

46. 1. Wird durch die urkundliche Errichtung einer inländischen Zweigniederlassung seitens einer ausländischen Aktiengesellschaft die Stempelpflichtigkeit aus Tarifnummer 1 A Num. zu a, b unter Nr. 3 des RStempG. vom 3. Juli 1913 begründet?
2. Auf welcher Urkunde ruht die Abgabepflicht?
3. Findet § 8 Abs. 1 RStempG. auf den Fall der Errichtung einer Zweigniederlassung Anwendung?

VII. Zivilsenat. Ur. v. 17. September 1915 i. S. Fidelity usw.,
Akt.-Ges. (Kl.) w. preuß. Fiskus (Bekl.). Rep. VII. 192/15.

- I. Landgericht I Berlin.
II. Kammergericht daselbst.

Die Klägerin ist eine durch Gründungsvertrag vom 15. Februar 1890 im Staate M. der Vereinigten Staaten von Nordamerika errichtete Aktiengesellschaft nach amerikanischem Recht. Nachdem ihr durch Erlaß des Reichskanzlers vom 2. Mai 1913 die Genehmigung erteilt war, im Deutschen Reiche mit Ausnahme von Elsaß-Lothringen die Kautions- und Veruntreuungsversicherung zu betreiben, errichtete sie in Berlin eine Zweigniederlassung. Am 12. Februar 1914 meldete sie diese Niederlassung zur Eintragung in das Handelsregister des Amtsgerichts B. an. Die Eintragung erfolgte am 14. Februar 1914. Der Beklagte erforderte von der Klägerin aus Tarifnummer 1A Anmerkung 3 zu a, b des Reichsstempelgesetzes vom 3. Juli 1913 unter Zugrundelegung eines vorläufig auf 11000 *M* angenommenen Anlage- und Betriebskapitals einen Stempel von 4 $\frac{1}{2}$ v. *S.* mit 495 *M.* Diesen von der Klägerin am 14. März 1914 gezahlten Betrag nebst Zinsen fordert die Klägerin mit der Klage zurück. Die Vorinstanzen wiesen die Klage ab. Die Revision wurde zurückgewiesen aus folgenden

Gründen:

„Zur Entscheidung steht zunächst die Frage, ob und inwieweit durch die Errichtung einer inländischen Zweigniederlassung seitens einer ausländischen Aktiengesellschaft eine Stempelpflichtigkeit aus Tarifnummer 1A RStempGes. vom 3. Juli 1913 begründet wird. Die Meinung der Revision, eine solche Errichtung stelle einen stempelpflichtigen Vorgang überhaupt nicht dar, von der Steuer werde vielmehr nur der Gesellschaftsvertrag getroffen, durch den die ursprüngliche Errichtung der Aktiengesellschaft erfolgt sei, ist nicht zu billigen. Dabei kann es dahingestellt bleiben, ob dieselbe Auffassung auch gegenüber den entsprechenden Vorschriften eines anderen Gesetzes, nämlich des preussischen StempStG. vom 30. Juni 1909 (Tarifstelle 25 das.), Platz zu greifen hat.

Es ist nicht zu verkennen, daß die Meinung der Revision eine gewisse Stütze in der Fassung der Tarifnummer 1A a des neuen

Stempelgesetzes findet. Nach dem Eingange dieser Vorschrift bilden den Gegenstand der Besteuerung „Beurkundungen von Gesellschaftsverträgen, wenn sie betreffen die Errichtung von Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaften auf Aktien sowie die Erhöhung des Grundkapitals solcher Gesellschaften in der Form von Verträgen oder Beschlüssen“. Hiernach kann es nicht zweifelhaft sein, daß bei inländischen Gesellschaften solcher Art der Vertrag oder Beschluß, der die ursprüngliche Errichtung der Gesellschaft oder die spätere Kapitalerhöhung beurkundet, den Gegenstand der Besteuerung bildet. Wenn nun in den „Anmerkungen zu a, b“ unter Nr. 3 bestimmt ist, daß die Vorschrift zu a auch Anwendung findet auf im Auslande geschlossene Gesellschaftsverträge, welche die Errichtung gleicher oder ähnlicher Gesellschaften zum Gegenstande haben, sofern die Gesellschaften ihren Sitz im Inlande nehmen oder im Inland eine Zweigniederlassung errichten, so erscheint nach dem bloßen Wortlaute der Vorschrift die Annahme nicht ausgeschlossen, daß auch in diesen Fällen den Gegenstand der Besteuerung lediglich der im Auslande geschlossene ursprüngliche Errichtungsvertrag bildet, und daß nur nebenher die Erhebung der Steuer davon abhängig gemacht ist, daß die damals errichtete Gesellschaft ihren Sitz im Inlande nimmt oder im Inland eine Zweigniederlassung errichtet. Es ist auch zuzugeben, daß die Errichtung der Zweigniederlassung einer Aktiengesellschaft die ordnungsmäßige Entstehung der Aktiengesellschaft voraussetzt, und daß diese Entstehung auch nach ausländischem Recht ohne die Errichtung einer Urkunde über die Gründung der Gesellschaft nicht denkbar ist. Setzt hiernach die „Anmerkung“ zu Nr. 3 auch das Bestehen einer solchen Urkunde voraus, so bildet doch hier den rechtlichen Vorgang, den die angeordnete Steuer treffen soll, derjenige beurkundete Gesellschaftsvertrag oder -beschluß, der die Errichtung der Zweigniederlassung mit Wirkung nach außen hin anordnet. Die Anmerkung zu 3 enthält daher eine gegenüber den Eingangsworten der Tarifnummer 1A selbständige Steuervorschrift, die neben der in diesen Eingangsworten als Gegenstand der Abgabe bezeichneten Urkunde über die Errichtung der inländischen Gesellschaft oder über der Kapitalerhöhung noch die Errichtung der Zweigniederlassung einer bereits bestehenden ausländischen Aktiengesellschaft und die Verlegung ihres Sitzes in das Inland zur Abgabe heranzieht. Dieser

Weg entsprach dem Zwecke des Gesetzes, die ausländischen Gesellschaften, sobald sie in den Schutzbereich des inländischen Staatswesens eintreten, steuerlich den inländischen Gesellschaften gleichzustellen. Denn der Errichtung der inländischen Gesellschaft entspricht hinsichtlich der wirtschaftlichen und steuerpolitischen Bedeutung für das Inland nicht schon die Errichtung der ausländischen Gesellschaft, die an sich das Inland unberührt läßt, sondern erst die Verlegung ihres Sitzes in den Machtbereich des inländischen Staates oder die Errichtung einer Zweigniederlassung darin. Nur an die letzteren Vorgänge konnte daher bei ausländischen Gesellschaften zweckmäßig die Stempelspflicht geknüpft werden. Ist die ohne Kapitalerhöhung vorgenommene Errichtung einer Zweigniederlassung seitens einer inländischen Aktiengesellschaft stempelfrei, weil die Verwendung der als Anlage- und Betriebskapital der Zweigniederlassung dienenden Vermögenswerte zu Gesellschaftszwecken bereits bei der Errichtung der Gesellschaft oder der späteren Kapitalerhöhung von der Steuer erfaßt worden ist, so fällt dieser Grund bei der ausländischen Gesellschaft fort, da bei ihr weder die Errichtung der Gesellschaft noch die Kapitalerhöhung der inländischen Steuer unterlag. Deshalb unterwirft die Anmerkung die Errichtung einer solchen Zweigniederlassung einer nach ihrem Anlage- und Betriebskapitale zu bemessenden Abgabe. Diese Vorschrift hat nicht, wie die Revision meint, lediglich die Natur einer Anordnung über die „Berechnung der Abgabe“, sondern darüber hinaus die Natur einer einen neuen und selbständigen Gegenstand erfassenden Steuervorschrift. Das ergibt sich auch daraus, daß sie vom Gesetzgeber nicht in die Spalte 4 der Tarifnummer („Berechnung der Stempelabgabe“) gestellt ist, sondern in die Spalte 2 („Gegenstand der Besteuerung“), daß auch die Steuer nicht in einem Bruchteile des aus dem ursprünglichen Errichtungsvertrag ersichtlichen Grundkapitals besteht, sondern in einem Bruchteile des auf die Zweigniederlassung entfallenden besonderen Anlage- und Betriebskapitals.

Erschöpft sich hiernach der stempelrechtliche Tatbestand der Anmerkung zu 3 in dem Gesellschaftsvertrag oder Beschlusse, betreffend die Verlegung des Sitzes der ausländischen Gesellschaft in das Inland oder betreffend die Errichtung einer Zweigniederlassung im Inlande, so fragt es sich weiter, ob die Stempelpflichtigkeit auch eine

Beurkundung dieser Rechtshandlungen zur Voraussetzung hat. Die Frage ist zu bejahen. Daß der Stempel für die Errichtung einer Aktiengesellschaft und für die Kapitalerhöhung die Natur eines Urkundenstempels hat, ergibt schon der klare Wortlaut des Einganges der Tarifnummer 1 A („Beurkundungen von Gesellschaftsverträgen“) und auch der Inhalt der §§ 1 bis 4 und 7 des Gesetzes. Aber auch für die durch die Anmerkung zu Nr. 3 getroffenen Fälle muß das gleiche gelten. Die Entstehungsgeschichte des Reichsstempelgesetzes steht dem nicht entgegen. Die Tarifnummer 1 A lehnt sich durchweg an den Inhalt der Tarifstelle 25 des preußischen StempelSt-Gesetzes vom 30. Juni 1909 an, und daß dieser Tarifstelle der Grundsatz der Urkundenbesteuerung zugrunde lag, ist anerkanntes Rechtens. Wenn nach der Begründung des Entwurfs des neuen RStempelgesetzes. (S. 23) „der Reichsstempel wie die Landesstempelabgaben“ wirtschaftlich die Bildung des Gesellschaftskapitals und seine Erhöhung zum Gegenstande haben sollen, so folgt daraus nicht, daß das Gesetz die Beurkundung dieser Vorgänge nicht erfordere; denn regelmäßig will der Gesetzgeber auch durch den auf die Urkunde gelegten Stempel den durch sie beurkundeten rechtlichen oder wirtschaftlichen Vorgang treffen. Ein solcher Schluß ist auch nicht aus der Bemerkung der Begründung (S. 27) zu ziehen, daß nach dem Entwurfe die Form der Stempelabgabe „als eines Urkundenstempels von den einzelnen Wertpapieren“ in der Tarifnummer 1 nur noch für die Anteilscheine gewerkschaftlich betriebener Bergwerke und für die ausländischen Aktien beibehalten werde. Wenn endlich inhalts des Kommissionsberichts (Nr. 1100 S. 5) der Berichterstatter der Reichstagskommission der Ansicht Ausdruck gegeben hat, nach dem Entwurfe sei der Gesellschaftsstempel als reiner Geschäftsstempel zu betrachten, so ist auf diese vereinzelte Meinung um so weniger Gewicht zu legen, als diese Äußerung anscheinend nur den Sinn haben sollte, daß nicht mehr die Wertpapiere (Aktien), sondern die beurkundete Errichtung der ausgebenden Gesellschaft von der Abgabe erfaßt werden sollte.

Daß im Streitfall eine Beurkundung des Beschlusses der klagenden Gesellschaft, in Berlin eine Zweigniederlassung zu errichten, erfolgt ist, kann kaum bezweifelt werden. Sollte aber selbst ein unmittelbar auf Beurkundung dieses Beschlusses gerichtetes Schrift-

stück nicht abgefaßt worden sein, so ist doch eine solche Beurkundung in der schriftlichen Anmeldung der Niederlassung zur Eintragung in das Handelsregister zu finden, die am 12. Februar 1914 durch die gesetzlichen Vertreter der Klägerin der Behörde eingereicht wurde; denn sie enthält mittelbar ein schriftliches Anerkenntnis, daß der Beschluß auf Errichtung der Niederlassung von der klagenden Gesellschaft gefaßt worden ist. Auch in der Anmerkung 2 zu c der Tarifnummer 1 A ist der Urkunde über die Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft der schriftliche Antrag auf Verlautbarung der Firma im Handelsregister steuerlich gleichgestellt. Da die am Schlusse der Anmerkung 3 zu a, b erforderliche Eintragung in das Register gleichfalls erfolgt ist, liegen alle Voraussetzungen für die Erhebung des nach dem Anlage- und Betriebskapitale der Niederlassung zu berechnenden Reichsstempels vor. Es bleibt aber zu erörtern, ob der Meinung der Klägerin beizutreten ist, daß im Streitfalle die Besteuerung durch die Vorschrift des § 8 Abs. 1 des Gesetzes ausgeschlossen ist. Diese Meinung ist nicht zu billigen.

Der § 8 Abs. 1 bestimmt, daß hinsichtlich der vor dem 1. Oktober 1913 vorgenommenen Beurkundung der Errichtung von Gesellschaften usw. der in Tarifnummer 1 unter A bezeichneten Art und der vor diesem Zeitpunkt eingetretenen, daselbst bezeichneten Kapitalerhöhungen sowie hinsichtlich der aus Anlaß der beurkundeten Errichtung oder Kapitalerhöhung ausgegebenen Wertpapiere es bei den bisherigen Gesetzen verbleibe. Diese Übergangsvorschrift trifft den vorliegenden Fall nicht. Es handelt sich hier nicht um die Errichtung einer Gesellschaft oder um eine Kapitalerhöhung und ebenso wenig um die Ausgabe von Wertpapieren, sondern um den in der Anmerkung Nr. 3 selbständig geordneten Fall der Errichtung einer Zweigniederlassung durch eine ausländische Gesellschaft. Da es für den letzteren Fall an einer besonderen Übergangsvorschrift fehlt, verbleibt es hier bei dem allgemeinen Grundsatz, daß das neue Gesetz nur dann anzuwenden ist, wenn der darin bezeichnete Tatbestand sich erst nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vollendet hat. Hier sind die Errichtung der Niederlassung, die Anmeldung zur Eintragung in das Register und die Eintragung selbst nach dem 1. Oktober 1913 erfolgt. Der Beklagte war deshalb zur Erhebung der Abgabe nach dem neuen Reichsstempelgesetze berechtigt. Ob etwa der Be-

schluß der Klägerin auf Errichtung der Niederlassung schon vor dem 1. Oktober 1913 gefaßt worden war, kommt dabei nicht in Betracht; der Beschluß blieb zunächst eine innere und leicht abzuändernde Maßnahme der Gesellschaft, die nach außen hin, der Steuerbehörde gegenüber, erst durch die ordnungsmäßige Anmeldung zur Eintragung zu einer endgültigen wurde. Ebenso kommt es, wie oben dargelegt und auch im Schrifttum anerkannt ist (Bankarchiv Bd. 13 S. 131), für die Anwendung der Anmerkung 3 zu Tarifnummer 1A a und b des neuen Gesetzes darauf nicht an, wann der Vertrag über die Errichtung der ausländischen Gesellschaft schriftlich festgelegt worden ist.

Sollte man selbst annehmen, daß die Vorschrift des § 8 Abs. 1 den Fall der Errichtung einer Zweigniederlassung durch eine ausländische Gesellschaft mitumfaßt, so würde auch dann die Anwendung des neuen Gesetzes nicht ausgeschlossen sein. Wenn der § 8 Abs. 1 die Anwendung des neuen Gesetzes von der Zeit der Beurkundung der Gesellschaftserrichtung und Kapitalerhöhung abhängig macht, so ist damit nur eine Vorschrift für den Regelfall gegeben, nämlich für den Fall, daß gleichzeitig mit der Beurkundung auch die Stempelspflichtigkeit der Urkunde entsteht. Wo jedoch letzteres ausnahmsweise nicht zutrifft, soll ebenfalls nur der Zeitpunkt der Entstehung der Stempelpflicht maßgebend bleiben. Das ergibt sich aus dem allgemeinen Grundsatz, daß regelmäßig eine bereits entstandene Rechtspflicht durch ein neues Gesetz nicht geändert wird, daß aber das letztere Platz greift, wenn die Entstehung der Rechtspflicht unter dem früheren Gesetz noch nicht zur Vollendung gelangt war. Daß dieser Grundsatz auch der Übergangsvorschrift des § 8 Abs. 1 zugrunde liegt, wird durch die Entstehungsgeschichte des neuen Gesetzes nicht widerlegt, sondern bestätigt. Schon oben ist dargelegt worden, daß nach seiner Begründung und auch nach Wortlaut und Fassung des Gesetzes selbst die neuen Vorschriften über die Besteuerung der Gesellschaftsverträge im wesentlichen aus dem preussischen Stempelsteuergesetz vom 30. Juni 1909 übernommen sind. Nach § 34 des letzteren, das am 1. Juli 1909 in Kraft trat, sollten die bisherigen Bestimmungen auf diejenigen Urkunden zur Anwendung kommen, die vor diesem Tage „Stempelpflichtigkeit erlangt haben“. Dieser Vorschrift entspricht im neuen Reichsstempelgesetze der § 8 Abs. 1. Daß durch ihn der in § 34 zum Ausdruck gelangte Grund-

saß habe geändert werden sollen, ist nirgends ersichtlich. Ein Grund für solche Änderung ist nicht erkennbar. Wäre eine Änderung beabsichtigt gewesen, so würde dies, wie anzunehmen ist, in der Begründung irgendwie erklärt worden sein. Die Vorschrift des § 8 Abs. 1 ist aber in der Begründung nicht einmal erwähnt worden. Deshalb ist anzunehmen, daß auch nach § 8 Abs. 1 die Erlangung der Stempelspflichtigkeit und nicht die bloße Beurkundung entscheidend sein soll. Auch im Falle des § 8 Abs. 2 ist übrigens für die Anwendung des neuen Gesetzes das Hauptgewicht auf die Entstehung der Abgabepflicht gelegt. Es würde auch dem Zwecke des neuen Gesetzes wenig entsprechen, wenn ausländische Gesellschaften nach dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes durch die Errichtung von Zweigniederlassungen im Inlande ohne steuerliche Belastung oder doch nur unter Belastung mit dem geringeren Stempel der Tarifstelle 25 a des Landesstempelgesetzes mit inländischen Gesellschaften, die nach diesem Inkrafttreten errichtet werden, unter dem Schutze des Reichs in Wettbewerb treten könnten, während die letzteren den hohen Errichtungsstempel des neuen Gesetzes zu tragen hätten." . . .