

28. 1. Unterliegt das Einbringen des durch eine Nutzung erworbenen Rechts in eine Aktiengesellschaft dem Stempel der Tariffst. 25 c des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895?
2. Wie ist ein aus Einbringen einer Sacheinlage und aus der sog. Übernahme gemischtes Geschäft zu versteuern?
- Tariffst. 25 c des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895.  
HGB. § 186.

VII. Zivilsenat. Urt. v. 8. Februar 1910 i. S. A. Kaliwerke (Kl.)  
w. preuß. Fiskus (Bekl.). Rep. VII. 178/09.

I. Landgericht Cöln.

II. Oberlandesgericht daselbst.

In dem Gründungsvertrage der jetzt klagenden Aktiengesellschaft wurde das Aktienkapital auf 3250000 *M* festgesetzt und vereinbart, daß seitens der mitgründenden Firma W. & C. ein durch acht, näher bezeichnete, im Oberbergamtsbezirk Halle belegene, Salzmutungen gesichertes Interessengebiet eingebracht werde, daß als Entgelt für dieses Einbringen die genannte Firma 1250 Stück als vollgezahlt geltende Inhaberaktien zu je 1000 *M* erhalten solle, und daß als weiteres Entgelt die neu gegründete Aktiengesellschaft an die F. B. Gesellschaft, die Vorbesitzerin jener Mutungen, 1000000 *M* in bar zur Entlastung der einbringenden Firma W. & C. zu zahlen habe, wenn in dem niederzubringenden Schacht der Gesellschaft das Kalilager nachgewiesen sein werde. Der Notar verwendete zu dieser Verhandlung nach der Tariffst. 25 zu a des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 eine Stempelabgabe von  $\frac{1}{50}$  v. H. von 3250000 *M* gleich 650 *M*. Die Steuerbehörde erachtete jedoch den Einbringungsstempel unter Anrechnung des Errichtungsstempels aus derselben Tariffstelle zu c, im Betrage von  $\frac{1}{3}$  v. H. des für das Einbringen vereinbarten Entgelts, für verfallen und zog von der Klägerin den weiteren Betrag von 6850 *M* ein. Mit Klage verlangte die Klägerin die Rückzahlung dieses Betrages. Alle Instanzen wiesen die Klage ab, das Reichsgericht aus folgenden

Gründen:

„Der Berufungsrichter nimmt an, daß die im Gründungsvertrage beurkundete Übertragung der Rechte aus den dort näher bezeichneten Salzmutungen auf die neu gegründete Aktiengesellschaft nach der Tariffst. 25 lit. c des Stempelsteuergesetzes als „Einbringen von beweglichen Vermögensgegenständen“ mit  $\frac{1}{3}$  v. H. des Entgelts zu versteuern sei. Diese die Entscheidung des Berufungsrichters tragende Begründung läßt einen Rechtsirrtum nicht erkennen.

Die Revision findet einen solchen darin, daß die Vorschrift der genannten Tariffstelle zu c nur das Einbringen von unbeweglichen Sachen und diesen gleichgearteten Rechten, von beweglichen Vermögensgegenständen und von Forderungsrechten einer Stempelabgabe unterwerfe, daß zu diesen Gegenständen die übereigneten Mutungsrechte nicht gehörten, und daß deshalb die vorbezeichnete Stempel-

vorschrift vom Berufungsrichter auf den vorliegenden Fall nicht habe angewendet werden dürfen. Dieser dem Berufungsrichter gemachte Vorwurf ist unbegründet.

Nutzungsrchte sind zwar als Gegenstand der Einbringung in der Tariffst. 25 zu c nicht besonders aufgeführt; die Entstehungsgeschichte der Tariffstelle ergibt aber, daß derartige Rechte als Gegenstand stempelpflichtigen Einbringens anzusehen sind. Bis zum Inkrafttreten des Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 unterlag das Einbringen von nicht in Geld bestehendem Vermögen in eine Gesellschaft gegen Entgelt keinem Stempel, da ein besonderer Wertstempel für die Gründung von Gesellschaften und das Einbringen nicht vorgesehen war, das Einbringen die zivilrechtlichen Merkmale eines Kaufs oder einer Hingabe an Zahlungsstatt nicht enthält (Entsch. des RG.'s in Zivilf. Bd. 2 S. 303) und als Bestandteil des nur dem allgemeinen Vertragstempel von 1,50 *M* unterliegenden Gründungsvertrages anzusehen war. Das neue Stempelgesetz verfolgte, um die Ungleichheit gegenüber den in ihrer wirtschaftlichen Wirkung gleichstehenden Sachveräußerungen zu beseitigen, den Zweck, derartiges Einbringen demselben Stempel zu unterwerfen, wie er nach den Tariffstellen „Kaufverträge“ (Nr. 32) und „Abtretungen“ (Nr. 2) für die außerhalb eines Gesellschaftsvertrages vorgenommene entgeltliche Veräußerung von Sachen und Rechten bestimmt war. Dies ist in der amtlichen Begründung des Entwurfs des Gesetzes (S. 7 und S. 40) ausdrücklich ausgesprochen worden und hat bei der Beratung der in diesem Punkt unverändert zum Gesetz gewordenen Regierungsvorlage nirgends Widerspruch erfahren. Zwar stimmt die Einteilung der dem Einbringungsstempel unterworfenen Gegenstände in: 1. unbewegliche Sachen und ihnen gleichgeachtete Rechte, 2. bewegliche Vermögensgegenstände, 3. Forderungsrechte, im Wortlaut nicht genau mit den Tariffst. 32 und 2, in denen als Gegenstände der lästigen Veräußerung 1. unbewegliche Sachen und ihnen gleichgeachtete Rechte, 2. andere Gegenstände aller Art, 3. Rechte unterschieden werden. Es ist aber nirgends ein Anhaltspunkt dafür vorhanden, daß diese offenbar auf ungenauer Fassung beruhende Verschiedenheit der Ausdrucksweise auch eine sachliche Verschiedenheit der stempelrechtlichen Behandlung bezweckt habe, durch welche die beabsichtigte Gleichstellung in der Besteuerung ohne erkennbaren Grund und der

Billigkeit zuwider zum Teil beseitigt worden wäre. Hiernach ist davon auszugehen, daß die Einbringung „beweglicher Gegenstände“ ebenso zu versteuern ist, wie die lästige Veräußerung „anderer Gegenstände aller Art“ als unbeweglicher Sachen und ihnen gleichgeachteter Rechte.

Es fragt sich, ob zu diesen „anderen Gegenständen aller Art“ auch die hier eingebrachten Nutzungsrechte zu rechnen sind. Diese Frage ist zu bejahen. Unter den „anderen Gegenständen aller Art“ hat die Rechtsprechung und die Verwaltungspraxis stets mit Rücksicht darauf, daß die Vorschriften des Stempelsteuergesetzes auf dem Boden der landrechtlichen Anschauung stehen, die in § 3 A. N. I. 2 bezeichneten sog. „Sachen im engeren Sinne“ verstanden, d. h. alles, „was entweder von Natur oder durch die Übereinkunft der Menschen eine Selbständigkeit hat, vermöge deren es der Gegenstand eines dauernden Rechts sein kann“. Hierzu gehören nicht die ihrer Natur nach vorübergehenden Forderungsrechte, wohl aber die sachenartigen, gegen jeden Dritten dauernd wirkenden Rechte. Es erscheint übrigens auch mit der Gesetzesprache des Allgemeinen Landrechts durchaus verträglich, daß unter den „beweglichen Vermögensgegenständen“ der Tariffst. 25 c solche dauernden Rechte, im Gegensatz zu den „Forderungsrechten“, verstanden werden; denn sie sind Gegenstände des Vermögens und beweglicher Art, da nach § 7 I. 2 daselbst Rechte als „bewegliche Sachen“ betrachtet werden. Die ein einziges Mal vom erkennenden Senat vertretene anscheinend abweichende Auffassung (Jur. Wochenschr. 1901 S. 146 Nr. 19), wonach unter den „beweglichen Vermögensgegenständen“ Rechte nicht mit eingeschlossen sein sollen, klärt sich bei richtigem Verständnis der damaligen Ausführungen in ihrem Zusammenhange dahin auf, daß nur die Forderungsrechte, nicht auch die sachenartigen, dauernden Rechte haben ausgeschlossen werden sollen. Zu den letzteren Rechten gehört auch, ebenso wie das Patentrecht und das Recht auf ausschließliche Benutzung und Verwertung eines noch zu erteilenden Patents (Entsch. des RG. in Zivilf. Bd. 31 S. 298, Urteil vom 20. Oktober 1903 Rep. VII. 229/03, und vom 10. April 1906 Rep. VII. 361/05), das durch eine Nutzung erworbene Recht. Es ist das dingliche, absolute, dritte ausschließende Recht, die Verleihung des Bergwerkeigentums verlangen zu dürfen (§§ 22–27 des Allgemeinen Berggesetzes vom 24. Juni 1865).

Vgl. Entsch. des Obertribunals Bd. 38 S. 341, Bd. 40 S. 277; Striethorst, Archiv Bd. 27 S. 267; Entsch. des RG.'s in Zivils. Bd. 21 S. 225; Klostermann, Berggesetz § 12 Anm. 3.

Die Einbringung der hier inhalts des Gründungsvertrages eingebrachten Nutzungrechte ist daher nach der Tariffst. 25 c mit  $\frac{1}{3}$  v. S. des Entgelts zu versteuern. Zwar handelt es sich im vorliegenden Falle nicht um eine reine Einbringung, d. h. um Über-eignung gegen Gewährung lediglich von Gesellschaftsrechten, sondern um ein mit der sog. Übernahme (Hingabe von Vermögenswerten gegen anderes Entgelt) gemischtes Geschäft; das Entgelt besteht in der Gewährung von 1250 Stück Inhaberaktien der neuen Gesellschaft, außerdem aber noch in dem bedingten Versprechen der Zahlung von 1000000 *M* an einen Dritten. Nach fester Rechtsprechung ist aber in einem solchen Falle, da die Tariffst. 25 c alle Fälle des Einbringens einheitlich und erschöpfend regelt, das ganze Geschäft einheitlich lediglich nach der Tariffst. 25 c, nicht aber daneben zum Teil nach der Tariffst. 32 zu versteuern (Entsch. des RG.'s in Zivils. Bd. 51 S. 389, 390, Bd. 53 S. 322, Bd. 68 S. 168). Übrigens würde die Anwendung der Tariffst. 32 hier zu keinem andern Ergebnis führen als die der Tariffst. 25 c."