

58. Ist Abs. 1 oder Abs. 2 der Tarifstelle 25d des Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 anzuwenden, wenn der aus einer offenen Handelsgesellschaft ausscheidende Gesellschafter, oder bei der Auflösung einer offenen Handelsgesellschaft einer der Gesellschafter Grundstücke oder bewegliche Vermögensgegenstände aus dem Gesellschaftsvermögen erhält?

VII. Civilsenat. Urt. v. 24. November 1899 i. S. F. u. E. Sch.
(Rl.) w. preuß. Steuerfiskus (Bekl.). Rep. VIa. 193/99.

I. Landgericht Münster.

II. Oberlandesgericht Hamm.

Die beiden Kläger, welche die alleinigen Gesellschafter einer unter der Firma „Friedrich Sch.“ in S. betriebenen offenen Handelsgesellschaft waren, haben eine Urkunde errichtet, in welcher sie folgende Vereinbarungen miteinander treffen:

1. die zwischen ihnen bestehende offene Handelsgesellschaft wird „hiermit“ aufgelöst.
2. Friedrich Sch. übernimmt das gesamte Waarenlager und die Comptoir-, Laden- und Lagerutensilien. „Der Preis für die Überlassung des dem Ernst Sch. an diesen Gegenständen zustehenden Miteigentumsrechtes wird auf 28 858,88 *M* vereinbart.“
3. Den Barbestand und die ausstehenden Forderungen soll Friedrich Sch. zur Deckung der Passiva verwenden und die Hälfte des etwaigen Überschusses an Ernst Sch. abführen.

Die Kläger haben zu diesem Vertrage einen Stempel von 1,50 *M* verwendet. Das Stempel- und Erbschaftssteueramt zu M. hat dagegen für diesen Vertrag die Stempelabgaben auf zusammen 101 *M* berechnet, und zwar, abgesehen von drei hier nicht weiter in Betracht kommenden Posten von je 1,50 *M*, für die Überlassung der beweglichen Vermögensgegenstände der Gesellschaft an Friedrich Sch. zum Sondereigentum gegen eine dem Ernst Sch. zu zahlende Entschädigung von 28 858,88 *M* auf Grund der Tarifstelle 25 d Abs. 2 des Stempelgesetzes vom 31. Juli 1895 $\frac{1}{3}$ Prozent von 28 858,88 *M* mit 96,50 *M*. Die Kläger haben diesen Stempelbetrag in gegebener Weise entrichtet und fordern jetzt mit der gegenwärtigen Klage einen Teil davon zum Belaufe von 94,50 *M* zurück, indem sie geltend machen, der Vertrag vom 1. Februar 1897 stelle — soweit er hier interessiert — einen Gesellschaftsvertrag dar, der die Abfindung eines Gesellschafters bei der Auflösung der Gesellschaft betreffe; es sei daher die Tarifnummer 25 d Abs. 1 zur Anwendung zu bringen, also nur $\frac{1}{50}$ Prozent von der 30 779,80 *M* betragenden Hälfte des Gesellschaftsvermögens mit 6,50 *M* zu erheben.

Der Beklagte hat demgegenüber mit der Bitte um Klageabweisung ausgeführt, daß Abs. 2 der Tarifnummer 25 d, wie geschehen, anzuwenden sei; danach rechtfertige sich die von ihm vorgenommene Stempelberechnung.

Der erste Richter hat der Klage stattgegeben, der zweite sie abgewiesen.

Die Revision der Kläger ist zurückgewiesen worden aus folgenden Gründen:

„Es handelt sich hier um die Auslegung der Tarifstelle 25 d,

insbesondere um das Verhältnis, in welchem Abs. 2 (mit Abff. 3¹ und 4) zum Abs. 1 steht, und zwar in Ansehung der Verstempelung dessen, was bei Auflösung einer offenen Handelsgesellschaft die einzelnen Gesellschafter auf Grund der Auseinandersetzung erhalten.

Die Kläger und mit ihnen der erste Richter, wie auch Noelle in seinem Kommentar zum Stempelgesetz (§. 153), vertreten die Ansicht, daß der Abs. 1 der Nr. 25 d, welcher lautet:

25. Gesellschaftsverträge, wenn sie betreffen . . .

d) . . . die Abfindung eines Gesellschafters bei Auflösung der Gesellschaft,

¹/₅₀ vom Hundert des Wertes der Gegenleistung (u. s. w.), alle Fälle der Gestaltung der Auseinandersetzung bei Auflösung der offenen Handelsgesellschaft — ohne Unterschied, ob die einzelnen Gesellschafter hierbei Geld, Grundstücke, bewegliche Vermögensgegenstände oder Forderungen empfangen, — einschließe.

Der Beklagte dagegen, — und ihm tritt der Berufungsrichter bei, — nimmt in Übereinstimmung mit Heiniß, Kommentar zum Stempelgesetz §. 252 Nr. 2, an, daß die Bestimmung des Abs. 1 zwar eine allgemeine sei, daß ihr aber die nachfolgende Bestimmung des Abs. 2 als besondere gegenüberstehe, und daß die erste Bestimmung daher durch die zweite in der Weise eingeschränkt werde, daß, wenn bei der Auseinandersetzung der Gesellschafter aus Anlaß der Auflösung der Gesellschaft den einzelnen Teilhabern Grundstücke, bewegliche Vermögensgegenstände oder Forderungen, die bis dahin zum Gesellschaftsvermögen gehört haben, überlassen werden, alsdann nicht der Stempelsatz des ersten Absatzes, sondern die besonderen Stempelsätze des zweiten Absatzes, vorbehaltlich der Befreiungsvorschriften unter Abff. 3¹ und 4, zur Geltung zu gelangen haben.

Diese Ansicht muß für die richtige erachtet werden, und zwar aus folgenden Gründen:

1. Die Vertreter der zuerst erwähnten Auffassung müssen, um sie zu ermöglichen, der Bestimmung des Abs. 2 die Deutung geben, daß sie den, außerhalb der Fälle der Auseinandersetzung der Gesellschafter, aus Anlaß des Ausscheidens eines einzelnen Teilhabers aus der fortbestehenden Gesellschaft oder der Auflösung der Gesellschaft

¹ Vgl. die Note auf S. 226.

liegenden Fall eines gewöhnlichen Veräußerungsgeschäftes zwischen der Gesellschaft und einem einzelnen Gesellschafter betreffe, also eines Veräußerungsgeschäftes, bei welchem das, was der Gesellschafter als Entgelt gewährt, lediglich die Bedeutung einer Gegenleistung gegen die Überlassung des bisher der Gesellschaft gehörigen Grundstückes oder sonstigen Vermögensgegenstandes an ihn hat. Mit Recht wird dieser Auslegung entgegengehalten, daß die Bestimmung des Abs. 2 alsdann überflüssig sei, weil bei solchen Geschäften der Gesellschafter wie ein Dritter der Gesellschaft gegenübersteht,

vgl. Jurist. Wochenschrift 1895 S. 481 Nr. 21; Entsch. des R.G.'s in Civill. Bd. 32 S. 256,

und daher diese Geschäfte ohne weiteres von den entsprechenden allgemeinen Tarifpositionen (Nr. 32 und Nr. 2) getroffen werden.

Der Einwand der Revision, es werde hierbei übersehen, daß die angeordneten Ermäßigungen und Befreiungen nicht Anwendung finden würden, wenn Abs. 2 fehle, ist nicht zutreffend. Die ausdrückliche Wiederholung der allgemeinen Stempelsätze (Nr. 32 und Nr. 2) auf diese Fälle, die schon von selbst darunter fielen, wäre unter allen Umständen überflüssig gewesen, und die angeordneten Befreiungsvorschriften konnten leicht eine solche Fassung erhalten, daß daraus zu ersehen war, worauf sie sich bezogen.

Weiter ist aber auch noch zu erwägen, daß, wenn wirklich der Gesetzgeber mit jenen Vorschriften den ihnen von den Klägern beilegelegten Sinn verbunden hätte, diese alsdann nach den Anforderungen der Logik und Systematik, deren Beobachtung man von dem Gesetzgeber erwarten darf und denen sonst in dem Stempelgesetz Genüge gesehen ist; nicht unter den Tarif Nr. 25 d, mit der sie alsdann keinen Zusammenhang hatten, sondern unter den Positionen Nr. 32 und Nr. 2, zu denen sie sachlich gehörten (in letzteren etwa in Gestalt einer Verweisung auf die anderen), Platz hätten finden müssen. Die Revision räumt dies auch ein, sie erkennt an, daß bei ihrer Auslegung Abs. 2 mit seinen Ausnahmen richtiger in die Tarifstelle 32 gehört hätte; sie meint aber, diese falsche Stellung erkläre sich aus der Entstehung der Vorschrift. Das kann nicht zugegeben werden; die Entstehungsgeschichte lehrt vielmehr, wie nachher dargelegt werden wird, daß der Gesetzgeber bei jener Vorschrift etwas ganz anderes im Auge gehabt hat, als was die Revision darin sieht.

2. Die von der Revision vertretene Deutung der streitigen Vorschrift findet im weiteren eine positive Widerlegung durch die allgemeine Überschrift der Tarifstelle 25, welche lautet: „Gesellschaftsverträge, wenn sie betreffen“, sodaß der Abs. 2 der Nr. 25 d vollständig folgende Fassung hat „Gesellschaftsverträge, wenn sie betreffen die Überlassung von Sachen oder Rechten seitens der Gesellschaft zum Sondereigentum an einen Gesellschafter oder dessen Erben“. Unter „Gesellschaftsverträgen“ sind, soweit offene Handelsgesellschaften in Betracht kommen, sowohl nach dem allgemeinen Rechts Sprachgebrauch als auch insbesondere nach dem Sinn, den das Stempelgesetz mit diesem Ausdruck verknüpft, und der aus den dem streitigen Abs. 2 vorhergehenden Bestimmungen der Tarifposition Nr. 25, namentlich der Absätze unter den Buchstaben b, c und d Abs. 1 klar erhellt, solche Verträge zu verstehen, welche das „Gesellschaftsverhältnis“ betreffen, d. i. also die Errichtung der Gesellschaft, das Einbringen von Vermögensgegenständen in diese, Erhöhung der Einlagen, Eintritt neuer Teilhaber, Ausscheiden einzelner Gesellschafter bei Fortbestehen der Gesellschaft und Regelung des Verhältnisses der Gesellschafter untereinander bei Auflösung der Gesellschaft. Bei diesem Begriffe der „Gesellschaftsverträge“ erscheint es ausgeschlossen, daß das Gesetz darunter einen gewöhnlichen Veräußerungsvertrag zwischen der Gesellschaft und einem Teilhaber, bei dem diese dieselbe Stellung zu einander einnehmen wie andere Kontrahenten eines solchen Geschäftes, und bei dem das Gesellschaftsverhältnis als solches nicht berührt wird, mit befaßt und verstanden haben sollte.

3. Wenn hiernach schon der Inhalt des Gesetzes selbst nach Stellung, Wortlaut und Sinn der streitigen Bestimmung mit Sicherheit ergibt, daß dieser das von dem Steuerfiskus gewollte Verständnis beizulegen ist, so wird dieses Ergebnis durch die Entstehungsgeschichte der Tarifposition 25 d voll bestätigt.

Das Reichsgericht hatte in der Entscheidung vom 5. Dezember 1889 (Entsch. desselben in Civill. Bd. 25 S. 252 flg.) endgültig zu der Frage Stellung genommen, wie nach dem damals geltenden Stempelgesetz vom 7. März 1822 sowohl der Vertrag, inhalts dessen beim Austritte eines Gesellschafters der Austretende eine Geldsumme dafür erhält, daß er seine Gesellschaftsrechte den Gesellschaftern, welche die Gesellschaft fortsetzen, überträgt, als auch der Vertrag,

inhalts dessen bei einer aus nur zwei Personen bestehenden Gesellschaft die Gesellschafter sich in der Art auseinandersetzen, daß dem einen das ganze Gesellschaftsvermögen gegen Übernahme der Verpflichtung zur Zahlung einer bestimmten Geldsumme übertragen wird, zu versteuern seien. Das Reichsgericht entschied dahin, daß diese Verträge, wenngleich sie eine Übertragung von Rechten gegen Entgelt zum Gegenstande hätten, doch nicht als Kaufverträge im landrechtlichen Sinne aufgefaßt werden könnten, da ein Eigentum des einzelnen Gesellschafters an den körperlichen Sachen der Gesellschaft und ein Gläubigerrecht desselben an deren Forderungen weder in der Form eines nach Quoten geteilten Miteigentumes an den einzelnen Sachen oder eines nach Quoten geteilten Gläubigerrechtes in Ansehung der Forderungen noch auch in der Form eines nach Quoten geteilten Anteilsrechtes am ganzen Inbegriffe des Gesellschaftsvermögens bestünde, das Recht eines Teilnehmers an einer offenen Handelsgesellschaft als solches daher nicht zum Gegenstande eines stempelpflichtigen Kaufvertrages gemacht werden könne. Die bezeichneten Verträge unterlagen demnach damals nur dem allgemeinen Vertragsstempel von 1,50 M.

Diesen Zustand wollte der Entwurf des neuen Stempelgesetzes beseitigen. In der allgemeinen Begründung desselben,

Anlage zu den Verhandlungen des Abgeordnetenhauses 1895 Nr. 35 S. 6 u. 7,

wird ausgeführt: die auf Erwerb gerichteten Gesellschaftsverträge seien angemessenen Wertstempeln und zum Teil den für Sachveräußerungen vorgeschriebenen Wertstempeln zu unterwerfen, da diese Verträge wegen der regelmäßig vorhandenen Anhäufung größerer zu produktiven oder spekulativen Zwecken dienender Kapitalien und ihrer bedeutenden Vermögensumsätze eine höhere Besteuerung wohl ertragen könnten. Dieser Vorschlag sei aus Gründen ähnlicher Art hervorgegangen wie der vorhergehende. Diese Gründe gingen dahin: wo eine allzu enge Anlehnung des bisherigen Tarifes an formale juristische Begriffe Willkürlichkeiten und Unbilligkeiten nach sich ziehe, erscheine es erforderlich, den wirtschaftlichen Zweck, welcher durch den Geschäftsabschluß erreicht werden sollte, in den Vordergrund zu stellen und den Stempeltarif unter Loslösung von den Normen des bürgerlichen Rechtes mehr dem tatsächlichen Umsatz, insbesondere den tatsächlich stattgefundenen Eigentumsbewegungen anzupassen. Es wird

dann weiter gesagt: bei dem Einbringen von nicht in Geld bestehendem Vermögen in eine Gesellschaft, sowie bei der entgeltlichen Überlassung der Rechte am Gesellschaftsvermögen seitens der Gesellschafter an Andere handele es sich dem wirtschaftlichen Zwecke nach um die Übertragung beweglicher und unbeweglicher Sachen und erscheine es deshalb gerechtfertigt, auf diese Urkunden die für Sachveräußerungsverträge verordneten Stempelabgaben zur Anwendung zu bringen; im anderen Falle würde eine unberechtigte Bevorzugung gerade der großen Kapitalansammlungen vorliegen.

Die Regierungsvorlage lautet zu dieser Position daher folgendermaßen:

Gegenstand der Besteuerung	Steuerfuß			Berechnung der Stempelabgabe
	v. H.	M	S	
Gesellschaftsverträge, wenn sie betreffen:				
a. die Überlassung der Rechte an dem Gesellschaftsvermögen seitens eines Gesellschafters oder dessen Erben an einen anderen Gesellschafter, die Gesellschaft oder einen Dritten oder die Abfindung eines Gesellschafters bei Auflösung der Gesellschaft				des Entgelts einschließlich des Wertes der ausbedingenen Leistungen und vorbehaltenen Nutzungen oder, wenn das Entgelt nicht aus dem Vertrage hervorgeht, des Wertes der überlassenen Rechte;
insoweit zu dem Gesellschaftsvermögen unbewegliche im Inlande belegene Sachen oder diesen gleichgeachtete Rechte gehören	1	—	—	
insoweit zu dem Gesellschaftsvermögen unbewegliche außerhalb Landes belegene Sachen oder diesen gleichgeachtete Rechte gehören	—	1	50	
insoweit das Gesellschaftsvermögen aus beweglichen Vermögensgegenständen besteht	$\frac{1}{2}$	—	—	wie vor;
insoweit das Gesellschaftsvermögen aus Forderungenrechten besteht	$\frac{1}{20}$	—	—	des Wertes der Forderungen.

In der speziellen Begründung heißt es kurz (a. a. D. S. 40): „Nach den Regeln von Sachveräußerungen und Cessionen (Tarifstellen „Kauf- und Tauschverträge“ und „Abtretung von Rechten“). werden ferner Verträge über Überlassung von Gesellschaftsrechten oder Abfindungen von Gesellschaftern zu behandeln sein.“

In der Kommission des Abgeordnetenhauses wurde diese ganze Tariffstelle abgelehnt,

Kommissionsbericht, Anlage der Verhandlungen 2c Nr. 204 S. 47, anscheinend, weil die Mehrheit der Kommission annahm, daß sie mit der Bestimmung des § 131 H.G.B. in Widerspruch stehe.

In der zweiten Beratung des Entwurfes im Abgeordnetenhause wurde die Regierungsvorlage unverändert wiederhergestellt.

Verhandlungen des Abgeordnetenhauses 1895 S. 2320.

In der dritten Lesung wurden, abgesehen von einem Antrage Krause, der unter Wegfall der Regierungsvorlage für die bezeichneten Verträge lediglich einen Fixstempel von 1,50 *M* erheben wollte, die drei in wesentlichen Punkten übereinstimmenden Anträge Jansen, v. Puttkamer und Kirsch eingebracht, von denen jeder an die Stelle der Regierungsvorlage treten sollte. Von ihnen ist unter Ablehnung der anderen der Antrag Kirsch zum Gesetz erhoben (a. a. D. S. 2497 ff. 2507).

Aus dieser Entstehungsgeschichte der streitigen Vorschrift ergibt sich folgendes:

Die Regierungsvorlage unterwirft die Abfindung, die einem Gesellschafter bei Auflösung der Gesellschaft zufällt, dem Kauf- oder Cessionsstempel, je nachdem die Abfindung aus Grundstücken, beweglichen Gegenständen oder Forderungen besteht. Sie will den wirtschaftlichen Erfolg des Geschäftes treffen ohne Rücksicht auf dessen rechtliche Natur. Das Abgeordnetenhaus machte in der zweiten Lesung diesen gesetzgeberischen Gedanken durch die Annahme der unveränderten Regierungsvorlage zu dem seinigen. Was nun die in der dritten Lesung gestellten drei Anträge, Jansen, v. Puttkamer und Kirsch anlangt, so stehen sie, wie ein Vergleich ihres Inhaltes mit der Regierungsvorlage zeigt, und wie dies auch bei der Beratung im Abgeordnetenhause von seiten der Regierung, ohne daß dies Widerspruch fand, ausdrücklich konstatiert ist, (a. a. D. S. 2502) im großen ganzen grundsätzlich alle auf dem Standpunkt der Regierung; auch sie legen also der wirtschaftlichen Seite der betreffenden Rechtsvor-

gänge das entscheidende Gewicht in Ansehung der Besteuerung bei. Nur in zwei Punkten weichen sie wesentlich von dem Regierungsentwürfe ab, nämlich erstens in der Anordnung gewisser Stempelbefreiungen, welche der Entwurf bei dieser Position gar nicht vorgesehen hatte, und sodann in der Behandlung desjenigen Rechtsgeschäftes, welches darin besteht, daß der aus einer fortdauernden Gesellschaft austretende Gesellschafter für die Aufgabe seiner der Gesellschaft gegenüber vorhandenen Rechte mit Geld abgefunden wird. Der Entwurf, der hier den Kaufstempel anwenden wollte, je nachdem in dem Gesellschaftsvermögen Grundstücke und bewegliche Sachen vorhanden sind, da er in diesem Geschäfte wirtschaftlich eine Übertragung beweglicher und unbeweglicher Sachen erblickte, (vgl. die oben mitgeteilte Stelle aus den Motiven S. 7), trat bei diesem Punkte in besonders scharfen Gegensatz zu dem in der mehrerwähnten reichsgerichtlichen Entscheidung ausgesprochenen Grundsatz, wonach rechtlich ein Miteigentum der Gesellschafter an den im Gesellschaftsvermögen vorhandenen einzelnen Vermögensgegenständen nicht existiert. Der Antrag Kirsch wie auch die beiden anderen Anträge trugen hier der rechtlichen Seite des Geschäftes Rechnung, indem sie nur den Cessionsstempel in Anwendung brachten, und dasselbe gilt von der Abfindung eines Gesellschafters bei der Auflösung. Im übrigen aber ließen auch sie, wie schon bemerkt, den wirtschaftlichen Gesichtspunkt hervortreten, wollten also für den Fall, daß der Gesellschafter bei seinem Austritt aus der fortbestehenden Gesellschaft oder bei der Auflösung nicht Geld, sondern bisher zum Gesellschaftsvermögen gehörige Grundstücke, bewegliche Sachen oder Forderungen erhielt, den Kauf- oder Cessionsstempel angewandt wissen. Danach sind bei dem streitigen Abs. 2 die Worte zu ergänzen „bei dem Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft oder bei deren Auflösung“.

Daß dies Absicht und Sinn der Vorschrift ist, dafür läßt sich außer der vorstehend hervorgehobenen Entwicklung der Dinge auch der Inhalt der Befreiungsvorschriften verwerten, welche nur Bezug auf Abs. 2 haben¹ und auf ein Geschäft, wie die Revision es im Auge hat, sowohl ihrem Wortlaut wie ihrer Tendenz nach wohl schwer oder gar nicht passen würden.

Außerdem ist in Betracht zu ziehen, daß in dem Falle des Abs. 2 die rechtliche Seite der Sache weniger Schwierigkeiten für die steuerliche

¹ Der Senat hat diese Ansicht in dem Ur. v. 15. Mai 1900 i. S. preuß. Justizministerium v. S., VII 25/00 dahin geändert, daß die Befreiungsvorschrift unter Nr. 1 sich nur auf Abs. 1 der Tarifstelle 25 d beziehe. D. R.

Behandlung bot, als solche im Regierungsentwurfe in Bezug auf den Abs. 1 hervortraten. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob es für die rechtliche Konstruktion des Falles, daß bei der Auflösung einer offenen Handelsgesellschaft einem der Gesellschafter die gesamten Vermögensgegenstände der Gesellschaft überlassen werden, wogegen er den anderen (oder die anderen) in Geld für ihre Anteilsrechte abzufinden hat, unter allen Umständen unbedingt notwendig ist, so, wie der Berufungsrichter es gethan hat, anzunehmen, daß die Überlassung der Sachen an den betreffenden Gesellschafter als in der Weise erfolgend anzusehen ist, daß der andere in Geld abgefundene Gesellschafter als der nach den Umständen hierzu ermächtigte Vertreter der Gesellschaft sie ihm überträgt. Auf die Einzelheiten der juristischen Beurteilung kann es nicht ankommen, wenn als das mit Sicherheit gewonnene Ergebnis feststeht, daß in den Worten „die Überlassung von Sachen oder Rechten seitens der Gesellschaft zum Sondereigentum an einen Gesellschafter oder dessen Erben“ der steuerliche Gedanke des Gesetzgebers dahin zum Ausdruck gebracht ist, daß in den Fällen der gekennzeichneten Art (Auscheiden eines Gesellschafters und Auflösung der Gesellschaft) die angeordneten Stempelsätze zur Anwendung gelangen sollen.

Gegen diese Auffassung der streitigen Vorschrift ist ein Einwand aus der Ablehnung des Antrages Jansen erhoben worden.

Vgl. Noelle, Kommentar zum Stempelgesetz S. 153.

Der Antrag Jansen hatte — soweit er hier in Betracht kommt — folgenden Wortlaut:

	Steuersatz			Betrag der Stempelabgabe
	v. H.	℥	?	
Lit. d. 1. Die Überlassung der einem Gesellschafter oder dessen Rechtsnachfolger zustehenden Rechte an dem Gesellschaftsvermögen einschließlich seines Anspruches auf Abfindung. Soweit die Überlassung an die Gesellschaft erfolgt gegen Abfindung in Sachen oder Rechten des Gesellschaftsvermögens kommen die Bestimmungen unter 2 zur Anwendung.	1/50	—	—	des Entgelts, einschließlich des Wertes der ausbedungenen Leistungen oder vorbehaltenen Nuzungen, oder, wenn das Entgelt nicht aus dem Vertrage hervorgeht, des Geldbetrages oder des Wertes der überlassenen Rechte;

	Steuerfuß			Betrag der Stempelabgabe
	b. S.	<i>M</i>	<i>S</i>	
2. Die Überlassung von Sachen oder Rechten seitens der Gesellschaft zu Privateigentum an einen noch nicht abgefundenen Gesellschafter oder dessen noch nicht abgefundenen Rechtsnachfolger, insoweit Gegenstand des Vertrages sind:				
unbewegliche im Inlande belegene Sachen oder diesen gleichgeachtete Rechte . . .	1	—	—	wie vor;
unbewegliche außerhalb Landes belegene Sachen oder diesen gleichgeachtete Rechte .	—	1	50	
bewegliche Sachen . . .	$\frac{1}{3}$	—	—	wie vor;
Forderungsrechte . . .	$\frac{1}{60}$	—	—	des Wertes der Forderungen.
Befreit ist . . .				

Der Abs. 2 dieses Antrages besagte also mit ausdrücklichen Worten, daß in den Fällen der fraglichen Art die Vorschrift des jetzt streitigen Abs. 2 (dort Nr. 2) Geltung haben sollte. Aus der Ablehnung des ganzen Antrages Jansen — es ist nicht etwa über seine einzelnen Teile abgestimmt — wird der gesetzgeberische Wille gefolgert, daß eine solche Behandlung der Sache nicht eintreten sollte. Dieser Schluß ist nicht richtig. Der Abgeordnete Jansen hat diesen Vorschlag im Abgeordnetenhaus mit folgenden Worten begründet (a. a. D. S. 2499):

„Wenn man sich vorstellt, daß ein Gesellschafter durch Ausscheiden aus der Gesellschaft an die zurückbleibende Gesellschaft seinen Anteil überläßt, so kann der Fall so liegen, daß er als Entgelt hierfür nicht bares Geld, sondern bestimmte Vermögensgegenstände der Gesellschaft übernimmt, und dann wird man sich doch die Frage vorlegen müssen: kommt in einem solchen Falle der Abs. 1 der Anträge Rirsch und v. Puttkamer oder der Abs. 2 zur Anwendung. Weil diese Frage nicht ohne weiteres aus der Natur der Dinge zu beantworten ist und weil wir ja kennen, wie die Rechtsprechung bei der Auslegung einer solchen Frage auf allerlei Besonderheiten gerät, so ist

es mir zweckmäßig erschienen, hier ausdrücklich vorzuschreiben, daß in einem solchen Falle, wo so der Fall des Abs. 1 wie der Fall des Abs. 2 vorliegt, nur die Norm des Abs. 2 zur Anwendung kommen soll; das schien mir die sachgemäßere Lösung."

Er hat hiermit klar zu erkennen gegeben, daß es nicht seine Meinung sei, im Abs. 2 seines Antrages werde eine neue nicht schon im Abs. 2 des Antrages Kirsch — der Gesetz geworden ist — enthaltene Vorschrift gegeben, sondern daß er mit seinem Vorschlage nur die Zweifel beseitigen wollte, die sich bei der Fassung der Abs. 1 und 2 des Antrages Kirsch ergeben könnten, und die ja auch in Wirklichkeit vorhanden sind, wie denn ohne sie der gegenwärtige Rechtsstreit überhaupt nicht wohl hätte entstehen können. Er wollte also mit anderen Worten durch seinen Vorschlag nur das klar stellen, was bereits bei richtiger Auslegung in dem Abs. 2 des Antrages Kirsch enthalten war. In diesem Sinne ist auch, offenbar allgemein, sein Vorschlag und seine Auffassung von dem Inhalte des Antrages Kirsch verstanden worden; denn es hat sich gegen beides nicht nur kein Widerspruch erhoben, sondern der Finanzminister hat, ebenfalls ohne Widerspruch zu finden, dieses Verständnis mit den Worten besonders zum Ausdruck gebracht (a. a. D. S. 2502): „Ich glaube, daß der Antrag Jansen in dem Abs. 2 (und 3) nicht notwendig ist, denn da wird nur das wiederholt, was aus sonstigen Bestimmungen des Gesetzes von selbst folgt.“

Die Ablehnung des Antrages Jansen ist hiernach nicht auf den oben erwähnten sachlichen Grund zurückzuführen, daß das Abgeordnetenhaus jene Auffassung des Abs. 2 des Antrages Kirsch mißbilligt hätte, sondern, wie aus den Verhandlungen klar ersichtlich, darauf, daß man den Antrag Jansen in seiner sonstigen Fassung dem einfacheren Antrage Kirsch gegenüber für zu fein und praktisch nicht für so gut brauchbar wie diesen erachtete.

Der Berufungsrichter hat ferner mit Recht auch den weiteren für die gegenteilige Ansicht geltend gemachten Grund (Noelle, a. a. D.) verworfen, welcher dahin geht, daß, weil bei der Abfindung eines Gesellschafters durch Überlassung von Sachen oder Rechten der Gesellschaft zum Sondereigentum ein einheitliches Rechtsgeschäft vorliege und den wesentlichen Inhalt desselben die Überlassung der Rechte am Gesellschaftsvermögen bilde, der Abs. 1 des Gesetzes maßgeblich sein

müsse. Allerdings ist sowohl dieses Rechtsgeschäft, wie das gleiche bei der Auflösung, ein einheitliches, welches jene beiden Seiten zeigt, auf deren eine der Absf. 1 und auf deren andere der Absf. 2 der Tarifposition 25 d ihrem Wortlaute nach Anwendung finden. Da aber beide Vorschriften zweifellos nicht zugleich in Bezug auf ein und dasselbe Geschäft zur Geltung gelangen können und sollen, so fragt sich — und das ist eben der Kernpunkt des vorliegenden Rechtsstreites —, welche von ihnen der anderen in solchem Falle vorzugehen hat. Die Annahme, daß die Überlassung der Rechte am Gesellschaftsvermögen die wesentlichere, und für diese Frage entscheidende Seite des Geschäftes darstelle, findet in den gesamten obigen Darlegungen ihre Widerlegung. Der klar erkennbare Wille des Gesetzgebers ist dahin gerichtet, daß in solchem Falle der Absf. 2 als besondere Bestimmung gegenüber der allgemeinen Vorschrift des Absf. 1 angewendet werden soll.

Aus diesen Gründen war die Revision als ungerechtfertigt zurückzuweisen.

Zum Schlusse kann nicht unbemerkt bleiben, daß die von dem Berufungsrichter vorgenommene Berechnung des Stempels, soweit sie über die des Steuerfiskus hinausgeht, nicht gebilligt werden kann. Der Berufungsrichter faßt die Sachlage so auf, daß erstens für die Überlassung des aus beweglichen Vermögensgegenständen bestehenden Gesellschaftsvermögens an Friedrich Sch. nach Tarifnummer 25 d Absf. 2 und der Befreiungsvorschrift unter Absf. 3 $\frac{1}{3}$ Prozent von den von Friedrich Sch. an Ernst Sch. zu zahlenden 28858,88 *M* mit 96,50 *M* zu berechnen sei, daß dann aber zweitens auch die an Ernst Sch. zu zahlenden 28858,88 *M* nach Tarifnummer 25 d Absf. 1 noch mit $\frac{1}{60}$ Prozent gleich 6 *M* zu versteuern seien, weil dieser Betrag als die Hälfte der Kaufpreisforderung — die andere Hälfte sei durch Vereinigung der Rechte des Gläubigers und der Verbindlichkeit des Schuldners in der Person des Friedrich Sch. erloschen — zum Gesellschaftsvermögen gehöre, erst durch Überweisung von seiten der Gesellschaft an Ernst Sch. als Abfindung für dessen Rechte an dem Gesellschaftsvermögen an diesen gelange und demnach als Gegenstand dieses besonderen Rechtsgeschäftes dem Stempel des Absf. 1 a. a. D. unterliege.

Dieser Ansicht, die auch von dem Steuerfiskus in der Ver-

handlung vor dem Revisionsgericht nicht verteidigt worden ist, kann nicht gefolgt werden. Es kann unerörtert bleiben, ob wirklich eine juristische Notwendigkeit besteht, die Rechtslage in dieser Weise zu konstruieren. Jedenfalls muß hier der bereits oben betonte Gesichtspunkt hervorgekehrt werden, daß es, wie die Entstehungsgeschichte lehrt, bei der Auslegung der Tarifposition 25 d nicht sowohl darauf ankommt, an der rechtlichen Konstruktion der betreffenden Rechtsgeschäfte zu haften, als vielmehr den steuerlichen Gedanken des Gesetzgebers zu finden. Es kann nun nach dem, was oben dargelegt ist, einem ernstlichen Zweifel nicht begegnen, daß eine solche Stempelberechnung dem Willen des Gesetzgebers fern gelegen hat. Eines näheren Eingehens hierauf bedarf es nicht, da diese ganze Frage für die Entscheidung ohne Belang ist. Nur darauf mag hingewiesen werden, daß jene Stempelberechnung in ihrem letzten Ende wirtschaftlich — und diese Seite der Sache war, wie gezeigt, wesentlich maßgebend bei der Entstehung der gedachten Tarifposition — auf einen Zustand hinauslaufen würde, der demjenigen ähnlich wäre, wonach beim Kaufe der Käufer die gekauften Sachen und der Verkäufer den Kaufpreis besonders zu versteuern hätte. Daß solches nicht in der Absicht des Gesetzgebers gelegen hat, muß als sicher angesehen werden.“