

86. 1. Sind Aktiengesellschaften, die satzungsgemäß Gewinn nicht verteilen, von der Verpflichtung zur Entrichtung der Talonsteuer ausgenommen?

2. Maßstab für die Kürzung der Abgabe.

RStempG. vom 15. Juli 1909 Tarifnr. 3 A, §§ 9 u. 10.

VII Zivilsenat. Urt. v. 27. Oktober 1914 i. S. preuß. Fiskus (Bekl.) m. W. Terrain-Nh.-Aktiengesellschaft (Kl.). Rep. VII. 158/14.

I. Landgericht I Berlin.

II. Kammergericht daselbst.

Die klagende Aktiengesellschaft ist im Jahre 1900 errichtet und in das Handelsregister eingetragen worden. Das Grundkapital betrug 3600000 *M.*, wurde aber im Jahre 1905 auf 5000000 *M.* erhöht. Gewinnanteilscheine hat die Klägerin nicht ausgegeben, eine Gewinnverteilung ist durch ihre Satzung ausgeschlossen. Nur in vier von den ersten zehn Jahren ihres Bestehens hat die Klägerin Gewinn erzielt, der sich im Geschäftsjahre 1902/03 auf 1,3%, im Geschäftsjahre 1903/04 auf 0,6%, im Geschäftsjahre 1906/07 auf 1,2% und im Geschäftsjahre 1909/10 auf 2,3% des jeweiligen Aktienkapitals belief. Durch Schreiben vom 14. Oktober 1913 setzte die zuständige Oberzolldirektion den von der Klägerin auf Grund der Tarifnummer 3 A des Reichsstempelgesetzes vom 15. Juli 1909 zu entrichtenden Stempel (in der Verkehrsübung als Talonstempel

bezeichnet) auf 14 400 *M* fest. Die Klägerin hat diesen Betrag gezahlt und fordert ihn mit der vorliegenden Klage zurück. Das Landgericht hat den beklagten Fiskus zur Zahlung von 13 914 *M* an die Klägerin verurteilt und diese mit der Mehrforderung abgewiesen. Der Beklagte legte Berufung ein, mit der er seinen früheren Antrag auf völlige Abweisung der Klage wiederholte. Die Klägerin schloß sich der Berufung an und beantragte Verurteilung des Beklagten im vollen Umfange des Klagebegehrens. Das Kammergericht hat, in Abänderung der landgerichtlichen Entscheidung, den Beklagten zur Zahlung von 9540 *M* an die Klägerin verurteilt, deren Mehrforderung abgewiesen und den weitergehenden Berufungsantrag des Beklagten sowie die Anschlußberufung zurückgewiesen. Die Revision der Klägerin blieb ohne Erfolg; vielmehr hat das Reichsgericht auf die Revision des Beklagten die Klage ganz abgewiesen.

Aus den Gründen:

„Der durch das Reichsstempelgesetz vom 15. Juli 1909 neu eingeführten Abgabe aus Tarifnr. 3A unterliegen nach der dort unter a getroffenen Bestimmung „Gewinnanteilscheinbogen von inländischen Aktien“; die Abgabe beträgt 1 vom Hundert vom Nennwerte der Wertpapiere, für die die Bogen ausgegeben werden, in Abstufungen von 1 *M* für je 100 *M*. Der für diese Abgabe verkehrszüblich gewordene Ausdruck „Talonstempel“ mag der Kürze halber hier beibehalten werden, obwohl er sie, auch soweit sie nach der Bestimmung unter a in Betracht kommt, nicht richtig bezeichnet, da sie durch diese Bestimmung nicht an den Erneuerungsschein (Talon), sondern an den Gewinnanteilscheinbogen geknüpft ist.

Regelmäßig geschieht die Ausgabe der Gewinnanteilscheinbogen bei den Aktiengesellschaften auf einen Zeitraum von 10 Geschäftsjahren. Die durch die Verfügung der Oberzolldirektion vom 14. Oktober 1913 festgesetzte Abgabe bezieht sich nun nicht etwa auf die ersten 10 Geschäftsjahre der Klägerin (von 1900/01 bis 1909/10); für diesen Zeitraum griff, auch abgesehen davon, daß der Talonstempel erst durch das Gesetz vom Jahre 1909 in Geltung gesetzt ist, jedenfalls die Befreiungsvorschrift Nr. 3 zur Tarifnr. 3A Platz. Nach Ablauf dieses Zeitraums war für die folgenden 10 Geschäftsjahre die Abgabe im voraus zu entrichten, da sie, immer die Aus-

gabe von Gewinnanteilscheinbogen vorausgesetzt, als Urkundenstempel an diese geknüpft ist. Daß hierbei die Oberzolldirektion für die Berechnung der Abgabe nur das ursprüngliche Grundkapital ohne Berücksichtigung der 1905 erfolgten Kapitalserhöhung angesetzt hat, beruht vermutlich darauf, daß bezüglich der Erhöhungssumme ebenfalls die entsprechende Freizeit gewährt wird, vgl. § 40 (jetzt § 53) Abs. 1 der Ausführungsbestimmungen des Bundesrats (Greiff, Reichsstempelgesetz, 2. Aufl. S. 821).

Die Frage ist nun, ob die Klägerin, die unstreitig Gewinnanteilscheine nicht ausgibt noch ausgegeben hat, gleichwohl die Abgabe zu entrichten verpflichtet ist, was sie in den Vorinstanzen bestritten hat und auch mit ihrer Revision in Abrede stellt. Wäre der Charakter der Abgabe als eines Urkundenstempels im Gesetze festgehalten, so müßte die Frage ohne weiteres verneint werden. Daß jenes aber nicht der Fall ist, zeigt der § 10 (in der späteren Gesetzesfassung vom 3. Juli 1913 § 17), wonach inländische Aktiengesellschaften, die keine Gewinnanteilscheine ausgeben, hinsichtlich der hier in Betracht kommenden Steuerpflicht so zu behandeln sind, als wenn sie von dem Zeitpunkte der handelsgerichtlichen Eintragung der Gesellschaft oder der Kapitalerhöhung für je zehnjährige Zeiträume Gewinnanteilscheinbogen ausgegeben hätten. Es fragt sich aber ferner, ob nicht die Anwendbarkeit des § 10, wie die Revision der Klägerin geltend macht, dadurch ausgeschlossen wird, daß nach der Satzung der Klägerin eine Gewinnverteilung überhaupt nicht stattfindet. Gemeint ist dabei natürlich eine laufende Gewinnverteilung; denn bei der Liquidation, die bei Terraingesellschaften von vornherein ins Auge gefaßt zu sein pflegt, wird der vorhandene Gewinn schließlich doch verteilt. Das Landgericht meint: unter dem Umstande, daß „aus irgendwelchen Zweckmäßigkeitsgründen die Verteilung unterbleibt“, könne „das Steuerinteresse . . . nicht leiden“. Diese Erwägung kann als ein rechtlicher Entscheidungsgrund nicht gelten. Das Kammergericht versagt jenem Umstand eine Bedeutung gegen die Anwendbarkeit des § 10 darum, weil dieser Paragraph keinen Unterschied mache „zwischen Aktiengesellschaften, die Gewinnanteile auszahlen, ohne Gewinnanteilscheine ausgegeben zu haben, und solchen, die die erzielten Gewinne nicht auszahlen“. Die Aufassung des Kammergerichts ist als zutreffend anzuerkennen.

Wäre der Talonstempel als eine Kapitalrentensteuer anzusehen, so würden sich freilich Bedenken ergeben, weil es an dem Gegenstande solcher Besteuerung, an der Kapitalrente, fehlt, wenn eine Verteilung laufenden Gewinns von dem Kapital, also eine Rente, sachungsgemäß überhaupt ausgeschlossen ist. Aber die Frage ist eben, ob es sich um eine Kapitalrentensteuer handelt. Die Entstehungsgeschichte des Gesetzes gewährt keinen sicheren Anhalt für eine Feststellung in dieser Richtung, wie sie denn überhaupt als Erkenntnisquelle für die Lösung von Zweifeln über die Bedeutung der in Betracht kommenden Gesetzesvorschriften ganz oder nahezu ganz versagt. Die Einführung des Talonstempels beruht auf einem aus der Mitte des Reichstags eingebrachten Antrage (Drucksache Nr. 1573), zu dem eine schriftliche Begründung nicht gegeben ist. Auch von der Kommission, die den Antrag zu beraten hatte, ist ein schriftlicher Bericht nicht erstattet worden. Man ist also lediglich auf die Äußerungen in der Vollversammlung des Reichstags angewiesen, die aber überwiegend politische, nicht rechtliche Gesichtspunkte behandelten. In dem Umstande, daß der Talonstempel sich nicht nach dem Gewinne, sondern nach dem Nennwerte der Aktien, also im Gesamtbetrage nach dem Grundkapitale bestimmt, ist eine Unterstützung zu finden für die bei der Steuerverwaltung (vgl. Greiff a. a. D. S. 74 in der „Vorbermerkung“, auch S. 521) herrschende Auffassung, diese Abgabe sei nichts anderes als eine in zehnjährigen Zeiträumen wiederkehrende Kapitalbesteuerung, nämlich eine beim Ablauf der ersten zehn Jahre (Befreiungsvorschrift Nr. 3) beginnende, wenn auch geringer bemessene Wiederholung der früher in der Form des Aktienstempels, jetzt (Reichsstempelgesetz vom 3. Juli 1913 Tarifnummer 1A zu a) in anderer Form verordneten Steuer von dem in Aktien angelegten Kapital. Jedenfalls aber fehlt es nach alledem an einem sicheren Anhalte für die Annahme, daß die Abgabe als eine auf den jährlichen Gewinn gelegte Steuer gedacht und gewollt sei und darum, wie Greiff a. a. D. S. 74 und Weinbach, Reichsstempelgesetz, 2. Aufl. Anm. 3 zu § 17 annehmen, diejenigen Gesellschaften nicht treffen könne, bei denen eine Verteilung des im Geschäftsjahr erzielten Gewinns sachungsgemäß nicht stattfindet. Allerdings ist, wie von der Revision der Klägerin betont wird, in § 9 (16) Abs. 2 der Ausdruck „gezahlt“, nicht „erzielt“, gebraucht.

Daraus iſt aber keineswegs zu entnehmen, daß nach der Abſicht des Geſetzes der Grundſatz gelten ſolle: wo keine Gewinnzahlung, da keine Ealonsteuer. Der § 9 Abſ. 2 geht von dem Regelfall aus, daß die Gewinnverteilung ſtattfindet und daß Gewinnanteilscheine ausgegeben werden; innerhalb dieſes Rahmens ſchreibt er vor, daß, wenn für ein oder mehrere Jahre des vorangegangenen zehnjährigen Zeitraums ein Gewinnanteil nicht gezahlt iſt (z. B. ein Gewinn iſt nicht erzielt oder die erzielte Gewinnſumme wird, ſoweit das nach § 262 HGB. nicht ohnehin zu geſchehen hat, dem Reſervefonds überwiefen, oder er wird wegen geringen Betrags auf nächſtjährige Rechnung vorgetragen), eine Ermäßigung der bei der Ausgabe neuer Gewinnanteilscheindogen fällig werdenden Abgabe eintreten ſoll. Der Ausnahmefall, daß Gewinnanteilscheine nicht ausgegeben werden, wird erſt in dem nachfolgenden § 10 behandelt. Aus der Vorſchrift des § 9, die eben jenen Regelfall im Auge hat, kann aber nicht für die Auslegung des den Ausnahmefall betreffenden § 10 gefolgert werden, daß dieſer Paragraph nur gelten ſolle, wenn die Geſellſchaft Gewinnanteile zahlt, ohne Gewinnanteilscheine auszugeben, nicht aber auch, wenn ſie ſatzungsgemäß überhaupt keine Gewinnanteile zahlt. Die tatsächlich erzielten, aber nicht laufend verteilten Gewinne fließen, wie ſchon erwähnt, ſofern ſie nicht etwa in ſpäteren Jahren wieder verloren gehen, den Aktionären in der einen oder anderen Form ſchließlich doch zu, äußerſtenfalls bei der Liquidation. Mit der von der Reviſion der Klägerin vertretenen Auslegung würde in den § 10 eine Unterſcheidung hineingetragen werden, die er nicht enthält und von der auch nicht erkennbar iſt, daß Sinn und Zweck des Geſetzes ſie forderten. Das im § 10 angegebene Merkmal, daß ſie „keine Gewinnanteilscheine ausgeben“, trifft für Aktiengeſellſchaften, bei denen ſatzungsgemäß eine Gewinnverteilung und darum natürlich auch eine Ausgabe von Gewinnanteilscheinen nicht ſtattfindet, nicht minder zu als für ſolche, die Gewinnanteilscheine nicht ausgeben, obwohl der Gewinn gegebenenfalls verteilt wird.

Hiernach kann es auf die Erwägung, von der die Reviſion meint, daß ſie „höchſtens“ einzutreten hätte: ob nämlich die erzielten Gewinne, auch wenn es die Satzung nicht ausgeſchloſſen hätte, tatsächlich verteilt worden wären, nicht ankommen. . . . (Hier folgt eine nicht intereſſierende Ausföhrung zu anderen Einwänden der Klägerin.)

Dem Rechtsmittel der Klägerin mußte nach alledem der Erfolg versagt werden. Anders dagegen verhält es sich mit der Revision des Beklagten, mit der gefordert wird, daß die Abgabe, wie es durch die erwähnte Verfügung der Oberzolldirektion geschehen war, entsprechend der Zahl der (vier) Gewinnjahre auf $\frac{4}{10}$ vom Hundert des Grundkapitals festgesetzt werde.

In dem schon angeführten § 9 Abs. 2 ist für den Fall, daß im vorausgegangenen zehnjährigen Zeitraume für ein oder mehrere Jahre ein Gewinnanteil nicht gezahlt ist, „eine entsprechende Kürzung der Abgabe“ vorgeschrieben. Das Kammergericht nimmt an, daß diese Ermäßigungsvorschrift auch denjenigen Gesellschaften zugute zu kommen hat, welche Gewinnanteilscheine nicht ausgeben, aber auf Grund der bereits erörterten, in § 10 verordneten Fiktion gleichwohl die Abgabe zu entrichten haben. Hiergegen hat die Revision des Beklagten nichts eingewendet. Bei der uneingeschränkten Fassung des § 10 ist es in der Tat rechtlich zu billigen, daß die dort bezeichneten Gesellschaften, wie bezüglich der Steuerpflicht an sich, so auch bezüglich der Vergünstigung aus § 9 Abs. 2 den Gewinnanteilscheine ausgebenden Gesellschaften gleich behandelt werden. Nur sind hierbei den Jahren, für die eine sonst Gewinne verteilende Gesellschaft Gewinnanteile nicht gezahlt hat, bei den die Gewinnverteilung nach Satzungsvorschrift überhaupt ausschließenden Gesellschaften sinngemäß diejenigen Jahre gleichzusetzen, in denen ein Gewinn nicht erzielt ist. Die Frage ist aber, was unter der durch das Gesetz verordneten „entsprechenden“ Kürzung der Abgabe zu verstehen ist. Auch hier geben die Verhandlungen des Reichstags keinerlei Aufschluß über das, was mit dem Ausdruck gemeint sein sollte. Bestände die Vorschrift nur aus den ersten zwei Sätzen, hätte sie also nur folgenden Wortlaut: „Wird bei der Ausgabe neuer Gewinnanteilscheinebogen der Nachweis geführt, daß in dem vorhergehenden zehnjährigen Zeitraume für ein oder mehrere Jahre ein Gewinnanteil nicht gezahlt ist, so tritt eine entsprechende Kürzung der Abgabe ein“, so würde der Sinn einem berechtigten Zweifel kaum begegnen können. Für den zehnjährigen Zeitraum bemißt der Tarif die Abgabe auf eins vom Hundert des Grundkapitals, so daß auf jedes Jahr eins vom Tausend entfällt. Sollte also, wenn und weil zu jenem Zeitraum ein oder mehrere Jahre ohne Gewinnverteilung oder

ohne Gewinnerzielung gehören, eine Ermäßigung der Abgabe Platz greifen, so müßte die „entsprechende“ Kürzung darin gefunden werden, daß eben für jedes dieser Jahre eins vom Tausend des Grundkapitals, also $\frac{1}{10}$ der Abgabe, außer Ansatz bliebe. Das Kammergericht legt für die entsprechende Kürzung nicht diesen Maßstab an, sondern setzt die Abgabe in dem Verhältnis herab, „in dem der im Durchschnitt der zehn Jahre wirklich erzielte, an sich auszahlungsfähige Gewinn zu dem die volle Stempelabgabe rechtfertigenden Jahresdurchschnitt von vier vom Hundert steht“. Eine nähere Begründung hierfür gibt das Kammergericht nicht; es verweist nur auf sein in einer anderen Streitsache ergangenes, hier nicht vorliegendes Urteil vom 8. April 1913. Es ist aber nicht zu bezweifeln, daß es die Stütze für seine Auffassung in den Gesetzesworten erblickt, die den vorhin wiedergegebenen Sätzen der Vorschrift noch hinzugefügt sind und die wie folgt lauten: „es sei denn, daß der im Durchschnitt der zehn Jahre verteilte Gewinnanteil mindestens vier vom Hundert betragen hat“. Indes kann nicht anerkannt werden, daß dieser Zusatz die Auffassung des Kammergerichts rechtfertige. Die hinzugefügten Worte haben den klaren Sinn, daß, wenn der Mindestdurchschnitt von vier vom Hundert erreicht ist, die vorher verordnete Kürzung nicht eintreten soll, oder mit anderen Worten: daß sie nur eintreten soll, wenn jener Mindestdurchschnitt nicht erreicht ist. Dem Zusatz ist somit eine Voraussetzung, nicht aber der Maßstab für die Kürzung zu entnehmen. Den Maßstab enthält die Kürzungsvorschrift selbst, für deren Verständnis in diesem Punkte der Zusatz eine Bedeutung nicht hat. Für die Auffassung des Kammergerichts ist aber auch ein sie stützender innerer Grund nicht erkennbar. Die Klägerin hat das Gegenteil an einem Beispiele darzutun versucht, indem sie bei der mündlichen Erwiderung auf den Revisionsvortrag des Beklagten geltend machte, daß nach dessen Gesetzesauslegung die volle Abgabe mit eins vom Hundert des Grundkapitals zu erheben sein würde, wenn in jedem der zehn Jahre nur überhaupt ein Gewinn, sei er auch noch so gering, verteilt worden wäre, so daß die Abgabe leicht den gesamten verteilten Gewinn übersteigen könnte. Diesem Bedenken wird der Boden schon dadurch entzogen, daß, wie in anderem Zusammenhange die Klägerin selbst hervorgehoben hat, geringe Gewinne von den Aktiengesellschaften

nicht verteilt zu werden pflegen; diese haben es in solchen Fällen in der Hand, die im § 9 Abs. 2 angegebene Voraussetzung, daß ein Gewinnanteil nicht gezahlt ist, zu verwirklichen. Überdies ist es aber nicht schwer, an anderen Beispielen zu zeigen, daß die Auffassung des Beklagten unter Umständen den Gesellschaften günstiger ist als die des Kammergerichts. Wäre in acht von den zehn Jahren kein Gewinnanteil, in den übrigen zwei Jahren aber ein solcher von je 10 vom Hundert gezahlt, so würde die Abgabe nach der Auffassung des Kammergerichts auf $\frac{6}{10}$, nach der des Beklagten aber nur auf $\frac{2}{10}$ vom Hundert des Grundkapitals zu bestimmen sein. Hiernach ist aus den Ergebnissen, zu denen, je nachdem die einander gegenüberstehenden Auffassungen in der praktischen Anwendung führen, nichts für oder gegen die Richtigkeit der einen oder der anderen zu entnehmen. Dagegen ist nicht zu verkennen, daß die Auffassung des Beklagten eine gewisse Stütze findet in Abs. 3, 5 und 7 der Bestimmungen Spalte 4 Tarifnr. 3A, wo vorgeschrieben ist, daß für Bogen, die Anteilscheine (in den Fällen von Abs. 5 und 7 Zinscheine) für einen längeren als zehnjährigen Zeitraum enthalten, die Abgabe sich für jedes fernere Jahr um ein Zehntel erhöht; es spricht die innere Wahrscheinlichkeit dafür, daß in demselben Verhältnis, in dem für die angegebenen Fälle die Erhöhung der Abgabe einzutreten hat, auch ihre Kürzung in den Fällen des § 9 Abs. 2 gewollt ist.

Aus den dargelegten Gründen ist der vom Beklagten vertretenen Gesetzesauslegung der Vorzug zu geben. Gewinnlos waren sechs von den in Betracht kommenden zehn Jahren; danach ergibt sich die Kürzung der Abgabe um $\frac{6}{10}$, so daß die Herabsetzung des dem Regemaß entsprechenden Abgabebetrags von 36 000 *M* (eins vom Hundert des Grundkapitals von 3 600 000 *M*) auf den erhobenen Betrag von 14 400 *M* dem richtig verstandenen Gesetz entspricht.“