

87. A. Ist in dem Falle, wenn bei einer Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung ein Gesellschafter eine Sacheinlage in Gestalt eines Teiles eines einheitlichen Ganzen macht und den anderen Teil gegen Geld, Übernahme von Schulden oder sonstiges Entgelt der Gesellschaft überläßt, diese Überlassung nach dem Stempelsteuergesetze vom 31. Juli 1895 gesondert von der Sacheinlage als Kauf, Tausch etc. gemäß Tariffstelle 32, oder zusammen mit der Sacheinlage als „Einbringen“ im Sinne der Tariffstelle 25c zu verstampeln?

B. Ist im Falle der Bejahung des zweiten Teiles dieser Frage der Errichtungsstempel (Tariffstelle 25a) gemäß der Bestimmung in der Tariffstelle 25c Abs. 2 auch auf den von der Übernahme zu entrichtenden Einbringungsstempel zur Anrechnung zu bringen?

A. VII. Zivilsenat. Ur. v. 30. Mai 1902 i. S. preuß. Fiskus (Bekl.) w. Ch. u. Gen. (Kl.). Rep. VII. 70/02.

I. Landgericht I Berlin.

II. Kammergericht daselbst.

Unter der Firma „Maschinenfabrik S. E. Ch. Aktiengesellschaft“ wurde von der offenen Handelsgesellschaft S. E. Ch. in N., deren Inhaber die drei Kläger waren, zusammen mit sechs anderen Personen eine Aktiengesellschaft mit einem Aktientkapital von 1 200 000 M gegründet. In dem hierüber geschlossenen Gesellschaftsvertrage hieß es:

„Die offene Handelsgesellschaft S. E. Ch. in N. bringt das unter der Firma S. E. Ch. in N. betriebene Fabrikationsgeschäft mit dem Grundbesitz, Fabrikanlagen, Gebäuden, Maschinen, Materialien, Patenten, Inventar, Vorräten, Außenständen (u. s. w. u. s. w.) in die Aktiengesellschaft ein.“

„Die Passiva, welche in der für den 1. April 1898 aufgestellten Inventur verzeichnet sind, . . . übernimmt die Aktiengesellschaft.“

Sodann war angegeben, daß auf dem Grundbesitz 270 000 M Hypotheken haften, von denen 6000 M bezahlt seien. In Bezug hierauf sagte der Gesellschaftsvertrag:

„Bestere“ (d. i. die Aktiengesellschaft) „übernimmt die Hypotheken in Höhe des verbleibenden Kapitalbetrages von noch 264 000 M.“

Dann hieß es weiter:

„Als Gegenleistung für die Einbringung erhält die offene Handelsgesellschaft J. E. Ch. in N., abgesehen von der Übernahme der Hypotheken und sonstigen Passiva, 750 000 *M* als vollbezahlt geltende Aktien und 180 000 *M* in barem Gelde. Die Werte, für welche die einzelnen Gegenstände eingebracht werden, und die Beträge, zu welchen die Gegenleistungen der Gesellschaft im einzelnen darauf an gerechnet wurden, sind in der Anlage angegeben.“

Die Anlage enthielt bezüglich der Vorräte folgende Angabe:

| | |
|----------------------------------------|---------------------------------------|
| „Vorräte, Einbringungspreis | 362 923 <i>M</i> 47 <i>P</i> |
| Gegenleistung: | |
| a) Übernahme von laufenden Schulden in | |
| Höhe von | 311 105 " 20 " |
| b) bar | 51 818 " 27 " |
| | <u>362 923 <i>M</i> 47 <i>P</i>."</u> |

Endlich besagte der Gesellschaftsvertrag noch folgendes:

„Von den Aktien der Aktiengesellschaft, Maschinenfabrik J. E. Ch. zu N. übernehmen hiermit die Gründer folgende Beträge:

- a) die offene Handelsgesellschaft J. E. Ch. in N. übernimmt 750 Stück, gleich 750 000 *M*.

Die Übernahme erfolgt nach Maßgabe des Statuts, seitens der offenen Handelsgesellschaft J. E. Ch. also in der Weise, daß 750 Stück nicht bar einzuzahlen sind, sondern als Gegenleistung für die Einbringung übernommen werden. Alle übrigen Aktien dagegen sind bar einzuzahlen.“

Es handelte sich um die Versteuerung der von der offenen Handelsgesellschaft J. E. Ch. der neuen Aktiengesellschaft überlassenen Vorräte zum Betrage von 362 923,47 *M*, welcher durch Übernahme von Schulden und Barzahlung gedeckt ist.

Die Stempelsteuerbehörde erforderte hierfür den Einbringungsstempel nach Maßgabe der Tarifstelle 25 c des Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 mit $\frac{1}{3}$ Prozent und erhielt ihn so von den Klägern bezahlt. Den hierauf gerichteten Rückforderungsanspruch der Kläger wies der erstinstanzliche Richter zurück, indem er gleichfalls die Tarifstelle 25 c hier für anwendbar erachtete.

Der Berufungsrichter war dagegen der Ansicht, daß hier nicht ein „Einbringen“ vorliege, da nicht Aktien, sondern bares Geld gewährt, und Schulden als Gegenleistung übernommen seien, daß vielmehr die Abmachung über die Überlassung der Vorräte sich als einen Kaufvertrag darstelle, der nach der Tariffstelle 32 (Kauf- u. Geschäfte) zu verstampeln sei; alsdann komme aber auch die Befreiungsvorschrift unter Nr. 3 der Tariffstelle 32 zur Anwendung, wonach Kaufverträge über Mengen von Sachen oder Waren vom Stempel befreit sind, sofern diese entweder zum unmittelbaren Verbrauch in einem Gewerbe, oder zur Wiederveräußerung in derselben Beschaffenheit oder nach vorgängiger Bearbeitung oder Verarbeitung dienen sollen, oder in dem Betriebe eines der Vertragsschließenden erzeugt oder hergestellt sind. Der Berufungsrichter nahm in dem Urteil vom 20. Oktober 1899 an, daß diese Befreiungsvorschrift hier auf die gesamten der Aktiengesellschaft überlassenen Vorräte im Betrage von 362 923,47 *M* zutrefte, da nicht nur ein bedeutender Teil zum unmittelbaren Verbrauch in dem Fabrikbetriebe bestimmt sei, sondern auch ein großes Lager von Verkaufswaren, namentlich in der Fabrik selbst hergestellte, und außerdem beträchtliche zur Herstellung jener bestimmte Rohmaterialien vorhanden gewesen seien.

Dieser Teil der Berufungsentscheidung wurde unter Billigung der rechtlichen Auffassung des Berufungsrichters durch das Revisionsurteil vom 30. März 1900 lediglich aus dem Grunde aufgehoben, und die Sache insoweit zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung an das Berufungsgericht zurückverwiesen, weil es in dem bis dahin vorliegenden Prozeßstoffe an einem ausreichenden tatsächlichen Anhalte dafür mangelte, daß die Voraussetzungen für die erwähnte Befreiungsvorschrift der Tariffstelle 32 gegeben seien.

Auf Grund der erneuten Verhandlungen und einer erfolgten Beweisaufnahme gelangte der Berufungsrichter in dem neuen Berufungsurteile zu dem Ergebnis, daß die Befreiungsvorschrift Nr. 3 der Tariffstelle 32 nur auf einen Teil der überlassenen Vorräte Anwendung finde, auf einen anderen nicht. Demgemäß wies er zu einem Teile die Klage ab, verurteilte aber zu einem Teile den Fiskus zur Rückerstattung des empfangenen Stempels. Die vom Fiskus gegen seine Verurteilung eingelegte Revision ist für begründet erachtet worden aus folgenden

Gründen:

„Das Reichsgericht glaubt bei der von dem Fiskus erbetenen erneuten Prüfung der Rechtsfrage die in dem Revisionsurteile vom 30. März 1900 ausgesprochene Billigung der Auffassung des Berufungsrichters, welche dahin geht, daß bezüglich der von der Aktiengesellschaft übernommenen Vorräte nicht ein Einbringen im Sinne der Tarifstelle 25 c, sondern ein nach Tarifstelle 32 zu versteuerndes Kaufgeschäft vorliege, nicht aufrecht erhalten zu können. Wie in anderen Fällen bereits vom Reichsgericht anerkannt ist, bildet die Bestimmung in § 565 Abs. 2 E. P. O. ein Hindernis für eine andere Entscheidung der gegenwärtigen Instanz nicht.

Es handelt sich hier um ein im Sinne des Handelsgesetzbuches (§ 186) aus Sacheinlage (Hingabe von Vermögenswerten gegen Gewährung von gesellschaftlichen Anteilsrechten) und Übernahme (Hingabe von Vermögenswerten gegen anderes Entgelt) gemischtes Geschäft; d. h. es ist ein einheitliches Ganzes der Aktiengesellschaft überlassen, wofür diese nicht nur Aktien gewährt, denen gegenüber der entsprechende Teil des überlassenen Ganzen sich als Sacheinlage darstellt, sondern es sind für einen Teil auch Barzahlungen geleistet, und Schulden übernommen worden. Das einheitlich überlassene Ganze bildet hier das gesamte Fabrikgeschäft mit Grundstücken, Maschinen, Vorräten, Ausständen, und was sonst dazu gehört; die Verrechnung im einzelnen, insbesondere die Abmachung, daß auf die Vorräte keine Aktien gewährt, sondern Barzahlungen geleistet, und Schulden übernommen werden, spielt demgegenüber keine selbständige Rolle; vielmehr kommt diese Bestimmung nur als Teil des Ganzen in Betracht.

Nach dem früheren Rechte war die Versteampelung eines solchen Vertrages so gestaltet, daß die Übernahme ihrem rechtlichen Charakter gemäß als Kauf, Tausch u. zu versteuern war, während die Sacheinlage, da sie als ein besonderes, nicht unter den Begriff des Kaufes fallendes und damals nicht mit einem speciellen Stempel belegtes Geschäft sich kennzeichnete, abgesehen von dem allgemeinen Vertragsstempel von 1,50 M., stempelfrei war. Der erkennende Senat hat jetzt im Anschluß an die Ausführungen von Heiniß (Kommentar zum Stempelsteuergesetz vom 31. Juli 1895 2. Aufl. S. 378 Note 4) und Hummel u. Specht (Kommentar zum Stempelsteuergesetz vom 31. Juli

1895 S. 680 Note C) die Ansicht gewonnen, daß nach dem gegenwärtigen Stempelsteuergesetz vom 31. Juli 1895 in Ansehung der Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach dem Wortlaute der Tariffstelle 25 c, Spalte „Berechnung der Stempelabgabe“, es stempelrechtlich ein solches gemischtes Geschäft nicht mehr gibt, sondern daß in solchem Falle das ganze Geschäft einheitlich nach Maßgabe der Tariffstelle 25 c als „Einbringen“ zu versteuern und nicht zu trennen ist in einen Teil, der der Tariffstelle 32 (Kauf- und Kaufverträge), und einen anderen, der der Tariffstelle 25 c unterliegt. Nach Ansicht des erkennenden Senates zwingt zu solcher Auffassung, worin ebenfalls den genannten Kommentatoren heizupflichten ist, der Inhalt der Spalte „Berechnung der Stempelabgabe“ der Tariffstelle 25 c. Wenn es hier heißt, daß die Stempelabgabe nicht nur nach dem „Entgelt“, worunter wohl die gesellschaftlichen Anteilsrechte in Gestalt der Aktien zu verstehen sind, sondern nach dem Entgelt einschließlich der auf der Einlage ruhenden, auf die Gesellschaft übergehenden Passiva und des Wertes aller sonstigen ausbedungenen Leistungen und vorbehaltenen Nutzungen zu berechnen ist, so ergibt dies, daß die Tariffstelle unter dem „Einbringen“ nicht nur die Sacheinlage im Sinne des Handelsgesetzbuches, für welche begrifflich lediglich Anteilsrechte an der Gesellschaft gewährt werden können, sondern bei einem einheitlichen Geschäft auch die handelsrechtliche Übernahme begreift, bei welcher für den übernommenen Gegenstand nicht Anteilsrechte, sondern bares Geld hingegeben wird, oder Schulden übernommen werden. Die Änderung, welche die Tariffstelle 25 c in der Besteuerung dieser Verträge gegen früher herbeigeführt hat, besteht also nicht nur darin, daß die bisher stempelfreie Sacheinlage jetzt besteuert wird, sondern darin, daß die in einem solchen Zusammenhange stehende Übernahme nicht mehr, wie bisher, dem Kaufstempel unterliegt, sondern dem besonderen Stempel der Tariffstelle 25 c unterworfen ist.

Demgemäß konnte nicht die Tariffstelle 32 auf den vorliegenden Fall Anwendung finden, sondern allein die Bestimmung der Tariffstelle 25 c. Diese enthält aber eine der Befreiungsvorschrift Nr. 3 der Tariffstelle 32 entsprechende Vorschrift nicht. Daher war die Berufung der Kläger gegen den hier in Frage stehenden Teil der erstinstanzlichen Entscheidung in ihrem ganzen Umfange zurückzuweisen.“ . . .

B. VII. Zivilsenat. Urtr. v. 27. Mai 1902 i. S. Industrieviertel
 Berlin-Tempelhof (Gesellsch. m. b. H.) (Kl.) w. preuß. Fiskus (Bekl.).
 Rep. VII. 77/02.

I. Landgericht I Berlin.

II. Kammergericht daselbst.

In diesem Falle handelte es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die mit einem Stammkapital von 2500000 *M* gegründet worden war. Ein Gesellschafter, der mit einer Stammeinlage von 1625000 *M* beteiligt war, übereignete der Gesellschaft ein Grundstück zum Werte von 2020000 *M*. Die darauf lastende Hypothek von 1200000 *M* ging auf die Gesellschaft über, welche sie als Selbstschuldnerin übernahm; der Mehrwert von 820000 *M* wurde auf den Stammanteil des Gesellschafters verrechnet.

Die Steuerbehörde erhob nach Tarifstelle 25a Ziff. 4 des Stempelsteuergesetzes den Errichtungsstempel mit 25000 *M*, sowie nach Tarifstelle 32 einen Kaufstempel mit 11997 *M*, auf Grund der Ansicht, daß, soweit die Hypothek übernommen sei, ein Kaufvertrag vorliege. Die Gesellschaft bezahlte diese Beträge, forderte aber mit der erhobenen Klage den Betrag von 11997 *M* nebst Zinsen zurück, indem sie geltend machte, auch soweit das Entgelt für das der Gesellschaft übereignete Grundstück durch persönliche Übernahme der darauf lastenden Hypothekschuld von der Gesellschaft gedeckt worden sei, liege im Sinne des Stempelsteuergesetzes nicht ein Kauf, sondern ein „Einbringen“ gemäß Tarifstelle 25c vor; dann müsse aber auch der Errichtungsstempel von 25000 *M* gemäß Abs. 2 der Tarifstelle 25c auf den Einbringungsstempel von 11997 *M* verrechnet werden, was zur Folge habe, daß dieser ganz zurückgezahlt werden müsse.

Der Fiskus widersprach diesem Antrage, indem er in dieser Sache, im Gegensatz gegen die in der vorstehenden Sache eingenommene Stellung, den Standpunkt vertrat, daß nicht Tarifstelle 25c, sondern Tarifstelle 32 anzuwenden sei. Beide vordere Instanzen pflichteten dem Fiskus bei und wiesen die Klage ab.

Die Berufungsentscheidung ist auf Revision der Klägerin aufgehoben, und der Fiskus nach ihrem Antrage verurteilt worden. In den Gründen ist zunächst dieselbe Ansicht in betreff des Verhält-

nisses zwischen den Tarifstellen 32 und 25c, wie in der vorstehenden Sache, kurz entwickelt worden, und alsdann heißt es weiter:

... „Im vorliegenden Falle handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, bei der, wenn hier überhaupt nach § 5 Abs. 4 des Gesetzes vom 20. Mai 1898 von „Übernahme“ im Sinne des § 186 H.G.B., im Gegensatz zur Sacheinlage, die Rede sein kann, jedenfalls keine anderen Grundsätze in betreff der Anwendung der Tarifstelle 25c Platz greifen können.

Die Folge hiervon ist, daß der Fiskus nicht nur die ihm günstige Seite dieser Auffassung für sich geltend machen kann, nämlich den Umstand, daß die Tarifstelle 25c keine der Befreiungsvorschrift Nr. 3 der Tarifstelle 32 entsprechende Bestimmung enthält, sondern daß er andererseits auch die ihm nachteiligen Folgen jener Auslegung der Tarifstelle 25c nicht ablehnen darf. Diese bestehen darin, daß, wenn das Einbringen im Sinne dieser Bestimmung die „Übernahme“ mit umfaßt, dann die im Abs. 2 der Tarifstelle 25c vorgeschriebene Anrechnung des Errichtungstempels (Tarifstelle 25a) auf den Einbringungstempel auch in betreff der unter dem Einbringen mit begriffenen Übernahme stattzufinden hat.

Vgl. auch Heiniß, 2. Aufl. S. 381 Note d.

Daher ist der Klageantrag begründet. Die Erwägung des Berufungsrichters, daß hier mehr vorliege, als der Fall der Spalte 5, daß die Klägerin nämlich nach Ausweis des Vertrages die Schuld auch persönlich übernommen habe, es sich hier also nicht nur um ein auf der Einlage ruhendes Passivum handele, kann nicht rechtfertigen, daß die Tarifstelle 25c außer Anwendung bleibe; denn der Tatbestand dieser Bestimmung, das Ruhen des Passivums auf der Einlage, ist erfüllt und wird nicht dadurch beseitigt, daß die persönliche Übernahme der Schuld hinzutritt.“