

42. Was bedeuten in der Anmerkung in Abs. 5 der Tariff. 25 zu a des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 30. Juni 1909 die Worte „Anlage- und Betriebskapital“ der Zweigniederlassung?

VII. Zivilsenat. Urt. v. 1. Dezember 1914 i. S. Bank f. S. u. S. (Kl.)
w. preuß. Fiskus (Bekl.). Rep. VII. 252/14.

I. Landgericht I Berlin.

II. Kammergericht daselbst.

Die Klägerin, die in Darmstadt ihren Sitz hat, erhöhte im Jahre 1910 ihr Grundkapital um 6000000 M. Der Kapitalerhöhungsbeschluß wurde zunächst in Darmstadt und dann auch bei den in Preußen befindlichen Zweigniederlassungen der Klägerin noch im Jahre 1910 in das Handelsregister eingetragen. Die vom Beklagten nach Tariff. 25 zu a Abs. 5 preuß. StempStG. vorgenommene Stempelberechnung ergab für die im Kammergerichtsbezirke bestehenden Zweigniederlassungen 64557 M. Die Klägerin zahlte diesen vom Beklagten erforderlichen Betrag und verlangte ihn nebst Zinsen zurück. Das Landgericht wies die Klage ab. Die von der Klägerin eingelegte Berufung wurde zurückgewiesen. Auch ihre Revision blieb erfolglos aus folgenden

Gründen:

„Nach der „Anmerkung“ im Abs. 5 der Tariff. 25 zu a der Stempelsteuernovelle vom 30. Juni 1909 finden die in Abs. 1 für die Errichtung von Aktiengesellschaften und Erhöhungen ihres Grundkapitals gegebenen Steuervorschriften entsprechende Anwendung auf die im Auslande geschlossenen Gesellschaftsverträge, welche die Errichtung solcher Gesellschaften oder Erhöhungen ihres Grundkapitals zum Gegenstande haben, sofern die Gesellschaften ihren Sitz im Inlande nehmen oder im Inlande eine Zweigniederlassung errichten oder — bei Kapitalerhöhungen — eine solche schon haben. Im Falle der Erhöhung des Grundkapitals berechnet sich der Stempel nach demjenigen Betrage, welcher zu dem Betrage der Erhöhung des Kapitals in demselben Verhältnis steht wie der Wert des inländischen Anlage- und Betriebskapitals zu dem Werte des gesamten Anlage- und Betriebskapitals. Die klagende Aktiengesellschaft hat im Sinne des

§ 2 Abs. 2 StempStG. ihren Sitz im Auslande (Stempelausland) und hat den Kapitalerhöhungsbeschluß im Auslande beurkundet. Der Beklagte hat aus Anlaß der Kapitalerhöhung die streitige Abgabe für die im preussischen Kammergerichtsbezirke befindlichen Zweigniederlassungen der Klägerin eingezogen. Diese hält den Steueranspruch für unbegründet, weil den Zweigniederlassungen besondere Anlage- und Betriebskapitalien nicht zugewiesen sind. Dieser Grund ist jedoch nicht stichhaltig.

Für die streitige Frage ist zunächst der Wortlaut und Sinn des Gesetzes entscheidend. Aus diesem ist nicht zu entnehmen, daß in der „Anmerkung“ unter dem „Werte des inländischen Anlage- und Betriebskapitals“ nur der Wert desjenigen Anlage- und Betriebskapitals zu verstehen sei, das den inländischen Zweigniederlassungen besonders zugewiesen ist. Ein solches Anlage- und Betriebskapital oder sein „Wert“ hätte sich auch als Grundlage für die Steuerbemessung nicht geeignet. Denn da die Zweigniederlassungen mit der Hauptniederlassung ein und dieselbe Rechtsperson bilden, hat eine solche Zuweisung oder Zuteilung nicht die Natur einer rechtsgeschäftlichen, mit dauernden Rechtsfolgen-bekleideten Handlung, stellt vielmehr nur einen Akt der inneren Vermögensverwaltung dar, der nach Willkür vorgenommen oder unterlassen werden kann. Ist eine Zuweisung in bestimmter Höhe erfolgt, so kann sie jederzeit zurückgenommen, in ihrer Höhe eingeschränkt oder vermehrt werden. Da ferner eine Zuweisung gesetzlich nicht geboten und für die Entstehung und Berechnung des Steueranspruchs der Zeitpunkt der Eintragung in das Handelsregister maßgebend ist (R.G.B. Bd. 79 S. 140), stände es im freien Belieben der Gesellschaft, den Steueranspruch dadurch zu vereiteln, daß sie, wie im Streitfalle, die Zuteilung eines Anlage- und Betriebskapitals an die Zweigniederlassung völlig unterläßt oder sie erst nach der Eintragung in das Handelsregister vornimmt. Daß der Gesetzgeber den Eingang dieser Abgabe von einer solchen willkürlichen Entschliebung des Steuerpflichtigen selbst habe abhängig machen wollen, ist bei einem Steuergesetze völlig ausgeschlossen. Dessen Zweck ist es, dem Staate die erforderlichen Einnahmen zu verschaffen, und dieser Zweck muß auch — was trotz des dagegen im Schrifttum hervorgetretenen vereinzelt Widerpruchs hier wiederholt hervorgehoben wird — für die Auslegung des Steuergesetzes

wertet werden. Anderseits ist zu erwägen, daß eine Bank und auch die Zweigniederlassung einer solchen ohne das Vorhandensein eines Anlage- und Betriebskapitals nicht bestehen und nicht betrieben werden kann, daß aber die besondere Zuweisung eines solchen Kapitals entbehrlich ist. Dazu kommt, daß der besondere gesetzgeberische Grund der „Anmerkung“ dahin ging, die ausländischen Gesellschaften den inländischen steuerlich gleichzustellen (Verh. des Abgeordnetenhauses 1908/09 Nr. 560 A S. 23, 560 E S. 3 und Verh. des Herrenhauses Nr. 137 S. 16 ff.). Die Gleichstellung wäre aber nicht erreicht, wenn die ausländische Gesellschaft sich der Abgabe dadurch entziehen könnte, daß sie von der besonderen Zuweisung eines Anlage- und Betriebskapitals an die Zweigniederlassung absteht, während die inländische bei Kapitalerhöhungen die Steuer voll zu entrichten hätte, ohne Unterschied, ob sie das neue Kapital für inländische oder für ausländische Zweigniederlassungen mit oder ohne besondere Zuweisung an sie verwendet.

Die vorstehende Auffassung wird durch die Entstehungsgeschichte des Gesetzes bestätigt. In dem Berichte der Subkommission des Abgeordnetenhauses (560 E S. 3), die dem Gesetzentwurfe die „Anmerkung“ erst eingefügt hat, wird auf die „großen Schwierigkeiten“ hingewiesen, welche die Feststellung der für die Zweigniederlassung bei der Stempelberechnung ausgeschiedenen Vermögenswerte in sich schließt, „da diesen Niederlassungen selbständige Betriebskapitalien nicht zur Verfügung gestellt würden“. Dies Bedenken zerstreute der Regierungsvertreter damit, daß die allgemeinen Grundsätze der §§ 6 ff. StempStG. über Wertermittlungen auch zur Feststellung „des Wertes der Zweigniederlassungen“ voraussichtlich ausreichen würden. Hiernach ist die Annahme ganz ausgeschlossen, daß man die Anmerkung auf den Fall für unanwendbar gehalten hätte, in dem eine besondere Zuweisung „selbständiger Betriebskapitalien“ an die Niederlassung unterblieben ist. Das wird durch die gesetzgeberischen Verhandlungen auch sonst noch bestätigt (Nr. 560 A S. 23, 33, Nr. 560 E S. 3 und Herrenhaus Nr. 137 S. 16 bis 18).

Im Ergebnis wird hiernach mit dem Berufsrichter unter dem in der „Anmerkung“ bezeichneten Anlage- und Betriebskapital dasjenige Kapital zu verstehen sein, das, einen Bruchteil des Gesamtkapitals des ganzen Unternehmens bildend, der einzelnen Zweignieder-

lassung zur Erreichung ihrer Zwecke besonders dient. Auf diesem Standpunkte steht auch die Allgemeine Verfügung vom 7. Juli 1911, die der preussische Justizminister im Einvernehmen mit dem Finanzminister und dem Minister für Handel und Gewerbe zur Ausführung der „Anmerkung“ erlassen hat (SMBL. 1911 S. 306). Dort ist, und zwar für den Bereich der Justizverwaltung, zur Beseitigung von Zweifeln bei der Besteuerung der dort bezeichneten Zweigniederlassungen zunächst gegenüber den mit dem Ansätze der Stempel beauftragten Gerichtsbehörden in Abs. 1 angeordnet, als Anlage- und Betriebskapital einer inländischen Zweigniederlassung im Sinne der „Anmerkung“ sollten „in erster Linie die der Niederlassung besonders zugewiesenen Werte“ gelten. Wollte man diesen Grundsatz ausnahmslos anwenden, so hätte es die ausländische Gesellschaft in der Hand, durch besondere Zuweisung eines unverhältnismäßig geringen Anlage- und Betriebskapitals auch die Abgabe auf einen geringen Betrag herabzudrücken. Da jedoch im Streitfall eine Zuweisung von Kapital überhaupt nicht erfolgt ist, bedarf es hier keiner Erörterung, ob nicht jene Anordnung in einem anderen Sinne gemeint und erst im Zusammenhange mit der in Abs. 2 gegebenen weiteren Vorschrift richtig zu verstehen ist. In dieser letzteren ist folgendes bestimmt: „Ist die inländische Zweigniederlassung mit der im Auslande befindlichen Hauptniederlassung derart verbunden, daß das Anlage- und Betriebskapital nur einheitlich für das ganze Unternehmen ermittelt werden kann, so ist der Besteuerung ein bestimmter Bruchteil des dem gesamten Unternehmen dienenden Anlage- und Betriebskapitals zugrunde zu legen. Bei der Bestimmung der Höhe dieses Bruchteils ist vornehmlich das Verhältnis der für die Gewinnerzielung wesentlichen Umstände, insbesondere also das Verhältnis der Einnahmen zu berücksichtigen.“

Diese Anordnung der Justizverwaltung ist zwar für den Prozeßrichter nicht bindend, sie entspricht aber so sehr der Natur der Sache, daß ihr regelmäßig wird gefolgt werden können. Dies ergibt sich aus folgenden Erwägungen. Das aus der Hauptniederlassung und den Zweigniederlassungen sich zusammensetzende gewerbliche Unternehmen stellt einen einheitlichen wirtschaftlichen Organismus dar. Dieser bezweckt die Erzielung von Einnahmen durch Verwertung des geschäftlichen Kapitals, mit dem das Gesamtunternehmen aus-

gestattet ist. Der Kredit, den die einzelne Niederlassung im Geschäftsleben genießt, richtet sich nach dem Maße des Gesamtunternehmens und der gesamten ihm zugrunde liegenden Kapitalkraft, nicht aber nach der zufälligen Höhe des der einzelnen Niederlassung etwa besonders zugewiesenen Kapitals. Das Gesamtkapital steht nicht nur der Hauptniederlassung, sondern je nach der allgemeinen Verwaltungsordnung oder nach besonderer Vereinbarung mit der Hauptleitung des Unternehmens auch den einzelnen Zweigniederlassungen zur Verfügung. Dient hiernach das Gesamtkapital allen Niederlassungen zugleich, so beschränken sie sich doch durch ihren Betrieb gegenseitig in der Ausnutzung des Gesamtkapitals für die Erzielung von Einnahmen. Der Anteil der einzelnen Niederlassung an dieser Ausnutzung, also an dem Umfange des gesamten gewinnbringenden Geschäftsbetriebes, stellt sich hiernach als ein Bruchteil des Gesamtkapitals dar, der dem Verhältnis der durch die einzelne Niederlassung erzielten Einnahmen zu den Gesamteinnahmen des Unternehmens entspricht. Dieses Verhältnis bildet den Maßstab für die Feststellung des Verhältnisses, in dem der Wert des nach der Art des gesamten Geschäftsbetriebes auf die einzelne Niederlassung entfallenden „Anlage- und Betriebskapitals“ zu dem „Werte“ des gesamten Anlage- und Betriebskapitals steht (Num. Abf. 5). Denselben Standpunkt nimmt offenbar auch der Berufungsrichter ein. Wenn er ausführt, die Stempelberechnung nach den Einnahmen sei deshalb besonders geeignet, die Berechnung „nach dem Anlage- und Betriebskapital“ zu „ersetzen“, so ist der Revision freilich zuzugeben, daß der Richter die im Gesetze vorgeschriebene Berechnungsart nicht durch eine andere ersetzen darf. Es handelt sich hier aber beim Berufungsrichter, wie seine übrigen Ausführungen ergeben, nur um ein Vergreifen im Ausdruck. In Wirklichkeit geht der Entscheidungsgrund dahin, daß das Verhältnis der Werte des Anlage- und Betriebskapitals der einzelnen Niederlassung und desjenigen des Gesamtunternehmens erst gefunden wird mit Hilfe des zu ermittelnden Verhältnisses der entsprechenden Einnahmen zueinander. Auch darin ist mit dem Berufungsrichter der Allgemeinen Verfügung vom 7. Juli 1911 zu folgen, daß die buchmäßigen Nettoeinnahmen der einzelnen Niederlassung und des Gesamtunternehmens sich besser zu einem solchen Maßstab eignen, als die schwerer zu ermittelnden Reineinnahmen,

weil bei den ersteren der Einfluß der zufälligen, je nach den wirtschaftlichen Verhältnissen der einzelnen Betriebsorte verschiedenen Höhe der Betriebskosten ausgeschaltet ist. Jenes Verhältnis der verschiedenen Hoheinnahmen bildet zwar, was auch die Allgemeine Verfügung nicht verkennt, nicht den einzig möglichen Maßstab für die Berechnung der verschiedenen Werte des auf die einzelnen Niederlassungen entfallenden Anlage- und Betriebskapitals. Es lassen sich vielleicht auch Fälle denken, in denen zweckmäßiger diese Berechnung auf Grund anderer Merkmale, z. B. der Zahl der bei den einzelnen Niederlassungen beschäftigten Angestellten, der Summe ihrer Gehälter und dergleichen mehr zu erfolgen hätte. In den meisten Fällen werden jedoch gerade die Hoheinnahmen als Maßstab sich eignen, da sich in ihnen die Leistung- und Tragfähigkeit der einzelnen Niederlassung am sichersten zeigt. Jedenfalls ist ein Rechtsirrtum darin nicht zu finden, daß hier der Berufsrichter auf Grund tatsächlicher Erwägungen diesen Maßstab anwendet.

Die Natur des durch die Anmerkung bestimmten Stempels als eines Urkundenstempels wird dadurch nicht berührt, daß nicht das besonders zugewiesene, sondern das durch Schätzung festzustellende, auf die einzelne Niederlassung entfallende Kapital für die Stempelberechnung als maßgebend erklärt wird. Auch in einem solchen Falle ruht die Stempelspflicht auf der Urkunde des Gesellschaftsvertrags. Der stempelpflichtige Tatbestand wird freilich erst erfüllt, wenn zur Errichtung der Urkunde die tatsächliche Gründung der Zweigniederlassung im Inland und die Eintragung in das Handelsregister hinzutritt (RGZ. Bd. 79 S. 140). Erst in dem letzteren Zeitpunkt entsteht die Steuerpflicht, wie auch der Schlußsatz der Anmerkung in Abs. 5 ergibt. Nur dieser Zeitpunkt ist also für die Stempelberechnung der maßgebende. Der Berufsrichter steht auf dem abweichenden Standpunkte, daß lediglich die Zeit der Beurkundung des Errichtungs- oder Kapitalerhöhungsbeschlusses für die Berechnung entscheidend sei. Es kommt hier aber auf diese rechtsirrtümliche Abweichung nicht weiter an, denn der Kapitalerhöhungsbeschluß vom Jahre 1910 ist noch in demselben Jahre in das Handelsregister eingetragen worden. Es mußten deshalb auch, wie geschehen, die Einnahmen des Jahres 1910 der Berechnung zugrunde gelegt werden. Zugugeben ist der Revision, daß das Berufungsurteil im Wider-

spruch steht mit § 2 StempStG., wonach die im Ausland errichteten Urkunden dem Stempel nur unterliegen, wenn sie über Geschäfte lauten, die im Inlande befindliche Gegenstände betreffen oder im Inlande zu erfüllen sind. Die Entstehungsgeschichte der Anmerkung ergibt aber gerade, daß der Gesetzgeber durch die Anmerkung den in § 2 enthaltenen Grundsatz bewußt durchbrochen hat (Verh. des Abgeordnetenhauses Nr. 560 A S. 23 und 560 B S. 3 oben).

Mit Recht hat ferner der Berufsungsrichter bei der Zusammenrechnung der Gesamteinnahmen von der Berücksichtigung der Einnahmen der bayerischen Zweigniederlassungen München, Nürnberg und Bamberg abgesehen. Denn diese Niederlassungen bestanden als Zweigniederlassungen der Klägerin vor der Kapitalerhöhung noch nicht, diese sollte es vielmehr erst ermöglichen, sie ins Leben zu rufen. Daß die Betriebe, für die gerade das Erhöhungskapital verwendet werden sollte, ihren Sitz im Stempelausland haben, macht keinen Unterschied. Denn durch die Kapitalerhöhung wurde der Kredit des gesamten Handelsunternehmens und seine Kapitalkraft, also auch für die einzelnen inländischen Zweigniederlassungen, entsprechend erhöht und dadurch auch ihre Ertragsfähigkeit in demselben Verhältnis vermehrt. Auch die inländische Aktiengesellschaft muß nach Nr. 1 Tariffst. 25 zu a die volle Kapitalerhöhung versteuern ohne Rücksicht darauf, ob sie das neue Kapital im Inland oder Ausland, insbesondere ob sie es ausschließlich zur Errichtung ausländischer Zweigniederlassungen verwendet oder nicht.

Ob für die Stempelberechnung die Einnahmen der Zweigniederlassung Düsseldorf, die erst nach dem Kapitalerhöhungsbeschluß ihren Geschäftsbetrieb aufgenommen hat, in die Gesamteinnahmen des Unternehmens vom Beklagten zu Unrecht eingerechnet worden sind, kann dahingestellt bleiben. Denn jedenfalls ist die Klägerin durch diese Einrechnung nicht beschwert. Der Berufsungsrichter führt zu treffend aus, daß infolge dieser Einrechnung der auf die Zweigniederlassungen des Kammergerichtsbezirks entfallende Bruchteil des gesamten Anlage- und Betriebskapitals und damit auch der zu Lasten der Klägerin berechnete Steuerbetrag geringer ist, als er es ohne diese Einrechnung sein würde.“ . . .