

43. Erhöhung des Grundkapitals einer im Stempelauslande sitzenden Bank, die zum Zwecke der Errichtung inländischer Zweigniederlassungen erfolgt.

1. Sind in solchem Falle aus der Anmerkung in Abs. 5 der Tariffst. 25 zu a des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895/30. Juni 1909 der Stempel für die Errichtung der Zweigniederlassungen einerseits und der Stempel für die Erhöhung des Grundkapitals andererseits nebeneinander zu erheben?

2. Darf bei der Besteuerung dieser Kapitalerhöhung das „Anlage- und Betriebskapital“ der neuen Zweigniederlassungen als Grundlage für die Berechnung der Steuer mit herangezogen werden?

VII. Zivilsenat. Ur. v. 19. Januar 1915 i. S. Dr. Bank (Rl.) w. preuß. Fiskus (Bekl.). Rep. VII. 380/14.

I. Landgericht Breslau.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Die Klägerin, die ihre Hauptniederlassung in Dresden hat und bis zum 1. März 1910 innerhalb Preussens Zweigniederlassungen nur in Berlin, Frankfurt a. M., Hannover und Kassel hatte, errichtete aus Anlaß des am 1. März 1910 mit der Breslauer W.-Bank abgeschlossenen Verschmelzungsvertrags, durch den sie vorbehaltlich der Genehmigung ihrer Generalversammlung das Vermögen der W.-Bank als Ganzes gegen das Versprechen der Gewährung von 8 Millionen Mark ihrer Aktien übernommen hatte, weitere Zweigniederlassungen in Breslau, Gleiwitz, Liegnitz und Bunzlau, den bisherigen Niederlassungsorten der Breslauer W.-Bank. Dann erhöhte sie durch den Generalversammlungsbeschluß vom 23. April 1910 ihr Aktienkapital, das bis dahin 180 Millionen Mark betragen hatte, um 20 Millionen Mark. Hiervon sollten nach Inhalt des Beschlusses 8 Millionen Mark neue Aktien den Übernahmepreis für das durch den Vertrag vom 1. März 1910 erworbene Vermögen der Breslauer W.-Bank bilden. Zugleich mit der Erhöhung des Grundkapitals wurde von der Generalversammlung die Genehmigung des genannten Vertrags beschlossen. Nachdem hierauf die Errichtung der Zweigniederlassungen bei den zuständigen Amtsgerichten angemeldet worden war, erfolgte die Eintragung der Errichtung in das Handelsregister bei diesen Amtsgerichten. Am 15. Mai wurde dann die Kapitalerhöhung bei dem

Amtsgerichte der Hauptniederlassung in Dresden und demnächst zufolge Anmeldung der Klägerin auch bei den Amtsgerichten der neuen Zweigniederlassungen, also in Breslau, Gleiwitz, Liegnitz und Bunzlau, in das Handelsregister eingetragen. Die Justizverwaltung erforderte für die Errichtung der neuen Zweigniederlassungen auf Grund der Tariffst. 25 Abs. 5 (Anmerkung) StempStG. eine Stempelabgabe von $1\frac{1}{2}$ v. H. des Wertes der an die Aktionäre der W.-Bank gegebenen 8 Millionen Mark Aktien im Kurswerte von 158,90 v. H., also von 12712000 *M.*, mit 190680 *M.* Sie ging hierbei davon aus, daß der Wert des Anlage- und Betriebskapitals dieser Zweigniederlassungen dem Werte der an die W.-Bank für die Überlassung ihres Vermögens gegebenen 8 Millionen Mark neuer Aktien gleichzusetzen sei. Dieser Stempelbetrag wurde auf die einzelnen neuen Zweigniederlassungen derart verteilt, daß auf die Breslauer 165256 *M.*, auf die Gleiwitzer 15890 *M.*, auf die Liegnitzer 7945 *M.* und auf die Bunzlauer 1589 *M.* entfielen. Die Klägerin hat diese Beträge — jedoch nach der Angabe des Beklagten außer dem auf die Liegnitzer Zweigniederlassung entfallenden Betrage von 7945 *M.* — an den Beklagten gezahlt. Auf Grund derselben Gesetzesvorschrift wurde die Klägerin wegen der Kapitalerhöhung hinsichtlich ihrer sämtlichen in Preußen befindlichen alten Zweigniederlassungen mit 228639,50 *M.* und hinsichtlich der neuen Zweigniederlassungen mit 13335 *M.* herangezogen; sie hat diese Beträge entrichtet. Hierbei ging die Justizverwaltung von der Ansicht aus, daß sich der Wert des Anlage- und Betriebskapitals der vier neuen Zweigniederlassungen zum Werte des gesamten Anlage- und Betriebskapitals der Klägerin wie 8 zu 180 verhalte, daß also auf diese Zweigniederlassungen von der gesamten Kapitalerhöhung von 20 Millionen *M.* der Betrag von 888889 *M.* zu rechnen sei und daß sich hieraus der Stempel zu $1\frac{1}{2}$ v. H. auf 13335 *M.* berechne.

Die Klägerin vertritt die Auffassung, daß die Kapitalerhöhung dem Stempel insoweit nicht unterworfen sei, als die durch sie gewonnenen Werte den neu errichteten Zweigniederlassungen als Anlage- und Betriebskapital zugeführt worden seien. Auch von dem nach Abzug dieses Kapitals verbleibenden Teile der Kapitalerhöhung sei der Stempel nur nach dem Verhältnis des Wertes des Anlage- und Betriebskapitals der alten Zweigniederlassungen zum Werte des

gesamten Anlage- und Betriebskapitals der Klägerin zu erheben, da die neuen Zweigniederlassungen ihr Anlage- und Betriebskapital erst infolge der Kapitalerhöhung erhalten hätten, so daß dieses Kapital bei Berechnung des Kapitalerhöhungsstempels noch nicht in Betracht komme. Nach der Berechnung der Klägerin bleibt der Stempelbetrag, der nach ihrer Meinung für die Errichtung der neuen Zweigniederlassungen und für die Kapitalerhöhung ihr hätte abgefordert werden dürfen, hinter dem von ihr eingezogenen Betrage, den sie auf 424862 *M* angibt, um 90955,50 *M* zurück. Sie beansprucht deshalb mit der Klage die Verurteilung des Beklagten zur Rückzahlung dieses Betrags nebst 4 v. H. Zinsen seit der Klagezustellung.

Das Landgericht wies die Klage ab. Die von der Klägerin eingelegte Berufung wurde zurückgewiesen. Auch die Revision der Klägerin wurde zurückgewiesen aus folgenden

Gründen:

„Zur Entscheidung stehen zwei Fragen: 1. ob im Streitfalle der Stempel aus der „Anmerkung“ in Abs. 5 der Tariffst. 25 zu a preuß. StempStG. für die Errichtung der Zweigniederlassungen in Breslau, Gleiwitz, Liegnitz und Bunzlau einerseits und der Stempel aus derselben Vorschrift für die Erhöhung des Grundkapitals der Klägerin um 8 Millionen Mark neuer Aktien andererseits nebeneinander erhoben werden durften, 2. ob bei der Besteuerung der Kapitalerhöhung — sei es um 20 Millionen Mark oder sei es nur um 12 Millionen Mark Aktien — nach Abs. 1 derselben Vorschrift und der „Anmerkung“ das Anlage- und Betriebskapital der genannten vier Zweigniederlassungen als Grundlage für die Berechnung der Steuer mit herangezogen werden durfte. Der Berufungsrichter hat beide Fragen bejaht. Seine Entscheidung entspricht dem Gesetze.

Die Klägerin ist der Meinung, daß die Bejahung der ersten Frage zu einer „Doppelbesteuerung“ führe und daß eine solche unzulässig sei. Beides trifft nicht zu. Ein Rechtsgrundsatz des Inhalts, daß eine Doppelbesteuerung nicht zulässig sei, besteht nicht. Es steht grundsätzlich nichts entgegen und kommt häufig vor, daß derselbe Rechtsvorgang oder wirtschaftliche Vorgang oder derselbe Vermögenswert gleichzeitig von verschiedenen Seiten steuerlich erfaßt wird. So werden beispielsweise bei der vertragsmäßigen Vereinigung von Aktiengesellschaften der Aktienstempel aus Tarifnr. 1 und der Aktienaus-

reichungstempel aus Tarifnr. 4a RStempG. sowie der Einbringungstempel der Tarifnr. 25 zu c preuß. StempStG. nebeneinander erhoben. Auch kann im einzelnen Falle dasselbe Vermögen durch die staatliche Einkommensteuer und die Gemeindeeinkommensteuer, außerdem auch noch durch die Ergänzungssteuer, die Grund- und Gebäudesteuer getroffen werden. Unzulässig ist die Doppelbesteuerung nur dann, wenn das Gesetz selbst sie ausschließt, wie dies im Reichsdoppelsteuergesetze vom 22. März 1909 gegenüber den einzelnen Bundesstaaten geschehen ist.

Es handelt sich aber im Streitfall auch nicht um die mehrfache Besteuerung eines und desselben Gegenstandes. Der Errichtungstempel wird von dem Anlage- und Betriebskapital der neuen Zweigniederlassungen erhoben. Diese waren unstreitig zur Zeit, als die Kapitalerhöhung rechtswirksam wurde, nämlich zur Zeit der Eintragung der Erhöhung in das Handelsregister (§ 277 Abs. 3 HGB.), schon im inländischen Handelsregister eingetragen (§§ 13, 15, 200, 201 HGB.), waren im Betrieb und hatten ein Anlage- und Betriebskapital, über dessen Höhe freilich die Parteien noch streiten. Der Kapitalerhöhungstempel wird dagegen nicht von diesem Anlage- und Betriebskapital erhoben, sondern von dem Betrage der Erhöhung. Die Erhöhung bestand zu der Zeit, als die Verpflichtung zur Entrichtung des Stempels für die Errichtung der Zweigniederlassungen mit ihrer Eintragung entstanden war (RGZ. Bd. 79 S. 140), noch nicht zu Recht, war vielmehr erst in Aussicht genommen. Die 8 Millionen neuer Aktien, in denen neben weiteren 12 Millionen Aktien die Erhöhung bestand, waren auch nicht einmal dazu bestimmt, unmittelbar selbst als Anlage- und Betriebskapital der neuen Zweigniederlassungen verwendet zu werden; sie sollten vielmehr zur Abfindung der alten Aktionäre der Breslauer W.-Bank dienen, während die Zweigniederlassungen mit dem Vermögen dieser Bank betrieben werden sollten. Zwischen der Errichtung der Zweigniederlassungen und der Kapitalerhöhung bestand hiernach zwar ein gewisser wirtschaftlicher Zusammenhang, beide stellten aber unter sich verschiedene und rechtlich voneinander unabhängige Rechtsgeschäfte dar. Letzteres ergibt sich schon daraus, daß häufig Zweigniederlassungen ohne gleichzeitige Erhöhung des Anlage- und Betriebskapitals der Aktiengesellschaft errichtet und auch Kapitalerhöhungen

ohne Errichtung von Zweigniederlassungen vorgenommen werden. Erfolgt aber die Kapitalerhöhung wie hier zu dem wirtschaftlichen Zwecke, die neuen Aktien als Gegenleistung für den Erwerb von fremden Handelsniederlassungen zu erwerben, die zu eigenen Zweigniederlassungen umgewandelt werden sollen, so entstehen die Verpflichtung zur Besteuerung der Errichtung der Niederlassungen und die Verpflichtung zur Besteuerung der Kapitalerhöhung regelmäßig zu verschiedenen Zeiten, nämlich im Augenblicke der Eintragung jeder einzelnen dieser Rechtshandlungen in das Register.

Dafür, daß in einem solchen Falle der Gesetzgeber die Erhebung beider Stempel nebeneinander nicht gewollt habe, ist weder aus dem Wortlaut und Sinn der „Anmerkung“, noch sonst aus dem Gesetz etwas zu entnehmen. Auch die Entstehungsgeschichte der Anmerkung gibt zu einer solchen Einschränkung keinen Anlaß. Der Zweck der erst durch die Kommission des Abgeordnetenhauses dem Entwurfe der Stempelnovelle von 1909 eingefügten „Anmerkung“ ging dahin, zu verhindern, daß ausländische Gesellschaften sich der inländischen Stempelabgabe entzögen und daß hierdurch die inländischen Gesellschaften zugunsten der ausländischen benachteiligt würden (Berh. des Abgeordnetenhauses 1908/09 Nr. 560 A S. 23, Nr. 560 E S. 3, Berh. des Herrenhauses Nr. 137 S. 16, 17). Eine völlige äußere Gleichstellung beider ließ sich wegen der Verschiedenheit der in Betracht kommenden Verhältnisse nicht erreichen, schon deshalb nicht, weil die im Stempelausland erfolgte Errichtung der ausländischen Gesellschaft von der inländischen Abgabe nicht erfaßt werden konnte. Erst wenn die ausländische Gesellschaft ihren Sitz in das Inland verlegte oder dort Zweigniederlassungen errichtete und dadurch mit ihrem gesamten Kapital oder doch mit einem Teile davon in den Macht- und Schutzbereich des preussischen Staates trat, war die Möglichkeit gegeben, sie als solche zu Abgaben heranzuziehen. Zwar unterliegt die Errichtung inländischer Zweigniederlassungen seitens der ausländischen Gesellschaft, nicht aber eine solche Errichtung seitens der inländischen Gesellschaft dem Stempel der Tariffst. 25 zu a; das erklärt sich aber daraus, daß bei der inländischen Gesellschaft das der neuen Zweigniederlassung dienende Kapital schon zur Zeit der Errichtung der Gesellschaft versteuert werden mußte, während die Errichtung der ausländischen Gesellschaft vom inländischen Stempel frei geblieben war.

Besser gestellt als die inländische Gesellschaft ist aber die ausländische, wenn sie, wie hier, mit einer preussischen Gesellschaft einen Verschmelzungsvertrag (§ 306 HGB.) abschließt und hierzu ihr Grundkapital erhöht, insofern, als nur die inländische aufnehmende Gesellschaft außer der Abgabe für die Kapitalerhöhung (Tariffst. 25 zu a) noch für den Verschmelzungsvertrag, der einen Gesellschaftsvertrag betr. das Einbringen von nicht in Geld bestehendem Vermögen in die Gesellschaft darstellt, den Stempel aus Tariffst. 25 zu c zu entrichten hat. Die früher nach Abs. 2 der letzteren Vorschrift gebotene Anrechnung des Kapitalerhöhungsstempels auf den Einbringungsstempel ist durch die Stempelnovelle beseitigt. Ist bei der Verschmelzung die aufnehmende Gesellschaft eine ausländische, so fällt der preussische Einbringungsstempel fort, an seine Stelle tritt aber, soweit die aufnehmende Gesellschaft das übernommene Vermögen zur Errichtung von Zweigniederlassungen in Preußen verwendet, der Errichtungsstempel aus der „Anmerkung“ in Abs. 5 der Tariffst. 25 zu a. Auch er ist neben dem Stempel für die Kapitalerhöhung zu entrichten. Zwar wird wegen der Verschiedenheit der Steuersätze bei a und bei c der Tariffst. 25 dieser Errichtungsstempel regelmäßig höher sein als der Einbringungsstempel; daraus folgt aber nicht, daß er nicht neben dem Erhöhungsstempel zu erheben wäre. Denn eine völlige steuerliche Gleichstellung der preussischen Gesellschaften mit den ausländischen läßt sich praktisch nicht durchführen. Auch ist daraus, daß der Gesetzgeber durch die „Anmerkung“ die bis dahin bestehende steuerliche Bevorzugung der ausländischen Gesellschaften vor den inländischen hat beseitigen wollen, nicht der Schluß zu ziehen, daß man die ausländischen in keinem Punkte habe schlechter stellen wollen, als die inländischen.

Der Stempel für die Errichtung der neuen Zweigniederlassungen berechnet sich hier gemäß der „Anmerkung“ nach dem Werte ihres Anlage- und Betriebskapitals. Daß unter dem letzteren nicht das den Zweigniederlassungen von der Gesellschaft etwa besonders zugewiesene Kapital zu verstehen ist, sondern derjenige Bruchteil des Gesamtkapitals der Gesellschaft, der besonders den Zwecken der Zweigniederlassungen dient und dessen Betrag sich nach dem Verhältnis der wirtschaftlichen Bedeutung der Zweigniederlassungen für die Gesellschaft, also regelmäßig nach dem Umfang ihres Geschäfts-

betriebes bestimmt, ist in dem kürzlich erlassenen Urteile des erkennenden Senats vom 1. Dezember 1914¹ eingehend dargelegt. Dort ist ausgeführt, daß dieses Verhältnis im Einzelfalle durch Vergleichung der Roheinnahmen der Zweigniederlassungen mit den gesamten Roheinnahmen der Gesellschaft gefunden werden kann, daß dies aber nicht der einzige zulässige Weg ist. Wenn im Streitfalle der Berufungsrichter einen anderen Weg eingeschlagen und den Wert des Anlage- und Betriebskapitals nach dem Werte der Gegenleistung bestimmt hat, die von der Klägerin für den Erwerb dieser Niederlassungen hat aufgewendet werden müssen, so kann ein Rechtsverstoß hierin in keiner Weise gefunden werden. Daß nach der Erfahrung beim Geschäftsverkehr von Banken untereinander die Leistung und die Gegenleistung, soweit nicht besondere Umstände entgegenstehen, als gleichwertig angesehen werden können, hat der erkennende Senat schon öfter, insbesondere für die Berechnung des Aktienstempels nach dem Ausgabewerte der Aktien, anerkannt. Als Wert des von der Klägerin übernommenen Vermögens der W.-Bank kann hiernach der Betrag von 12712000 M angesehen werden. Dieser ganze Vermögenswert ist ausschließlich zur Fortsetzung des Betriebes der Handelsniederlassungen der W.-Bank in der neuen Gestalt von Zweigniederlassungen der Klägerin verwendet worden, diente ihnen also in erster Reihe als Anlage- und Betriebskapital. Daß — entgegen dem gewöhnlichen Verlaufe der Dinge bei der Auffangung kleinerer Banken durch Großbanken — die schon bestehenden Niederlassungen durch die Umwandlung in Niederlassungen der Klägerin an wirtschaftlicher Bedeutung und Ertragsfähigkeit etwas eingebüßt hätten und Träger geringerer Vermögenswerte geworden wären, als sie es vorher waren, ist weder behauptet worden noch sonst ersichtlich.

War hiernach neben dem Stempel für die Errichtung der neuen Zweigniederlassungen der Klägerin auch noch der Stempel für die Kapitalerhöhung zu entrichten, so kommt für die Berechnung des letzteren folgendes in Betracht. Den Gegenstand der Erhöhung bildeten 20 Millionen Mark neue Aktien. Die Erhöhung fand die bereits vorher mit voller Rechtswirksamkeit neu errichteten, im Betriebe befindlichen und mit einem Anlage- und Betriebskapital ausgestatteten

¹ Abgedruckt unter Nr. 42.

vier Zweigniederlassungen der Klägerin schon vor. Die Erhöhung vollendete sich durch die Eintragung des Erhöhungsbeschlusses in das Handelsregister (§§ 306, 304 HGB.). Ihrer Wirksamkeit stand es nicht entgegen, daß ein Teil der neu zu schaffenden Aktien später zur Abfindung der Aktionäre der W.-Bank zu verwenden war. Die W.-Bank war mit dieser Eintragung erloschen. Dem steht auch nicht entgegen, daß nach § 306 aus praktischen Rücksichten die W.-Bank zugunsten ihrer Gläubiger noch als fortbestehend zu denken, ihr Vermögen zunächst getrennt zu verwalten und das Sperrjahr zu beobachten war. Die volle Kapitalerhöhung von 20 Millionen Mark kam dem gesamten gewerblichen Unternehmen der Klägerin, also nach Verhältnis ihres Anteils am gesamten Anlage- und Betriebskapital der Klägerin auch den neuen Zweigniederlassungen zugute; sie verstärkte ihre Erwerbskraft und ihren Kredit, ebenso wie dies bei den alten preussischen Zweigniederlassungen der Klägerin zutraf. Es lag deshalb auch kein Anlaß vor, hinsichtlich der Besteuerung der Erhöhung die neuen Zweigniederlassungen anders zu behandeln als die alten und das Anlage- und Betriebskapital der neuen bei der Stempelberechnung außer Betracht zu lassen. Die hiergegen von der Revision erhobenen Angriffe gehen fehl. Sie bekämpft die Annahme des Berufungsrichters, daß die Erhöhung des Grundkapitals bei den neuen Zweigniederlassungen erst dann in das Handelsregister eingetragen worden sei, als diese Zweigniederlassungen schon bestanden hätten. Unstreitig ist aber die Eintragung der neuen Zweigniederlassungen in das inländische Handelsregister vor der Eintragung der Kapitalerhöhung erfolgt und deshalb, wie schon oben dargelegt ist, die Pflicht zur Besteuerung dieser Errichtung schon vor dem rechtswirksamen Eintritt der Kapitalerhöhung entstanden. Die weitere Annahme der Revision, daß die Erhöhung des Grundkapitals schon mit der Eintragung der Erhöhung in das Handelsregister der — hier ausländischen — Hauptniederlassung wirksam geworden sei, steht im Widerspruche mit den Darlegungen des schon angeführten Urteils vom 22. März 1912 (RGZ. Bd. 79 S. 137, 140), nach denen jene Wirkung erst mit der Eintragung in das inländische Handelsregister eintritt. Es bedarf daher nicht einer Erörterung, in welcher Höhe die Stempelabgabe zu entrichten wäre, wenn die Kapitalerhöhung der Errichtung der Zweigniederlassungen vorausgegangen wäre.“ . . .