

100. Unter welchen Voraussetzungen findet die Befreiungsvorschrift Nr. 3 der Tarifnr. 3 A zu a RStempG. vom 3. Juli 1913 auf Gewinnanteilscheinbogen Anwendung?

VII. Zivilsenat. Urt. v. 10. Dezember 1915 i. S. D.-P.-Aktienges. (Rl.) m. preuß. Fiskus (Bekl). Rep. VII 323/15.

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

Die schon seit 1904 bestehende klagende Aktiengesellschaft gab erstmalig im Jahre 1908 für sechs Jahre, also für die Zeit von 1908 bis 1913, Gewinnanteilscheinbogen aus. Im Jahre 1914 gab sie dann neue Bogen für zehn Jahre, von 1914 bis 1923, aus. Für diese Bogen zog der Beklagte eine Stempelabgabe im Betrage von

200 000 *M* von der Klägerin ein. Diese fordert mit der Klage die Rückzahlung. In der Berufungsinstanz wurde die Klage abgewiesen. Die Revision der Klägerin wurde zurückgewiesen aus folgenden Gründen:

„Die Parteien streiten darüber, ob die von der Klägerin im Jahre 1914 für die zehn Jahre von 1914 bis 1923 ausgegebenen Gewinnanteilscheinbogen dem Stempel der Tarifnr. 3 A a *M*StempG. vom 3. Juli 1913 unterliegen. Da die Ausgabe der Bogen nach dem am 1. Oktober 1913 erfolgten Inkrafttreten des Gesetzes geschehen ist, auch der Zeitraum, für den sie Gewinnanteile in Aussicht stellen, gänzlich in die Geltungszeit des Gesetzes fällt, ist der Stempelanspruch des Beklagten, über dessen Höhe kein Streit herrscht, begründet, es sei denn, daß aus dem Gesetze selbst eine Befreiung zu entnehmen wäre. Die Befreiungsvorschrift Nr. 1 der Tarifnummer befreit nur „Zinsbogen“ gewisser Wertpapiere und die Vorschrift Nr. 2 nur Gewinnanteilscheinbogen von Aktien der in der Befreiungsvorschrift der Tarifnr. 1 bezeichneten Aktiengesellschaften, zu denen die Klägerin nicht gehört. Die Vorschrift Nr. 4 befreit nur die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes ausgegebenen Bogen. Auch die Vorschrift Nr. 3 greift hier nicht Platz. Nach ihr sind abgabefrei Gewinnanteilscheinbogen, „die bei der ersten Ausgabe der Wertpapiere mit diesen in Verkehr gesetzt werden“, soweit die Bogen nicht für einen längeren als zehnjährigen Zeitraum ausgegeben werden. Im Streitfalle sind aber die Aktien, zu denen die Bogen ausgegeben wurden, schon bei der Errichtung der klagenden Aktiengesellschaft im Jahre 1904 ausgegeben und in Verkehr gesetzt worden, während beides hinsichtlich der jetzt zur Steuer herangezogenen Bogen erst im Jahre 1914 stattfand. Auch Abschnitt II des Gesetzes, der die Gewinnanteilscheinbogen der Tarifnr. 3 A behandelt, enthält keine Vorschriften, die den Anspruch der Klägerin auf Befreiung rechtfertigen könnten. Der § 16 Abs. 2 das. ordnet zwar eine „entsprechende Kürzung“ der Abgabe unter Umständen für den Fall an, daß bei der Ausgabe neuer Bogen der Nachweis geführt wird, daß in dem vorhergehenden zehnjährigen Zeitraume für ein oder mehrere Jahre ein Gewinnanteil nicht gezahlt ist. Es ist hier aber nicht einmal behauptet, daß diese Voraussetzung einer Kürzung gegeben sei. Der Stempel der Tarifnr. 3 A a ist deshalb und da das Reichsstempelgesetz hinsichtlich

der Tarifnr. 3 A besondere Übergangsvorschriften nicht enthält, vom Beklagten mit Recht und zwar im vollen Betrage von 1 vom Hundert des Nennwerts der Wertpapiere, für welche die Bogen ausgegeben sind, erhoben worden.

Ohne Grund nimmt die Klägerin an, es sei mit diesem Ergebnis der Umstand unvereinbar, daß sie erstmalig nicht schon bei ihrer Errichtung, sondern erst im Jahre 1908 Bogen ausgegeben habe und zwar nicht für einen zehnjährigen, sondern nur für einen sechsjährigen Zeitraum, nämlich für die Jahre 1908 bis einschließlich 1913. Der Stempel ist nicht für die in der Zeit bis 1913, sondern im voraus für die in der Zeit von 1914 bis 1923 ausgegebenen Bogen erfordert worden. Zwar ergibt sich aus der Befreiungsvorschrift 3 und der Spalte 4 der Tarifnummer, sowie aus den §§ 16 Abs. 2 und 17 klar die Absicht des Gesetzes, daß die Steuer eine nur in zehnjährigen Zeiträumen wiederkehrende Abgabe sein soll (RGZ. Bd. 85 S. 384). Dem scheint, wenn auch die Entstehungsgeschichte des Gesetzes hierüber nichts ergibt, die Auffassung zugrunde zu liegen, daß die Steuer nichts anderes sei als eine beim Ablauf der ersten zehn Jahre beginnende, geringer bemessene Wiederholung der früher in der Form des Aktienstempels, seit dem 1. Oktober 1913 in der Form des Gesellschaftsvertragsstempels zu erhebenden Steuer von dem in Aktien angelegten Kapitale, die freilich nicht vom Werte der für den Erwerb der Aktien gewährten Gegenleistung, sondern vom Nennwerte der Aktien zu berechnen ist. Man wird dieser bei der Finanzverwaltung herrschenden Auffassung beitreten und es deshalb auch billigen können, daß jedenfalls für die auf die gesetzmäßige Entrichtung des Stempels der Tarifnr. 1 folgenden zehn Jahre eine Abgabe hinsichtlich auszugebender Gewinnanteilscheinbogen ausgeschlossen ist. Nimmt man nun auch an, daß die Befreiung Nr. 3 der Tarifnr. 3 A, entgegen ihrem Wortlaute, zugunsten der Steuerpflichtigen auch dann Platz greift, wenn die Bogen nicht bei der ersten Ausgabe der Wertpapiere mit diesen, sondern — wie im Streitfalle — erst vier Jahre später in Verkehr gesetzt sind, so muß doch jedenfalls daran festgehalten werden, daß die Befreiung Nr. 3 nicht anwendbar ist, wenn seit dem Zeitpunkte der erstmaligen Ausgabe der Wertpapiere, der regelmäßig mit dem in § 17 bezeichneten Zeitpunkte der Eintragung der Gesellschaft zusammenfallen wird, ein zehnjähriger oder längerer Zeitraum

vergangen ist. Wollte man die zehnjährige Steuerfreistfrist stets erst mit der — wenn auch erst lange nach der Eintragung der Gesellschaft erfolgten — letzten Ausgabe der Bogen beginnen lassen, so würde das mit dem leitenden Gedanken des § 17 in Widerspruch stehen und zur Folge haben, daß der zufällige Umstand, ob diese letzte Ausgabe der Bogen ein Jahr oder z. B. neun Jahre vor dem Inkrafttreten der Tarifnr. 3 A geschehen ist, darüber entscheidet, ob die Steuer schon vom ersten Jahre oder erst vom neunten Jahre nach dem Inkrafttreten der Tarifnummer ab zu entrichten ist. Hätte die im Jahre 1904 errichtete Klägerin zehn Jahre lang, also bis zum Inkrafttreten der Tarifnr. 3 A des RStempG. vom 3. Juli 1913, überhaupt keine Bogen ausgegeben, auch nicht im Jahre 1908 für sechs Jahre, so würde sie nach dem Grundsätze des § 17 im Jahre 1914 für die zehn Jahre 1914 bis 1923 zur Steuer heranzuziehen gewesen sein. Es würde an jedem inneren Grunde fehlen, sie steuerlich nur deshalb besser zu stellen, weil sie 1908 Bogen ausgegeben hat, für die eine Steuer nicht zu entrichten war. Hieran kann der Umstand nichts ändern, daß nach dieser Ausgabe die gleichlautende Tarifnr. 3 A des RStempG. vom 15. Juli 1909 in Kraft getreten war, während dessen Geltungszeit eine Ausgabe von Bogen durch die Klägerin überhaupt nicht stattgefunden hat. Auf eine längere als eine zehnjährige Steuerfreiheit hat die Klägerin jedenfalls keinen Anspruch, und diese ist ihr in der Zeit von 1904 bis 1913 voll zugute gekommen.

Die Klägerin hat sich auch darüber beschwert, daß der Berufungsrichter die §§ 42, 52 und 53 der Ausführungsbestimmungen des Bundesrats zum Reichsstempelgesetze, vom 15. September 1913, verletzt habe. Auf eine solche Verletzung kann aber, sollte sie selbst dargetan werden, die Revision nicht gestützt werden, da diese Bestimmungen jedenfalls insoweit, als er sich, wie im Streifall, um Steuerbefreiung handelt, nicht die Natur von Rechtsnormen haben. Ausführungsbestimmungen des Bundesrats zu Steuergesetzen haben regelmäßig nur die Natur von allgemeinen Verwaltungsvorschriften (Art. 7 Nr. 2 der Reichsverfassung). Sie treffen die zur Durchführung des Gesetzes erforderlichen Einrichtungen und geben den Verwaltungsbeamten Anweisungen für die Handhabung des Gesetzes. Diese würden ungünstig sein, soweit sie sich mit dem Gesetz in Widerspruch

setzen, und zwar selbst dann, wenn das Gesetz den Bundesrat allgemein mit der Ausführung des Reichsstempelgesetzes beauftragt hätte. Abgesehen von einem solchen Widerspruche stehen freilich die vermögengesetzlicher Ermächtigung erlassenen Ausführungsvorschriften dem Gesetze gleich. Im Reichsstempelgesetz ist aber weder eine solche allgemeine Ermächtigung enthalten noch insbesondere eine Ermächtigung dahin, Steuerbefreiungen anzuordnen oder die im Gesetze bestimmten abzuändern. Deshalb ist die von der Klägerin schon in der ersten Instanz vertretene Meinung, der Bundesrat habe die Befreiung Nr. 4 der Tarifnr. 3 A durch den § 42 Abs. 1 seiner Ausführungsbestimmungen ausgedehnt, nicht zu beachten. Ein Widerspruch mit dem Gesetze ist übrigens aus den Ausführungsbestimmungen nicht zu entnehmen. Sie unterstützen aber auch nicht die Meinung der Revision, daß ihr Steuerfreiheit für weitere vier Jahre, also bis 1918, zustehe. Der § 42 Abs. 1 will offenbar nur für den Regelfall, nämlich für den Fall Bestimmung treffen, daß die vor dem 1. August 1909 ausgegebenen Bogen gleichzeitig mit der erstmaligen Ausgabe der Wertpapiere in Verkehr gesetzt worden sind. Er begünstigt nur Gesellschaften, die zur Zeit des Inkrafttretens des Gesetzes noch nicht zehn Jahre bestehen. Würde er die „entsprechende Kürzung“ auch für die schon früher errichteten Gesellschaften allgemein anordnen, so würde er sich freilich mit dem Gesetze selbst in Widerspruch setzen. Auch die §§ 52, 53 der Ausführungsbestimmungen treffen den vorliegenden Fall nicht. Sie ordnen die vorläufige und endgültige Anmeldung und Versteuerung aus der Tarifnr. 3 A für Aktiengesellschaften, „die keine Gewinnanteilscheine ausgeben“. Zu diesen gehört die Klägerin nicht, da sie zu dem maßgebenden Zeitpunkte, als die Anmeldung und die Versteuerung der für die Jahre 1914 bis 1923 ausgegebenen Bogen erforderlich wurden, nämlich im Jahre 1914, eine Gewinnanteilscheine ausgebende Gesellschaft war. Auch der Tatbestand des von der Revision besonders bezogenen Abs. 5 des § 53 ist hier nicht gegeben, denn es sind nicht in der Zeit, für welche die Abgabe entrichtet ist, also im Zeitraume von 1914 bis 1923, nachträglich, also nach der Entrichtung der Abgabe, Gewinnanteilscheinbogen ausgegeben worden. Der Revision konnte hiernach keine Folge gegeben werden.“