besteuerung aus Tariffstelle 25c des preussischen Gesetzes vom 31. Juli 1895 das Einbringen der Vermögensstücke anzusehen sei, so dürfe der Landesstempel aus dieser Tariffstelle insoweit nicht erhoben werden, als das Einbringen zu dem durch den Reichsstempel getroffenen Anschaffungsgeschäfte gehöre, beruht hiernach auf einer irrigen Auffassung sowohl des Reichsstempelgesetzes als des preussischen Stempelgesetzes vom 31. Juli 1895.“