

70. Zur Frage der Stempelspflichtigkeit von Beschlüssen über die Einforderung von Nachschüssen bei Gesellschaften m. b. H. Berechnung des Steuerjahres.

Preuß. Stempelsteuergesetz vom 31. Juli 1895 und vom 30. Juni 1909
Tariff. 25 zu a.

VII. Zivilsenat. Ur. v. 27. Mai 1913 i. S. preuß. Fiskus (Bekl.)
w. Rheinisch-Westfälische Bergbau-Ges. m. b. H. (Kl.). Rep. VII. 89/13.

I. Landgericht Köln.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Die klagende Gesellschaft m. b. H. wurde am 6. Juni 1905 gegründet und die notarielle Gründungsurkunde entsprechend dem Betrage des Stammkapitals von 300 000 M mit $\frac{1}{10}$ vom Hundert gleich 300 M versteuert. Im Gründungsvertrage war vorgesehen, daß Nachschüsse bis zu 500 000 eingezogen werden könnten. Noch am Tage der Gründung wurde die Einforderung des ganzen Nachschußbetrags beschlossen. Die Nachschüsse wurden in zwei Teilbeträgen von 200 000 und 300 000 M in den Jahren 1907 und 1908 eingezahlt. Eine Besteuerung erfolgte nicht. Im Jahre 1908 wurde die Einforderung von weiteren Nachschüssen in Höhe von 200 000 M beschlossen. Dieser Betrag wurde mit 50 000 M vor dem 1. Juli 1909 und mit 150 000 M nach diesem Tage gezahlt. Für beide Nachschüsse erforderte der Beklagte einen Stempel, und zwar eins vom Hundert von 50 000 M mit 500 M und $1\frac{1}{2}$ vom Hundert von 150 000 M mit 2250 M, zusammen 2750 M. Die Klägerin meint, hiervon seien 2000 M zu Unrecht erhoben. Mit der Klage verlangte sie die Rückzahlung dieses Betrags nebst Zinsen. Nachdem die Oberzolldirektion festgestellt hatte, daß die früheren Nachschüsse von 500 000 M nicht versteuert worden waren, forderte sie von der Klägerin einen weiteren Stempel von 5000 M abzüglich verwendeter 1,50 M. Die Klägerin erweiterte hierauf die Klage, indem sie beantragte, festzustellen, daß sie nicht verpflichtet sei, den erforderlichen Stempel von 4998,50 M zu entrichten. Der Beklagte beantragte Abweisung.

Das Landgericht verurteilte ihn zur Zahlung von 1500 M nebst den geforderten Prozeßzinsen und wies die Klage im übrigen ab.

Beide Parteien legten hiergegen Berufung ein; es wurden jedoch beide Rechtsmittel vom Oberlandesgericht in Köln zurückgewiesen. Auf die Revision des Beklagten wurde die Klage in vollem Umfange abgewiesen aus folgenden

Gründen:

„Gegen das Berufungsurteil hat die Klägerin ein Rechtsmittel nicht eingelegt. Das Urteil ist daher, soweit es zu ihren Ungunsten lautet, also insoweit rechtskräftig geworden, als die Feststellungsklage in vollem Umfange und die Leistungsklage auf Rückzahlung des entrichteten Stempels in Höhe von 500 M abgewiesen worden ist. Zu entscheiden bleibt noch die Frage, ob und in welcher Höhe für den im Jahre 1908 erfolgten Beschluß, weitere Nachschüsse in Höhe von 200 000 M einzufordern, nach Tariffst. 25 zu a des preussischen Stempelsteuergesetzes eine Abgabe zu entrichten war. Da die Einzahlung dieser Nachschüsse mit 50 000 M vor und mit 150 000 M nach dem 1. Juli 1909, dem Tage des Inkrafttretens der Novelle zum Stempelsteuergesetz vom 30. Juni 1909 erfolgt ist, muß zunächst geprüft werden, ob für die Besteuerung die Vorschriften dieser Novelle oder diejenigen der alten Fassung des Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 maßgebend sind.

In dieser Hinsicht bestimmt Abs. 1 des § 34 der Novelle, daß auf diejenigen Urkunden, welche vor dem 1. Juli 1909 Stempelpflichtigkeit erlangt haben, die bisherigen Bestimmungen zur Anwendung kommen. Daraus aber, daß der hier in Betracht kommende Beschluß schon vor jenem Tage beurkundet worden ist, folgt noch nicht, daß auf den gesamten eingeforderten Nachschuß das frühere Gesetz anzuwenden ist. Zwar entsteht nach den allgemeinen Grundsätzen des preussischen Stempelrechts die Stempelpflichtigkeit einer Urkunde regelmäßig schon mit der Vollendung der Beurkundung. Hinsichtlich der Besteuerung der Gesellschafts-Verträge und -Beschlüsse enthält aber die Tariffst. 25 zu a für den Fall, daß die Leistung des hiernach für die Gesellschaft herzugebenden, also umzusetzenden Kapitals in Teilzahlungen erfolgt, eine Sondervorschrift des Inhalts, daß der Wertstempel „von der jedesmaligen Teilzahlung“ zu entrichten ist. Erst durch die Teilzahlung wird also der zur Entstehung der Stempelpflichtigkeit erforderliche Tatbestand erfüllt (Entsch. des RG.'s in Zivilf. Bd. 46 S. 273 und Urteile des erkennenden Senats vom

26. September 1911, Jur. Wochenschr. S. 999 Nr. 47, sowie vom 12. November 1912, Rep. VII. 293/12). Die Stempelpflichtigkeit des im Jahre 1908 gefaßten Einforderungsbeschlusses ist hiernach, soweit es sich um den Nachschußbetrag von 50000 *M* handelt, unter der Herrschaft der früheren Fassung des Gesetzes, und soweit der Nachschußbetrag von 150000 *M* in Frage steht, unter der Herrschaft der Novelle eingetreten.

Die alte Fassung der Tarifstelle bestimmte, daß die Erhöhung des Stammkapitals von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, falls es nach der Erhöhung mehr als 500000 *M* beträgt, mit 1 vom Hundert des Betrags zu versteuern ist, um den das Stammkapital erhöht ist. Darüber, ob diese Vorschrift in gleicher Weise dann anzuwenden sei, wenn die Vermehrung des Betriebskapitals der Gesellschaft nicht durch Erhöhung des Stammkapitals, sondern durch die rechtlich ganz anders geartete Einziehung von Nachschüssen erfolgt, herrschte früher lebhafter Streit. Dieser wurde für die Rechtsprechung durch das Urteil des erkennenden Senats vom 28. April 1903 (Entsch. d. RG.'s in Zivilf. Bd. 54 S. 336) auf Grund des Abs. 3 der alten Fassung der Tariffst. 25 zu a dahin entschieden, daß in dieser Tarifstelle die Einziehung von Nachschüssen und die Erhöhung des Stammkapitals bei Gesellschaften m. b. H. für die Steuerpflicht völlig gleichgestellt seien. Dabei wurde die materiell-rechtliche Verschiedenheit der beiden Fälle nicht verkannt und ebensowenig der Umstand, daß der zu jenem Ergebnis führende gesetzgeberische Gedanke in der Tarifstelle nur in unzulänglicher Form, wenn auch noch erkennbar, seinen Ausdruck gefunden hat. An diesem Ergebnisse der Rechtsprechung ist festzuhalten. Hiernach unterliegt der Nachschuß von 50000 *M*, worüber auch unter den Parteien kein Streit herrscht, einer Abgabe von 1 vom Hundert mit 500 *M*, da das Stammkapital von ursprünglich 300000 *M* damals unter Hinzurechnung der früheren Nachschüsse von 500000 *M* und des jetzigen Nachschusses von 50000 *M* 850000 *M*, also mehr als 500000 *M* betrug.

Die Parteien streiten aber über die Bedeutung der Änderungen, welche die Tarifvorschrift 25 zu a in der für die Besteuerung des Nachschusses von 150000 *M* maßgebenden Novelle vom 30. Juni 1909 erfahren hat. Schon in dem Entwurfe zum Gesetze, betreffend die

Abänderung des alten Stempelsteuergesetzes vom 1. März 1909, dessen hier maßgebende Vorschriften der Tariffstelle zu a Abs. 1 unter Nr. 2 unverändert zum Gesetz erhoben worden sind, wird nicht nur, wie dies im alten Gesetze der Fall war, zwischen der Errichtung der Gesellschaften mit beschränkter Haftung einerseits und der Erhöhung des Stammkapitals anderseits unterschieden und der „Nachschüsse“ nur in einer Klammer ohne nähere Angaben Erwähnung getan; vielmehr findet jetzt eine Dreiteilung des Stoffes dahin statt, daß neben der Errichtung der Gesellschaft und der Erhöhung des Stammkapitals auch noch besonders und ausdrücklich die Einforderung von Nachschüssen als wertstempelpflichtig bezeichnet wird. Offenbar war damit der Meinung der Rechtsprechung Rechnung getragen, in der früheren Fassung sei die Absicht des Gesetzgebers, die Einforderung von Nachschüssen ebenso wie die Erhöhung des Stammkapitals zu besteuern, nicht klar genug zum Ausdruck gebracht worden. Dafür, daß auch schon nach der früheren Fassung eine solche Gleichstellung der Absicht des Gesetzgebers entsprach, war eine Bestätigung aus der neuen Fassung zu entnehmen, da die Begründung und die sonstigen Materialien hier nichts dafür ergeben, daß in diesem Punkte eine Erweiterung oder auch nur Änderung der Steuerpflicht beabsichtigt gewesen sei.

Dieselbe Dreiteilung findet sich auch in der in Spalte 4 der Tariffstelle enthaltenen Vorschrift der Novelle darüber, von welchem Kapitalbetrage der prozentuale Wertstempel zu berechnen ist. Auch hier wird im ersten Satze zwischen dem Stammkapital, der Erhöhung dieses Kapitals und den eingeforderten Nachschüssen äußerlich unterschieden und die steuerliche Gleichstellung des Betrags der Kapitalerhöhung und desjenigen der Nachschüsse zum Ausdruck gebracht. Auffallenderweise ist aber im zweiten Satze der Spalte diese Unterscheidung nicht beibehalten und auch nicht durch eine allgemeine Bezugnahme auf den ersten Satz ersetzt. Die Vorschrift lautet: „Bei Erhöhungen des Stammkapitals berechnet sich die Abgabe nach demjenigen Steuersatze, welcher dem Betrage des Stammkapitals unter Hinzurechnung des Betrags der Erhöhung entspricht.“ Diese Bestimmung, die früher, wenn auch in anderer Fassung, in Spalte 2 der Tariffstelle (Gegenstand der Besteuerung) enthalten war und erst in der Fassung der Novelle ihren Platz in Spalte 4 (Berechnung

der Stempelabgabe) gefunden hat, gibt keinen Aufschluß darüber, ob auch bei der Einforderung von Nachschüssen die Abgabe nach dem Steuerfusse zu berechnen ist, der dem Betrage des Stammkapitals unter Hinzurechnung des Betrags der Nachschüsse entspricht. Der Berufungsrichter folgert hieraus, daß die Nachschüsse vom Gesetzgeber für die Bemessung des Steuerfusses den Kapitalerhöhungen mit Absicht nicht mehr gleichgestellt worden seien und daß deshalb bei der Einforderung von Nachschüssen der Steuerfuß sich lediglich nach dem Betrage des Stammkapitals zur Zeit der Nachschüsseinzahlung bestimme. Es ist auch anzuerkennen, daß jene Vorschrift, wenn man ihren Wortlaut für sich allein ins Auge faßt, zu dem Schlusse berechtigt, daß zur Findung des Steuerfusses bei Nachschüssen eine Hinzurechnung des Betrags der Nachschüsse zum Stammkapital nicht zu erfolgen hat, weil sie nicht besonders angeordnet ist, während sie für die Besteuerung der Kapitalerhöhungen ausdrücklich vorgeschrieben ist. Die Betrachtung des inneren Zusammenhanges der Novelle in sich und mit der früheren Fassung des Gesetzes führt jedoch zur entgegengesetzten Auffassung.

Der Entwurf der Novelle stand einem seit fast 6 Jahren bestehenden, durch die Rechtsprechung des Reichsgerichts festgelegten Rechtszustande gegenüber, wonach die Tariffst. 25 zu a trotz des damaligen, zu Bedenken Anlaß gebenden Wortlauts dahin zu verstehen war, daß die Einforderung von Nachschüssen der Erhöhung des Stammkapitals steuerlich völlig gleichstehe. Daß diese dem Fiskus günstige Auffassung vom preussischen Finanzministerium, das den Entwurf zur Stempelnovelle und die ihm beigegebene Begründung verfaßt hat, nicht gebilligt worden sei, ist nirgends ersichtlich; vielmehr ergibt die neue Fassung der Tariffstelle, daß sich die Verfasser auch im Entwurf auf den Boden dieser Rechtsprechung haben stellen wollen. Dafür, daß durch den Entwurf die erfolgte Gleichstellung der Nachschüsse mit den Kapitalerhöhungen in irgend einem Punkte hätte wieder beseitigt werden sollen, gibt die Entstehungsgeschichte der Novelle nicht den geringsten Anhalt. Die Nachschüsse steuerlich besser zu stellen als die Kapitalerhöhungen, empfahl sich auch deshalb nicht, weil der Zweck der Kapitalerhöhung, nämlich die Beschaffung neuen Betriebskapitals, im wesentlichen auch durch die Einforderung von Nachschüssen, deren spätere Rückzahlung nicht in

Aussicht genommen werden soll, erreicht werden kann. Es lag daher, wenn Nachschüsse nach einem geringeren Steuersatze versteuert wurden als Kapitalerhöhungen, die Möglichkeit vor, daß zur Verminderung des zu entrichtenden Steuerbetrags das Betriebskapital durch Einforderung von Nachschüssen auch in den Fällen vermehrt wurde, in denen der Weg der Kapitalerhöhung der Sachlage mehr entsprochen hätte. Diesen Zweck hat anscheinend auch die Klägerin, in der Annahme, dadurch eine Steuerersparnis zu erreichen, verfolgt, indem sie schon am Tage der Gründung, dem 6. Juni 1905, zur Vermehrung des Betriebskapitals von nur 300000 M die Einforderung von Nachschüssen im Betrage von 500000 M beschloß und eine Besteuerung dieser Nachschüsse unterließ. Bei dieser Sachlage wäre es, wenn der Entwurf die bestehende steuerliche Gleichstellung der Nachschüsse und der Kapitalerhöhungen in irgend einem Punkte hätte beseitigen wollen, notwendig gewesen, in der Begründung des Entwurfs auf eine solche beabsichtigte Änderung des bestehenden Rechtszustandes hinzuweisen. Das ist jedoch in der Begründung und auch bei den späteren Verhandlungen nirgends geschehen.

Als Zweck der vorgenommenen Änderungen wird in der Begründung nur bezeichnet, für den Staat durch Erhöhung der Stempelsteuer größere Einnahmen zu erzielen und insbesondere auch die Gesellschaften m. b. H., da sie eine Reichsstempelabgabe nicht zu entrichten hätten, zum Landesstempel schärfer als bisher heranzuziehen (§. 1 und 5 der allg. Begründung des Entwurfs). Daß die Auffüllung der Betriebsmittel durch Einforderung von Nachschüssen derjenigen durch Kapitalerhöhung steuerlich gleichstehe, ist in den Verhandlungen der Unterkommission für die Tariffst. 25 ausdrücklich, ohne Widerspruch zu finden, anerkannt worden (Berh. des Abg.-Hauses 1908/09 Nr. 560 E. S. 8). Diese Gleichstellung hätte, wie zugegeben ist, auch im zweiten Satze der Spalte 4 klar zum Ausdruck gebracht werden sollen. Das ist freilich nicht geschehen, anscheinend deshalb, weil man annahm, sie sei schon aus dem ganzen Zusammenhange der Tariffstelle und aus der bisherigen Rechtsprechung zu entnehmen, in der die Gleichstellung schon mehrfach ausdrücklich anerkannt war. An der Absicht des Gesetzgebers, diese Gleichstellung überall, auch für den Steuersatz, aufrechtzuerhalten, kann aber nicht gezweifelt werden, und diese Absicht ist auch in der

Tariffstelle zwar in unzulänglicher Form, aber doch noch erkennbar, zum Ausdruck gelangt.

Seine abweichende Meinung sucht der Berufungsrichter, auch abgesehen vom Wortlaute der Tariffstelle, noch durch die Erwägung zu begründen, daß die verschiedene steuerliche Behandlung der Einforderung von Nachschüssen und Kapitalerhöhungen durch die Verschiedenheit ihrer rechtlichen Natur und ihrer wirtschaftlichen Folgen gerechtfertigt werde. Auf diese rechtliche Verschiedenheit ist aber hier erhebliches Gewicht nicht zu legen, da sie den Gesetzgeber auch in seiner früheren Fassung des Gesetzes nicht gehindert hatte, die völlige steuerliche Gleichstellung beider anzuordnen. Weshalb die materielle Verschiedenheit, beim Mangel eines hinzutretenden neuen Grundes, jetzt zu einer abweichenden Auslegung der Novelle führen müsse, ist nicht einzusehen.

Sind hiernach für die Berechnung der von dem Nachschusse von 150000 *M* zu entrichtenden Abgabe dem Stammkapital von 300000 *M* die früheren Nachschüsse von 500000 *M* und von 50000 *M* hinzuzurechnen, so ergibt sich der Betrag von 850000 *M* und damit ein Steuerfuß von $1\frac{1}{2}$ vom Hundert, so daß die Stempelabgabe auf 2250 *M* zu berechnen ist. Einen höheren Betrag hat der Beklagte nicht gefordert. Der mit der Klage geltend gemachte Rückforderungsanspruch ist daher unbegründet.“ . . .