

2. Preussische Stempelsteuer. Welcher Stempel ist zu entrichten, wenn die beiden Inhaber einer offenen Handelsgesellschaft diese in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung „umwandeln“ und dabei zur Deckung ihrer Einlagen in die neue Gesellschaft ihre „Geschäftsanteile“ an der offenen Handelsgesellschaft einbringen?

Preuß. Stempelsteuergesetz vom 31. Juli 1895 Tariffst. 25 c.

VII. Zivilsenat. Urt. v. 26. April 1910 i. S. Gesellsch. m. b. H. Dch. U. u. Gen. (Rl.) w. preuß. Fiskus (Bekl.). Rep. VII. 364/09.

I. Landgericht Köln.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Die Kläger zu 2 und 3 waren früher die alleinigen Inhaber der offenen Handelsgesellschaft unter der Firma Dch. U. Am 9. November 1905 schlossen sie einen notariellen Vertrag und zwar inhalts des Eingangs zu dem Zwecke der Umwandlung ihrer Firma in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Das Stammkapital der neuen Gesellschaft, der Klägerin zu 1, wurde auf 230000 \mathcal{M} , und die Stammeinlage eines jeden der beiden Gesellschafter auf 115000 \mathcal{M} festgesetzt. § 4 bestimmte folgendes:

„Die Einlagen der Gesellschaft werden dadurch gedeckt, daß jeder der beiden Gesellschafter in die Gesellschaft m. b. H. seinen Geschäftsanteil an der offenen Handelsgesellschaft D. H. einbringt. Dieser Geschäftsanteil beträgt nach der hier beigefügten Bilanz für jeden der beiden Gesellschafter 115 000 M. Damit ist die Stammeinlage der beiden Gesellschafter voll gedeckt.“

Für diesen Vertrag verwendete der Notar nach der Tariffst. 25d Abs. 2 des preuß. Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 einen Stempel in Höhe von $\frac{1}{3}$ v. H. des Stammkapitals von 230 000 M mit 767 M. Die Steuerbehörde hielt diesen Stempel nicht für ausreichend und forderte auf Grund der Tariffst. 25c für die einzelnen Vermögensbestandteile eine gesonderte Versteinerung. Der Landesstempel belief sich hiernach auf 919,50 M. Außerdem beanspruchte sie für die Übertragung der Wertpapiere nach der Tarifnummer 4a des Reichsstempelgesetzes eine Abgabe von 18,60 M. Der Mehrbetrag an Steuer von 152,50 M Landesstempel und der Reichsstempel sind entrichtet worden. Diese Beträge, zusammen 171,10 M., verlangen die Kläger mit der Klage zurück.

Die Klage hatte in keiner Instanz Erfolg.

Gründe:

„Die Klägerin zu 1 hat der Berufungsrichter mit dem erhobenen Ansprüche abgewiesen, weil sie zur Klage nicht legitimiert sei. Diese Entscheidung ist zu billigen. Zur Rückforderung einer zu Unrecht eingezogenen Abgabe ist regelmäßig nur befugt, wer die Abgabe selbst oder durch einen anderen, der für ihn gehandelt hat, entrichtet hat. Der Tatbestand ergibt hier nicht, wer den streitigen Stempelbetrag an den Beklagten gezahlt hat, vielmehr nur, daß die Zahlung erfolgt ist. Da aber nicht behauptet ist, daß ein Dritter die Zahlung geleistet hat, so ist anzunehmen, daß die Zahlung durch die beiden Aussteller der stempelpflichtigen Urkunde, also die Kläger zu 2 und 3, erfolgt ist, von denen der Beklagte die Steuer gefordert hatte. Daß die nicht abgabenpflichtige klagende Gesellschaft, die durch den stempelpflichtigen Akt erst zur Entstehung gelangt ist, den jetzt eingeklagten Betrag für eigene Rechnung an den Beklagten gezahlt habe, erscheint ausgeschlossen.“

Der Anspruch auf Rückzahlung der Steuer ist aber auch sachlich unbegründet.

Die Kläger zu 2 und 3 haben nach den Eingangsworten der . . . notariellen Verhandlung vom 9. November 1905 beabsichtigt, durch diese Verhandlung die von ihnen betriebene offene Handelsgesellschaft in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung „umzuwandeln“, und sie haben zur Deckung der von ihnen an die neue Gesellschaft zu leistenden Einlagen von je 115000 M ihre „Geschäftsanteile“ an der offenen Handelsgesellschaft in die neue Gesellschaft „eingebracht“. Auf das beurkundete Rechtsgeschäft finden hiernach die Vorschriften der Tarifst. 25 c des preuß. Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 Anwendung. Es ist aber den Klägern nicht zuzugeben, daß den Gegenstand dieses Einbringens die Geschäftsanteile der offenen Handelsgesellschaft Dch. U. gebildet haben. Deren Einbringen hat nicht stattgefunden und war nach der Gestaltung, die von den Inhabern der Gesellschaft ihren Rechtsbeziehungen durch den Vertrag vom 9. November 1905 gegeben worden ist, rechtlich nicht möglich. Dies ergibt sich aus folgenden Erwägungen.

Das bürgerliche Recht und insbesondere das Handelsrecht kennt nicht einen allgemeinen Rechtsbegriff der Umwandlung einer Gesellschaft in eine andere, d. h. einer Umänderung der rechtlichen Natur einer Gesellschaft bei bestehenbleibender Identität der Rechtsperson. Nur in einzelnen Fällen spricht das Gesetz von der Umwandlung einer Gesellschaft und regelt dabei die rechtlichen Folgen dieses Vorgangs. Dies geschieht im Falle des § 332 HGB., der die „Umwandelung“ einer Kommanditgesellschaft auf Aktien in eine Aktiengesellschaft betrifft. Auch die §§ 80, 81 des Gesetzes, betr. die Gesellschaften m. b. H., behandeln einen Fall, in dem die Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine Gesellschaft m. b. H. „beabsichtigt“ wird. Hier handelt es sich aber nur um eine Umwandlung im wirtschaftlichen Sinne, nicht im Rechtssinne. Das zeigt sich schon darin, daß nach § 80 die Aktiengesellschaft zum Zwecke der Umwandlung „aufgelöst“ wird. Auch bei der Umwandlung einer Genossenschaft mit unbeschränkter Haftung in eine solche mit unbeschränkter Nachschußpflicht oder einer von beiden in eine solche mit beschränkter Haftpflicht (§§ 143—145 des Gesetzes, betr. die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften) liegt in Wirklichkeit eine Auflösung der früheren Gesellschaft vor, wie sich aus § 143 Absf. 1 und 2 ergibt. Auch in sonstigen Fällen einer sog. „Umwandelung“ einer Gesellschaft

wird die bisherige Gesellschaft nicht aufrecht erhalten. Vielmehr liegt rechtlich die Auflösung der bisher bestehenden Gesellschaft vor, an die sich die Gründung einer anderen, neuen Gesellschaft anschließt.

Vgl. Entsch. des RG.'s in Zivilf. Bd. 32 S. 47; Jur. Woch. 1900 S. 566 Nr. 7.

Es kann hier unerörtert bleiben, ob es sich in dem vom V. Zivilsenate des Reichsgerichts behandelten Falle der Umwandlung einer Gewerkschaft in eine Aktiengesellschaft durch einstimmigen Gewerkschaftsbeschuß (Entsch. in Zivilf. Bd. 26 S. 334 und Bd. 28 S. 358) in Wirklichkeit um eine Änderung derselben Rechtsperson nach ihrer rechtlichen Natur handelt oder nicht vielmehr um eine bloße Änderung ihrer Erscheinungsform oder um Auflösung und Neugründung unter Übergang des Vermögens als eines Ganzen, was nur die Bedeutung hätte, daß die sonst erforderlichen einzelnen Übertragungsgeschäfte wegfallen (Entsch. in Zivilf. Bd. 64 S. 10, 12). Denn hält man auch die Umwandlung der rechtlichen Natur einer juristischen Person in eine andere rechtliche Natur derselben juristischen Person für möglich, so ist dasselbe doch ausgeschlossen, wo es sich um die Umwandlung der wirtschaftlichen Zusammenfassung mehrerer aus natürlichen Personen bestehender Rechtsobjekte in eine Gesellschaft m. b. H., also in eine juristische Person, handelt. Die rechtlichen Träger der offenen Handelsgesellschaft, die keine selbständige Rechtsperson darstellt, sind aber natürliche Personen, nämlich die Gesellschafter, denen das Vermögen der Gesellschaft gemeinschaftlich zur gesamten Hand gehört. Bei ihnen kann man von einer solchen Umwandlung der Gesellschaft nur im wirtschaftlichen Sinne dann sprechen, wenn die Auflösung und Neuerrichtung in einem äußerlich einheitlichen Rechtsakte erfolgt und die bei der aufgelösten Gesellschaft Beteiligten die Alleinbeteiligten bei der neuen Gesellschaft sind.

Auch abgesehen von diesen rechtlichen Erwägungen ging im vorliegenden Falle der Vertragswille offenbar nicht dahin, daß beide Gesellschaften nebeneinander bestehen sollten, sondern es sollte die offene Handelsgesellschaft im Augenblicke der Neuerrichtung der Gesellschaft m. b. H. zu bestehen aufhören und durch diese ersetzt werden. Von dem Einbringen der Geschäftsanteile einer bestehenden und nach der Absicht der Beteiligten, wenn auch nur eine gewisse Zeit lang,

noch weiter bestehenden offenen Handelsgesellschaft kann also hier nicht die Rede sein. Vielmehr stellte die Verhandlung vom 9. November 1905 die Auflösung der offenen Handelsgesellschaft durch Beschluß der Gesellschafter im Sinne des § 131 Nr. 2 HGB. dar, welche die Liquidation der Gesellschaft zur Folge gehabt hätte, wenn die Gesellschafter nicht eine andere Art der Auseinandersetzung vereinbart hätten (§ 145). Diese bestand darin, daß die Gesellschafter das nach Auflösung der offenen Handelsgesellschaft ihnen zustehende Gesellschaftsvermögen gemeinschaftlich an die neugegründete Gesellschaft mit der Bestimmung übertrugen, daß jeder von ihnen daran zur Hälfte beteiligt sein sollte. Den Gegenstand des Einbringens bildete im vorliegenden Falle also das gesamte Vermögen der offenen Handelsgesellschaft. Bei einem solchen Übergange findet keine allgemeine Rechtsnachfolge statt; das Vermögen geht vielmehr nur durch Übergabe, Auflassung und Abtretung der einzelnen Vermögensgegenstände und Rechte über (Entsch. des RG.'s in Zivils. Bd. 69 S. 283, 288). Solche Rechtsakte scheinen die Kläger selbst für erforderlich gehalten zu haben, denn sie verpflichteten sich am Schlusse der Verhandlung noch besonders, die Grundstücke an die neue Gesellschaft aufzulassen, was nicht erforderlich gewesen wäre, wenn bloß eine Übertragung der Geschäftsanteile der alten Gesellschaft auf die neue beabsichtigt gewesen und erfolgt wäre.

Die Vorschriften unter Buchstabe d der Tariffst. 25 und damit auch die Vorschrift unter Abs. 3 daselbst kommen hier nicht zur Anwendung. Denn die Bestimmungen unter d betreffen nur die Fälle der Überlassung der Gesellschaftsrechte an einen anderen bei Fortbestehen der Gesellschaft sowie der Abfindung eines Gesellschafters bei Auflösung der Gesellschaft (Abs. 1) und der Überlassung von Sachen und Rechten der Gesellschaft zum Sondereigentume an einen Gesellschafter oder dessen Erben (Abs. 2). Diese Fälle liegen hier nicht vor. Nur die Vorschrift unter Buchstabe c der Tariffstelle greift Platz. Hiernach und da unstreitig der vom Beklagten eingezogene Stempel nach dieser Vorschrift richtig berechnet ist, mußte der Revision der Erfolg versagt werden.“