

80. Wird durch § 7 Abs. 1 Satz 1 des Reichsstempelgesetzes vom 3. Juli 1913 die Erhebung der Landesstempelabgabe aus Tariffstelle 45 des preußischen Stempelsteuergesetzes vom 30. Juni 1909 zu dem notariellen Vertrag über Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung ausgeschlossen?

VII. Zivilsenat. Urtr. v. 26. November 1915 i. S. R., Ges. m. b. H.
(M.) w. preuß. Fiskus (Bekl). Rep. VII. 188/15.

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

Die klagende Gesellschaft mit beschränkter Haftung wurde durch notariellen Vertrag vom 17. Oktober 1914 mit einem Stammkapitale von 20000 M errichtet. Zu diesem Vertrage wurde, neben einer Reichsstempelabgabe von zusammen 607 M, eine Landesstempelabgabe von 3 M erhoben. Diese wird mit vorliegender Klage zurückgefordert. Gemäß dem Begehren der Klägerin hat das Landgericht den beklagten Fiskus zur Zahlung von 3 M nebst 4% Prozeßzinsen verurteilt. Die Berufung des Beklagten hatte den Erfolg, daß das Kammergericht die Klage abwies. Die Revision der Klägerin ist zurückgewiesen worden.

Gründe:

„Den Gegenstand des Streites bildet die in Tariffstelle 45 des preuß. StempStG. vom 30. Juni 1909 verordnete Landesstempel-

abgabe von „Notariatsurkunden“, die die Klägerin im Betrage von 3 *M* zu dem notariellen Vertrage vom 17. Oktober 1914, neben dem dazu auf Grund der Tarifnummer 1 A b, d des *RStempG.* vom 3. Juli 1913 verwendeten Reichsstempel, auf Erfordern der Steuerbehörde noch hat entrichten müssen.

Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 *RStempG.* unterliegen (mit den in Satz 2, 3 angegebenen, hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen) „die in Tarifnummer 1 unter A bezeichneten Rechtsvorgänge und ihre Beurkundung . . . in den einzelnen Bundesstaaten keiner weiteren Stempelabgabe (Taxe, Spottel usw.).“ Die Klägerin meint, hiernach sei die Landesstempelabgabe mit Unrecht erhoben worden. Daß durch die gegenseitige Annahme des Berufungsgerichts das Gesetz verlegt sei, ist der Revision nicht zuzugeben.

In § 7 Abs. 4 ist bestimmt: „Die Erhebung landesgesetzlicher Gebühren für Amtshandlungen, die die in Tarifnummer 1 unter A bezeichneten Rechtsvorgänge betreffen, wird durch die Vorschriften dieses Gesetzes nicht berührt.“ Der Gedanke liegt nahe, ob nicht diese Bestimmung, obwohl das Berufungsgericht sich nicht darauf gestützt hat, dem angefochtenen Urteile zur Seite stehe. Indes mag es zweifelhaft sein, ob die Stempelabgabe aus Tariffstelle 45 *StempStG.* in den Begriff der in § 7 Abs. 4 *RStempG.* genannten „Gebühren“ einbezogen werden kann, zumal wenn berücksichtigt wird, daß nach der Begründung des *RStempG.* vom 3. Juli 1913 (Reichstagsdruckf. Nr. 873 S. 28) der Abs. 4 nur auf Abgaben bezogen werden soll, die den Charakter „reiner“ Gebühren tragen. Es bedarf aber keines näheren Eingehens hierauf. Auch wenn man von Abs. 4 des § 7 ganz absieht, ist dem Berufungsgericht im Ergebnis beizutreten.

Durch das *RStempG.* vom 3. Juli 1913 wurden die Kapitalvergesellschaftungen in weiterem Umfange, als es schon bis dahin durch den Wertstempel der Tarifnummer 1 des früheren *RStempG.* der Fall gewesen war, in den Bereich der Besteuerung für das Reich hineingezogen. Bei der Aufstellung des Gesetzentwurfs empfand man es als einen Übelstand, daß in verschiedenen Einzelstaaten (vgl. für Preußen Tariffstelle 25 *Stemp.StG.*) auch ein Landesstempel von den Verträgen über die Errichtung der Gesellschaften und über die Erhöhung ihres Kapitalvermögens erhoben wurde. Die Begründung zum Gesetzentwurf (a. a. O. S. 23) äußert sich hierzu in offenbarem

Zusammenhänge mit der vorgeschlagenen und Gesetz gewordenen Bestimmung in § 7 Abs. 1 wie folgt:

Sowohl der Reichsstempel wie die Landesstempelabgaben, soweit sie sich auf die . . . betroffenen Gesellschaften beziehen, haben wirtschaftlich denselben Vorgang zum Gegenstande, die Bildung des Gesellschaftskapitals und seine Erhöhung. Diese Inanspruchnahme derselben wirtschaftlichen Vorgänge durch zwei voneinander unabhängige Steuergesetzgebungen hat manches Mißliche an sich. Sie führt, da die Landessteuersätze erheblich untereinander abweichen, für die betroffenen Gesellschaften trotz der einheitlichen reichsgesetzlichen Besteuerung zu einer ungleichmäßigen Belastung, und sie erschwert es dem Reiche, diese Gesellschaften in einer feinen Bedürfnissen entsprechenden, zugleich aber auch die wirtschaftlichen Verhältnisse berücksichtigenden Weise angemessen heranzuziehen. Es scheint hiernach erwünscht, diesen Gegenstand der Besteuerung künftig unter Ausschluß von Landesstempeln dem Reiche ausschließlich vorzubehalten.

Man wollte hiernach eine durch das Zusammentreffen von Reichs- und Landesstempel eintretende Doppelbesteuerung „derselben wirtschaftlichen Vorgänge“, nämlich der Bildung und Erhöhung von Gesellschaftskapital, ausschließen und „diesen Gegenstand der Besteuerung“ in Zukunft allein dem Reichsstempel zugänglich machen. Neben der Besteuerung von Reichs wegen sollte die Besteuerung von Landes wegen da, aber auch nur da, ausgeschlossen werden, wo es sich um einen und denselben wirtschaftlichen Vorgang als Gegenstand der Besteuerung handeln würde. Daß nicht nur die Absicht des Gesetzentwurfs, sondern auch die des Gesetzes selbst, so aufzufassen ist, darf daraus entnommen werden, daß in keinem Abschnitte der Gesetzesberatung eine abweichende und insbesondere eine die bundesstaatliche Besteuerung in weiteren Umfang ausschließende Auffassung der Vorschrift (§ 7 Abs. 1) hervorgetreten ist.

Zu fragen ist demnach, ob mit der Erhebung der Abgabe aus Tarifnummer 45 StempStG. derselbe wirtschaftliche Vorgang besteuert wird, wie durch die Reichsabgabe aus Tarifnummer 1 A RStempG. Diese Frage muß verneint werden.

Zwar knüpft sich auch der preussische Landesstempel der Regel nach an einen bestimmten wirtschaftlichen Vorgang an. Dabei handelt

es sich allerdings in den meisten Fällen (keineswegs, wie die Revision meint, „überhaupt nur“) um einen Urkundenstempel. Das bedeutet aber nur, daß gewöhnlich die Beurkundung eine Voraussetzung der Besteuerung bildet. Den eigentlichen Gegenstand der Besteuerung bildet aber auch in diesen Fällen nicht die Urkunde als solche, sondern der beurkundete Vorgang, wie sich klar aus der je nach dem Urkundeninhalte verschieden bestimmten Abgabe in den einzelnen Tarifstellen ergibt. Die Tarifstelle 45 enthält aber eine Ausnahme von der genannten Regel. Bei dieser Tarifstelle handelt es sich nicht um die Besteuerung eines bestimmten wirtschaftlichen Vorganges und auch nicht einmal um die allgemein vorgeschriebene Besteuerung der Beurkundung irgendeines, gleichviel welchen Vorganges, sondern wie das Berufungsgericht zutreffend hervorhebt, um die Besteuerung einer bestimmten Urkundenform als solcher, nämlich eben der notariellen Beurkundung. Das gilt allerdings, wie einschränkend hinzugefügt werden muß, nur von der besonderen in Tarifstelle 45 verordneten Abgabe. Diese Tarifstelle enthält nämlich zweierlei. In erster Reihe bestimmt sie, daß Notariatsurkunden, die die Stelle einer in dem Tarif versteuerten Verhandlung vertreten, dem für diese vorgeschriebenen Stempel unterliegen, und zwar mindestens im Betrage von 3 M. In zweiter Reihe aber („sonst“), also auf Notariatsurkunden, auf die nach dem Urkundeninhalte keine Tarifstelle zutreffen würde, ist ein besonderer Stempel von ebenfalls 3 M. gelegt. Nur von dieser zweiten Vorschrift gilt mithin, was vorhin gesagt ist, daß die notarielle Urkundenform als solche dem Stempel unterworfen ist. Nun würde, nur auf dem Boden des Landesstempelgesetzes betrachtet, die zweite Vorschrift hier nicht anwendbar sein, der notarielle Vertrag vom 17. Oktober 1914 vielmehr der Tarifstelle 25a Nr. 2 und c unterliegen, der Stempel von der notariellen Urkundenform als solcher also nicht in Betracht kommen könnte. Aber gerade weil durch das Reichsstempelgesetz die Anwendung der Tarifstelle 25 auf den Vertrag ausgeschlossen wird, dehnt sich nunmehr jene zweite Vorschrift von selbst auf einen ihr ursprünglich nicht unterliegenden Tatbestand aus: es ist nunmehr die durch das Wort „sonst“ in Tarifstelle 45 bezeichnete Voraussetzung, daß nämlich die Urkunde nach ihrem Inhalt einer Besteuerung nach „diesem“ Tarife nicht unterworfen werden kann, erfüllt, und es tritt darum die nach der zweiten Vor-

schrift auf die notarielle Urkundenform als solche fallende Abgabe in Anwendung, die nach dem vorhin dargelegten Sinne des § 7 Abs. 1 Satz 1 RStempG. durch diese Bestimmung nicht ausgeschlossen wird.

In der angegebenen Auffassung dieser Bestimmung darf man sich auch nicht dadurch irre machen lassen, daß nach dem Wortlaute des Gesetzes die in Tarifnummer 1 unter A bezeichneten Rechtsvorgänge „und ihre Beurkundung“ der landesgesetzlichen Besteuerung entzogen sein sollen. Der Ausdruck „ihre“ Beurkundung läßt erkennen, daß auch dabei an eine Besteuerung des beurkundeten Vorganges, also an eine Besteuerung wegen des Urkundeninhalts, nicht aber an einen auf die notarielle Urkundenform als solche, gleichviel was Urkundeninhalt ist, gelegten Stempel gedacht ist. Jene Fassung der reichsgesetzlichen Vorschrift erklärt sich vielleicht auch aus der Erwägung, daß man die betreffenden Vorgänge der landesgesetzlichen Abgabe entziehen wollte, gleichviel ob diese in der Gestalt eines reinen Geschäftsstempels, also, was in Fällen der Tarifnummer 1 A c, d immerhin denkbar erscheint, ohne die Voraussetzung einer Urkunde, oder ob sie in der Gestalt eines Urkundenstempels geregelt ist. Keinesfalls steht der Wortlaut des § 7 Abs. 1 Satz 1 RStempG. der hier dargelegten Auffassung seines Sinnes entgegen. Diese wird übrigens auch unterstützt durch die Bemerkung in der Gesetzesbegründung (a. a. D. S. 28): „Durch § 7 werden die Landesstempelgesetze im Umfange des sachlichen Geltungsbereichs der Tarifnummer 1 unter A in dem in Abs. 1-bezeichneten Umfang außer Wirksamkeit gesetzt.“ Mit dem „sachlichen“ Geltungsbereiche des neuen Reichsstempels hat eben die auf die notarielle Urkundenform als solche landesgesetzlich gelegte Angabe keine Berührung.

In § 30 Satz 2 und § 51 Abs. 1 RStempG. sind ausdrücklich Vorbehalte zugunsten der landesgesetzlichen Besteuerung gemacht. Es liegt vielleicht nicht fern, zu sagen: wenn dort solche besonderen Vorbehalte für notwendig erachtet worden sind, so würde auch in § 7 ein Vorbehalt zugunsten der Tarifstelle 45 (und ähnlicher Bestimmungen in anderen Bundesstaaten) gemacht worden sein, wenn man deren Fortgeltung gewollt hätte. Allein solchen Vorbehalts bedurfte es nicht, wenn, wie dargelegt, der § 7 Abs. 1 Satz 1 die besondere Abgabe aus Tarifstelle 45 schon an sich unberührt ließ. Uebrigens aber würde auch einer äußeren Ungleichmäßigkeit zwischen

§ 7 einerseits und §§ 30, 51 andererseits keine Bedeutung für die Gesetzesauslegung beizumessen sein, weil, wie das Berufungsgericht mit Recht betont, jene Bestimmungen zu verschiedenen Zeiten, im Fortschreiten der Ausgestaltung der Reichsstempelgesetzgebung, entstanden sind. Den Vorbehalt in den §§ 30, 51 ist demnach ein Grund gegen die hier vertretene Auffassung des § 7 keinesfalls zu entnehmen, und es bedarf darum nicht der Erörterung, ob ihnen nicht sogar eine allgemeine Bedeutung und die entsprechende Anwendbarkeit auch für den Fall des § 7 beizumessen ist.

Nach alledem mußte der Revision der Erfolg verjagt werden.“