

2. Ist nach Tarifstelle 25 zu a Abs. 1 Nr. 1 des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 in der Fassung vom 30. Juni 1909 bei Berechnung des Stempels für die Erhöhung des Grundkapitals einer Aktiengesellschaft der Betrag der Erhöhung dem Grundkapitale hinzuzurechnen?

VII. Zivilsenat. Ur. v. 18. Juni 1912 i. S. preuß. Fiskus (Bekl.)
w. Deutsche Bank (Kl.). Rep. VII. 65/12.

I. Landgericht I Berlin.

II. Kammergericht daselbst.

Die Aktiengesellschaft Ber. Papierfabrik hatte im Jahre 1911 ihr damals 5000000 *M* betragendes Grundkapital um 2000000 *M* erhöht. Die Klägerin zeichnete alle neuen Aktien und übernahm alle mit der Durchführung der Kapitalerhöhung verbundenen Kosten einschließlich der Stempelsteuer. Sie versteuerte die den Erhöhungs-

beschluß enthaltende Urkunde mit 20000 *M.*, zahlte dann aber auf Erfordern des Beklagten noch eine weitere Abgabe von 5000 *M.* Diesen Betrag fordert sie als zu Unrecht erhoben mit der Klage zurück. Das Landgericht erkannte dem Klageantrag entsprechend. Die Berufung des Beklagten wurde zurückgewiesen. Seine Revision blieb erfolglos aus folgenden

Gründen:

„Die Parteien streiten darum, ob bei Berechnung des Stempels für die Erhöhung des Grundkapitals der Aktiengesellschaft B. er Papierfabrik, das am 1. Juli 1909 5 000 000 *M.* betrug, um weitere 2 000 000 *M.*, der Betrag dieser Erhöhung dem Grundkapitale hinzuzurechnen ist. Da die Erhöhung im Jahre 1911, also nach dem am 1. Juli 1909 erfolgten Inkrafttreten der Novelle vom 30. Juni 1909 zum preussischen Stempelsteuergesetze vom 31. Juli 1895, geschehen ist, hat die Entscheidung nach dieser neuen Fassung des Gesetzes zu erfolgen. Die Novelle unterscheidet, ebenso wie die frühere Fassung, in der Tariffstelle 25 zu a Abs. 1 zwischen Gesellschaftsverträgen, betr. die Erhöhung des Grundkapitals von Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, einerseits (Nr. 1) und den Gesellschaftsverträgen, betr. die Erhöhung des Stammkapitals von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, andererseits (Nr. 2). In beiden Fällen besteht die Abgabe in einem bestimmten Bruchteile des Betrags der Erhöhung, der je nach der Höhe des Betrags des Grundkapitals oder nach der des Betrags des Stammkapitals abgestuft ist. Für die Gesellschaften mit beschränkter Haftung ist in Spalte 4 Nr. 2 (Berechnung der Stempelabgabe) bestimmt, daß bei Erhöhungen des Stammkapitals die Abgabe nach demjenigen Steuersatze berechnet wird, der dem Betrage des Stammkapitals unter Hinzurechnung des Betrags der Erhöhung entspricht. Bei der die Aktiengesellschaften betreffenden Nr. 1 fehlt eine entsprechende Bestimmung. Schon hieraus ergibt sich eine gewisse Wahrscheinlichkeit dafür, daß bei den letzteren Gesellschaften für die Stempelberechnung eine solche Hinzurechnung, nämlich des Betrags der Erhöhung zu dem bis zur Erhöhung vorhandenen Grundkapitale, nicht stattfinden soll.

Diese Wahrscheinlichkeit wird zur Gewißheit, wenn man den übrigen Inhalt der Vorschrift unter Nr. 1 in Betracht zieht. Wenn

darin in der zweiten Spalte als „Gegenstand der Besteuerung“ der Gesellschaftsvertrag, betr. „die Erhöhung des Grundkapitals“, bezeichnet ist, so kann unter diesem „Grundkapital“ selbstverständlich nur dasjenige Grundkapital gemeint sein, das bis zur Erhöhung vorhanden war, nicht aber das schon erhöhte Grundkapital. In demselben Satz wird dann der Steuersatz für die drei Fälle abgestuft, „wenn das Grundkapital“ nicht mehr als 500 000 *M* oder wenn es mehr, aber nicht mehr als 10 000 000 *M*, oder wenn es mehr als 10 000 000 *M* beträgt. Daß hier mit den Worten „das Grundkapital“ etwas anderes hätte bezeichnet werden sollen als mit den gleichen unmittelbar vorhergehenden Worten, erscheint als ausgeschlossen. In der vierten Spalte ist vorgeschrieben, und zwar für den Fall der Errichtung der Gesellschaft und für den der Erhöhung des Kapitals, daß der Stempel einen Bruchteil „des Grundkapitals oder des Betrags der Erhöhung dieses Kapitals“ darstellen solle. Hierbei beziehen sich die ersten beiden Worte, nämlich „des Grundkapitals“, auf den Fall der Errichtung der Gesellschaft, bezeichnen also ein noch nicht erhöhtes Grundkapital. In den weiteren Worten „oder des Betrags der Erhöhung dieses Grundkapitals“, die lediglich den Fall der Kapitalerhöhung betreffen, verweist das Wort „dieses“ auf dasselbe unmittelbar vorher gebrauchte Wort „Grundkapital“ zurück und kann nur in demselben Sinne wie jenes verstanden werden.

Die Revision versucht, ihre Annahme, der Steuersatz sei im Streitfalle nach dem Betrage des Grundkapitals unter Hinzurechnung des Betrags der Erhöhung von 2 000 000 *M*, also nach dem Betrage von 7 000 000 *M* zu bestimmen, auf die zu Nr. 2 der Tariffstelle 1a gegebene Vorschrift der Spalte 4 zu stützen. Sie vertritt die Meinung, der zweite Satz dieser Vorschrift („Bei Erhöhungen des Stammkapitals“ usw.) stelle eine Anordnung dar, die auf Kapitalerhöhungen der Tariffstelle 25 zu a allgemein, also nicht nur bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung, sondern auch bei Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien anzuwenden sei. Diese Meinung ist aber gegenüber dem klaren Wortlaute der Gesetzesnorm nicht haltbar. Schon die örtliche Raumverteilung innerhalb der Spalte 4 zeigt, wie sich aus dem in der Gesetzsammlung verkündeten Gesetzestext ergibt, deutlich, daß der Satz: „Bei Erhöhungen“ usw. lediglich

zu der Nr. 2 der Tariffstelle 25a gehört. Der Satz schließt sich dem vorangehenden, auch nach der Meinung des Beklagten nur die Gesellschaften mit beschränkter Haftung betreffenden, Satz unmittelbar an; er ist von ihm zwar durch einen Punkt, aber nicht durch einen Absatz im Drucke getrennt. Überdies spricht er nur von einer Erhöhung des „Stammkapitals“, nicht auch des Grundkapitals. Diese beiden Ausdrücke sind aber, entsprechend der sonst gebräuchlichen Gesetzesprache, auch in der Tariffstelle derart scharf auseinandergehalten, daß die Bezeichnung „Stammkapital“ nur für Gesellschaften mit beschränkter Haftung, der Ausdruck „Grundkapital“ nur für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien gebraucht wird.

Die Begründung zum Entwurfe der Stempelnovelle vom 30. Juni 1909 ergibt auch, daß bei der Neufassung der Tariffstelle 25a auf die Herstellung der Übereinstimmung mit der Rechtsprache der materiellrechtlichen Gesetze besonders Gewicht gelegt worden ist (Begr., Besonderer Teil, S. 8 oben, Druckf. des Abgeordnetenhauses 1908/09 Nr. 209 D). Der Ausdruck „Stammkapital“ kann also in der Spalte 4 den Begriff Grundkapital nicht mitumfassen. Hätte das Gesetz beabsichtigt, daß auch bei Aktiengesellschaften der Betrag der Erhöhung dem Kapital hinzuzurechnen sei, so würde es nahe gelegen haben, in jenem Satz das Grundkapital, wie in der Spalte 4 zu Absf. 4 Ermäßigung geschehen ist, neben dem Stammkapital aufzuführen. Das ist aber nicht geschehen.

Der Revision ist zuzugeben, daß für die im Gesetze hinsichtlich der Zusammenrechnung zwischen Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung gemachte Unterscheidung ein gesetzgeberischer Grund weder aus der Natur der Sache, noch aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift unter Tariffstelle 25a zu entnehmen ist. Nach der früheren Fassung dieser Tariffstelle war für Gesellschaften mit beschränkter Haftung, ebenso wie jetzt nach der Fassung der Novelle, bei Erhöhungen nach der Spalte 2 der Steuersatz von dem Betrage des nach der Erhöhung vorhandenen Stammkapitals abhängig, während für Aktiengesellschaften bei Erhöhungen ein für allemal, ohne Rücksicht auf die Höhe des Grundkapitals vor oder nach der Erhöhung, ein fester Steuersatz von $\frac{1}{50}$ v. H. des Betrages der Erhöhung vorgeschrieben war. Hiermit stimmte auch der Entwurf zur

Novelle, abgesehen von der vorgeschlagenen wesentlichen Erhöhung aller Steuersätze der Tariffstelle 25a, überein, jedoch mit der Maßgabe, daß die für Gesellschaften mit beschränkter Haftung früher in Spalte 2 gegebene Vorschrift, der Betrag des nach der Erhöhung vorhandenen Stammkapitals solle bei Erhöhungen für den Steuersatz maßgebend sein, in der neuen Fassung in die vierte Spalte aufgenommen wurde. Eine entsprechende Vorschrift auch in die vierte Spalte bei Nr. 1 (Aktiengesellschaften usw.) aufzunehmen, war deshalb ausgeschlossen, weil bei Aktiengesellschaften im Falle der Erhöhung auch nach dem Entwurfe der Steuersatz ein fester, von der Höhe des Grundkapitals unabhängiger war. Das änderte sich aber bei der Beratung des Entwurfs in der XV. Kommission des Abgeordnetenhauses. Durch deren Beschlüsse wurde auch für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien eine Staffelung des Steuersatzes bei Erhöhung des Grundkapitals eingeführt und damit die Abgabe vom Betrage des Grundkapitals abhängig gemacht. Es hätte nahe gelegen, auch hier, für Nr. 1, in die vierte Spalte, wie für Nr. 2 geschehen war, eine Vorschrift darüber aufzunehmen, ob für den Steuersatz der Betrag des vor der Erhöhung oder des nach der Erhöhung vorhandenen Grundkapitals maßgebend sein sollte. Das ist aber nicht geschehen, vielmehr ist die von der Kommission vorgeschlagene Fassung zum Gesetze geworden. Ob diese Unterlassung auf die Absicht des Gesetzgebers oder auf ein Versehen zurückzuführen ist, darüber ergibt die Entstehungsgeschichte nichts. Sollte aber auch ein bloßes Versehen des Gesetzgebers vorliegen, so ist doch für die Anwendung der zum Gesetze gewordenen Vorschrift unter Nr. 1 der klare Wortlaut der neuen Fassung allein entscheidend. Da dieser Zweifel nicht übrig läßt, ist es nicht angängig, den Steuerpflichtigen mit einer Abgabe zu belasten, wenn auf deren Erhebung zwar der Wille des Gesetzgebers gerichtet war, dieser Wille aber im Gesetze selbst nicht den geringsten Ausdruck gefunden hat.

Läßt sich hiernach die Stempelforderung des Beklagten auf den Abs. 1 der Tariffstelle nicht gründen, so kann sie weiter auch auf die erst durch die Novelle eingeführte Vorschrift im Abs. 2 nicht gestützt werden, da diese den vorliegenden Fall überhaupt nicht trifft, wenngleich sie sich nicht bloß auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung, sondern auch auf Aktiengesellschaften bezieht, wie sich aus

der Nebeneinanderstellung von „Grundkapital“ und „Stammkapital“ ergibt. Sie führt für den Fall der Kapitalerhöhungen eine Nachversteuerung der Verträge und Beschlüsse über Errichtung der Gesellschaft und die früher stattgehabten Kapitalerhöhungen ein, die aber nur zu erfolgen hat, wenn sich aus der Zusammenrechnung des Grund- oder Stammkapitals und der Beträge späterer Erhöhungen höhere Steuerfüße als die früher in Anwendung gebrachten ergeben. Daß hierdurch auch eine Nachversteuerung der bereits vor dem Inkrafttreten der Novelle, dem 1. Juli 1909, beurkundeten und nach dem früheren Gesetz ordnungsmäßig versteuerten Verträge und Beschlüsse habe angeordnet werden sollen, ist nicht anzunehmen. Denn nach § 34 Abs. 1 des Gesetzes in der Fassung der Novelle kommen bezüglich derjenigen Urkunden, die vor dem 1. Juli 1909 Stempelspflichtigkeit erlangt haben, lediglich „die bisherigen“ Bestimmungen zur Anwendung. Überdies ist aber am Schluß des Abs. 2 der Tarifstelle noch ausdrücklich bestimmt, daß die vor dem Inkrafttreten der Novelle beurkundeten Verträge oder Beschlüsse von der Vorschrift des Abs. 2 „unberührt bleiben“. Diese scheiden hiernach für die Anwendung der Tarifstelle völlig aus, derart, daß eine Zusammenrechnung des Kapitals und des Betrags späterer Erhöhungen zum Zwecke der Nachversteuerung nur bei den seit dem 1. Juli 1909 beurkundeten Verträgen und Beschlüssen zulässig ist. Im Streitfalle liegt zwar der Erhöhungsbefehl, um dessen Besteuerung es sich handelt, hinter dem 1. Juli 1909, die Errichtung der Aktiengesellschaft V. er Papierfabrik aber und die sämtlichen vor der letzten Erhöhung stattgehabten Erhöhungen fallen in die Zeit vor dem 1. Juli 1909. Eine dem Gesetz entsprechende Zusammenrechnung des ursprünglichen Grundkapitals und der Beträge der späteren Erhöhungen mit dem Betrage der letzten Erhöhung ist hiernach ausgeschlossen. Übrigens hat der Beklagte seinen Steueranspruch auf die Vorschrift des Abs. 2 der Tarifstelle 25a nicht gestützt.

Wegen des Mangels einer den Streitfall treffenden Steuervorschrift muß hiernach der Rückforderungsklage stattgegeben werden.“