

17. 1. Ist die von einer Oberzolldirektion auf Anfrage eines Beteiligten erteilte Auskunft über die Stempelpflichtigkeit einer in Zukunft zu errichtenden Urkunde für den Fiskus bindend?

2. Zur Auslegung der Befreiungsvorschrift Nr. 2 der Tarifnr. 1 A a, b, c des Reichsstempelgesetzes vom 3. Juli 1913.

VII. Zivilsenat. Urt. v. 20. März 1917 i. S. preuß. Fiskus (Bekl.) w. A.-E.-G.-Gesellschaft (Kl.). Rep. VII. 416/16.

I. Landgericht I Berlin.

II. Kammergericht daselbst.

Die Klägerin schloß am 18. März 1912 mit der Stadtgemeinde Berlin einen Vertrag, durch den sich die Klägerin verpflichtete, eine

Aktiengesellschaft zur Herstellung und zum Betrieb einer elektrischen Hoch- und Untergrundbahn von Gesundbrunnen nach dem Hermannsplatz in Neukölln zu gründen. Die Stadtgemeinde Berlin übernahm im § 1 die Verpflichtung, dieser zu bildenden Gesellschaft die Benutzung der Straßen und sonstigen der Stadtgemeinde gehörigen Geländes sowie deren Untergrundes zur Herstellung und zum Betriebe der Schnellbahn zu gestatten. Ferner verpflichtete sich die Stadtgemeinde unter anderem zu einer gewissen Zinsgarantie und unter bestimmten Voraussetzungen zu einem Beitrage von höchstens 5 900 000 *M* zu den Herstellungskosten. Dagegen wurde der Stadtgemeinde auch eine bestimmte Gewinnbeteiligung eingeräumt. Am 17. Februar 1914 ist dann die AEG.-Schnellbahnaktiengesellschaft zur Ausführung des Vertrags vom 18. März 1912 errichtet worden und ist in die durch diesen letzteren Vertrag für die Klägerin begründeten Rechte und Pflichten eingetreten. Für den Errichtungsvertrag hat die Klägerin auf Erfordern des Beklagten die Abgabe aus der Tarifnr. 1 Aa des Reichsstempelgesetzes vom 3. Juli 1913 mit 1915296,25 *M* gezahlt und fordert mit der Klage diesen Betrag zurück. Die Vorinstanzen erkannten nach dem Klageantrage. Die Revision des Beklagten wurde zurückgewiesen aus folgenden

Gründen:

„Nach der Tarifnr. 1 Aa des am 1. Oktober 1913 in Kraft getretenen, also auf den Errichtungsvertrag vom 17. Februar 1914 anzuwendenden Reichsstempelgesetzes vom 3. Juli 1913 unterliegen dem Reichsstempel unter anderem die Beurkundungen von Gesellschaftsverträgen, wenn sie die Errichtung von Aktiengesellschaften betreffen. Die Klägerin ist der Meinung, der genannte Vertrag unterliege aus einem doppelten Grunde dieser Stempelpflicht nicht; einmal, weil die zuständige Oberzolldirektion in dem Schreiben vom 29. November 1913 ihr gegenüber anerkannt habe, daß die zu errichtende Aktiengesellschaft von der Reichsstempelabgabe befreit sei, dann, weil schon die Befreiungsvorschrift Nr. 2 der Tarifnr. 1 A hier die Stempelpflicht ausschliesse. Unter Billigung des zweiten Grundes hält der Berufungsrichter den ersten nicht für durchschlagend, und nach beiden Richtungen hin war ihm beizutreten.

Der Berufungsrichter führt aus, die Erklärung der Oberzolldirektion, mit der im Widerspruche später auf Anordnung des Finanz-

ministers der jetzt streitige Stempel erhoben worden ist, sei für den Beklagten nicht bindend. Sie sei ihrer rechtlichen Natur nach keine rechtsgeschäftliche Erklärung im Sinne der Verordnung vom 15. Januar 1908, sondern eine amtliche Antwort auf die an die Behörde gestellte Anfrage der Klägerin. Soweit durch diese Ausführung der Berufsrichter die tatsächliche Feststellung trifft, daß ein Wille der Oberzolldirektion, sich rechtsgeschäftlich zu binden, bei ihr nicht vorhanden gewesen sei und sich auch aus der Erklärung selbst nicht ergebe, ist sie in der Revisionsinstanz nicht zu beanstanden. Ein Rechtsirrtum fällt dem Berufsrichter bei dieser Auslegung der Erklärung nicht zur Last. Mit deren Wortlaut und Sinn ist sie völlig vereinbar. Sie stellte, wie ihr Inhalt ergibt, eine amtliche Auskunft auf eine Anfrage dar, die an sie von der Klägerin darüber gerichtet worden war, ob ein Gesellschaftsvertrag, der noch nicht errichtet, dessen Errichtung vielmehr erst in Aussicht genommen war, stempelfrei sein würde. Zu einer rechtsgeschäftlichen Erklärung lag kein Anlaß vor; denn es fehlte noch völlig an dem Tatbestande, der eine Stempelpflicht an sich hätte zur Entstehung bringen können, und es war noch ungewiß, ob in Ausführung der Vereinbarung vom 18. März 1912 ein Gründungsvertrag errichtet werden und welchen Inhalt er haben würde. Diese Ungewißheit bestand trotz der von der Klägerin übernommenen schuldrechtlichen Verpflichtung, die Schnellbahngesellschaft zu gründen. Ein Vertragsangebot war der Oberzolldirektion nicht gemacht worden, und es sind auch weder von ihr noch von der Klägerin gegenseitige Pflichten übernommen worden. Die Oberzolldirektion hat daher in der Erklärung nur in unverbindlicher Weise ihre Rechtsansicht dahin ausgesprochen, daß die Befreiung Platz greifen würde. Eine Absicht, etwa trotz der Annahme, daß die Stempelpflicht an sich begründet sei, die Abgabe zu erlassen — wozu der Behörde die Befugnis gefehlt hätte —, ist aus der Erklärung in keiner Weise zu entnehmen. An die ausgesprochene Rechtsansicht der Oberzolldirektion war der Finanzminister nicht gebunden, da nach § 1 der Verwaltungsordnung für die preussischen Zollbehörden vom 15. Januar 1908 die Verwaltung der Reichsstempelsteuer durch die Oberzolldirektion unter der oberen Leitung des Finanzministers erfolgt. Daran wird auch durch den § 14 Abs. 2 der Ausführungsbestimmungen des Bundesrats zum Reichsstempelgesetze nichts geändert;

dort ist nicht bestimmt, daß die Verwaltungsentscheidungen der Oberzolldirektionen endgültige seien.

Ist hiernach die Erklärung der Oberzolldirektion ohne Einfluß auf die Entscheidung, so ist doch der Steueranspruch des Beklagten auf Grund der Befreiungsvorschrift Nr. 2 zurückzuweisen. Sie bestimmt, daß von der Stempelabgabe zu a, b, c der Tarifnr. 1 A befreit sind inländische Gesellschaften und Genossenschaften, wenn sie die Herstellung oder den Betrieb von inländischen Eisenbahnen „unter Beteiligung oder Zinsbürgschaft“ des Reichs, der Bundesstaaten, der Provinzen, Gemeinden oder Kreise zum Zweck haben. Im zweiten, erst durch die Fassung des Gesetzes vom 3. Juli 1913 hinzugefügten Satze der Vorschrift ist dann bestimmt: „Die Beteiligung muß eine Voraussetzung für das Zustandekommen des Eisenbahnunternehmens gebildet haben und für die beteiligte öffentliche Körperschaft entweder ein im Verhältnis zur Bedeutung oder zu den Kosten des Eisenbahnunternehmens erhebliches finanzielles oder sonstiges Opfer oder ein entsprechendes erhebliches geschäftliches Risiko darstellen.“ Der Berufungsrichter vertritt in erster Reihe die Meinung, die Befreiung greife hier schon deshalb Platz, weil die Stadtgemeinde Berlin im § 3 des Vertrags vom 18. März 1912 überhaupt eine Zinsbürgschaft übernommen habe, indem sie sich verpflichtet habe, die Zinsen der Obligationen, durch welche die Hälfte der Herstellungskosten beschafft werden sollte, zu zahlen, wenn sie nicht aus den Jahresüberschüssen gedeckt werden könnten. Einer Erörterung darüber, ob die einschränkenden Vorschriften des zweiten Satzes der Befreiungsvorschrift hier der Befreiung entgegenstünden, bedürfe es nicht, da sich dieser zweite Satz nicht auf den Fall der Zinsbürgschaft, sondern ausschließlich auf den Fall der „Beteiligung“ beziehe, der im ersten Satze in Gegensatz zu dem Falle der Zinsbürgschaft gestellt sei. Diese durch den Wortlaut des Gesetzes unterstützte Auslegung der Befreiungsvorschrift muß jedoch als eine zu enge erachtet werden.

Schon im Urteile vom 19. Oktober 1915 (VII. 131/15) hat der erkennende Senat ausgesprochen, daß das in der Befreiungsvorschrift gebrauchte Wort „Beteiligung“ sowohl engerer als auch weiterer Deutung zugänglich sei. Es hat keinen bestimmten juristisch-technischen Inhalt, wird vielmehr in der Rechtssprache in verschiedenem Sinne gebraucht, nicht nur dann, wenn — wie beim Gesellschafts-

verhältnis — die Rechte und Verpflichtungen der Gesellschaft den Teilnehmer unmittelbar treffen, sondern auch bei den sogenannten partiarischen Geschäften, also dann, wenn jemand zwar wirtschaftlich, rechtlich aber nur auf Grund schuldrechtlicher Beziehungen, also mittelbar, am Gewinn oder Verlust eines Unternehmens teilnimmt. Eine solche mittelbare Beteiligung liegt hier vor, da die Stadtgemeinde nur der Klägerin gegenüber sich schuldrechtlich verpflichtet hat, die fehlenden Zinsbeträge zuzuschießen; den Gläubigern gegenüber ist eine Zinsbürgschaft nicht übernommen. In welchem Sinne im einzelnen Falle das Wort Beteiligung gebraucht ist, muß aus dem Zusammenhang entnommen werden. Es ist also auch bei Zugrundelegung des Wortlauts der Befreiungsvorschrift an sich nicht zulässig, hier dem Worte Beteiligung in dem Satze 2 einen anderen, und zwar weiteren, die Zinsbürgschaft mitumfassenden Sinn beizulegen als im ersten Satze, in dem die „Beteiligung“ zur „Zinsbürgschaft“ in Gegensatz gestellt ist. Die auffallende Unstimmigkeit läßt sich freilich nur dadurch erklären, daß der erste Satz schon aus den Reichsstempelgesetzen vom 3. Juni 1906 und 15. Juli 1909 in das jetzige Stempelgesetz übernommen worden ist, während der zweite Satz erst bei der Neufassung des Gesetzes im Jahre 1913 eingefügt und dabei der äußere und innere Zusammenhang der beiden Sätze nicht genügend beachtet worden ist. Ein gesetzgeberischer Grund dafür, die Befreiungsvorschrift, die offenbar den Schutz wichtiger wirtschaftlicher Interessen öffentlicher Körperschaften bezweckt, auszuschließen, wenn das Interesse nur wirtschaftlich besteht und nicht Dritten gegenüber unmittelbar rechtlich in die Erscheinung tritt, ist nicht erkennbar. Man wird daher auch — entgegen der Meinung des Berufungsrichters, der als „beteiligt an einer Gesellschaft“ nur diejenigen angesehen wissen will, dem „ein Anteil an der Gesellschaft“ selbst zusteht und „der demgemäß am Gewinn und Verlust teilnimmt“ — unter jeder erheblichen wirtschaftlichen Beteiligung solcher Körperschaften (worauf auch die im zweiten Satze gebrauchten Worte „Opfer“ und „Risiko“ hinweisen) eine Beteiligung im Sinne dieses Satzes zu verstehen und anzunehmen haben, daß dieser Begriff die Zinsbürgschaft mitumfaßt, diese also auch den in diesem Satze ausgedrückten einschränkenden Vorschriften unterliegt. Nähme man mit dem Berufungsrichter an, daß diese Vorschriften außer Anwendung bleiben müßten, soweit es

sich um die bloße Übernahme der nach dem ersten Satze zur Befreiung schon ausreichenden Bürgschaft handelt, so könnte, worauf der Beklagte mit Recht hinweist, schon jede zufällige oder ganz geringfügige und unwesentliche, vielleicht nur zum Zwecke der Erzielung der Steuerfreiheit übernommene Bürgschaft die Abgabebefreiung der Gesellschaft zur Folge haben. Ist hiernach das Wort Beteiligung im zweiten Satze im weitesten Sinne gemeint, so genügt doch selbstverständlich nicht ein nur tatsächlich vorhandenes, mittelbares wirtschaftliches Interesse am Gedeihen des Unternehmens, es müssen vielmehr zur Sicherung dieses Interesses Rechtsansprüche oder Rechtspflichten, wenn auch nur schuldrechtlicher Art, begründet sein. Das ist im Streitfall geschehen.

Bersteht hiernach der zweite Satz unter „Beteiligung“ auch die Bürgschaft, so fragt sich nur noch, ob hier für die Stadtgemeinde Berlin durch den Vertrag vom 18. März 1912 Rechte und Pflichten begründet sind, die den Erfordernissen des zweiten Satzes entsprechen. Der Berufungsrichter läßt es dahingestellt, ob die Stadtgemeinde durch den Abschluß des Vertrags „ein erhebliches finanzielles oder sonstiges Opfer“ gebracht hat. Er begnügt sich mit der Feststellung, daß sie jedenfalls durch die §§ 3, 4 ein im Verhältnis zu der Bedeutung oder den Kosten des Unternehmens erhebliches geschäftliches Risiko übernommen hat. Diese Feststellung reicht auch, da sie einen Rechtsirrtum nicht erkennen läßt, als Stütze des Urteils aus. Sie gründet sich darauf, daß nach den §§ 3, 4 die Stadtgemeinde sich, wie schon bemerkt ist, verpflichtet hat, zur Verzinsung und planmäßigen Tilgung der Obligationsschuld, die zur Beschaffung der Hälfte des zur Herstellung der Schnellbahn erforderlichen Gelbaufwandes aufgenommen ist, soweit sie den Betrag von $42\frac{1}{2}$ Millionen Mark nicht übersteigt, unter bestimmten Bedingungen den erforderlichen Zuschuß zu leisten, der sich nach der Feststellung des Berufungsrichters unter Umständen auf jährlich 1700000 M belaufen kann. Ein solcher Betrag ist, auch im Verhältnis zur Bedeutung und den Kosten des geplanten Schnellbahnunternehmens, als ein erheblicher anzusehen. Dasselbe gilt von dem Höchstbetrage von 5,9 Millionen Mark, den die Stadtgemeinde nach dem § 4 des Vertrags zuzuschießen hat, insofern die Ausführung des gesamten Unternehmens einen Gelbaufwand von mehr als 78 Millionen Mark erforderlich macht. Auch

hinsichtlich dieses Zuschusses ist an der Erheblichkeit des geschäftlichen Risikos nicht zu zweifeln. Überdies würde die vom Berufsrichter getroffene Feststellung dieser Erheblichkeit, da sie im wesentlichen auf der Würdigung tatsächlicher Verhältnisse beruht, in der Revisionsinstanz nicht nachzuprüfen sein, außer wenn sie, was aber hier nicht zutrifft, durch einen Rechtsirrtum beeinflusst wäre.

Die Gefahr eines Verlustes dieser erforderlichenfalls zuzuschießenden Beträge oder doch eines erheblichen Teiles davon wird auch nicht dadurch beseitigt, daß sie von der Gesellschaft mit 4 v. H. zu verzinsen und unter gewissen Voraussetzungen zurückzuerstatten sind. Die Verzinsung und die Rückerstattung kann nur erfolgen, wenn die Gesellschaft bereite Mittel dazu zur Verfügung hat. Die finanzielle Entwicklung eines Schnellbahnunternehmens läßt sich aber auch bei Berücksichtigung der Verkehrserfordernisse einer Weltstadt nicht mit Sicherheit voraussehen. Es lassen sich die verschiedenartigsten Ursachen denken, aus denen die Ertragsfähigkeit und der Wert eines solchen Unternehmens aufs ungünstigste beeinflusst werden kann. In dieser Beziehung genügt es hier schon, auf die Möglichkeit der schädlichen Einwirkungen eines Krieges oder von Naturereignissen hinzuweisen. Auch kommt in Betracht, daß die Gesellschaft nach § 12 Nr. 4 des Vertrags nicht berechtigt ist, gegen den Bau und Betrieb von Wettbewerbslinien oder Konkurrenzunternehmungen irgendwelcher Art Widerspruch zu erheben. Nimmt man nun selbst an, daß die Stadtgemeinde jedesmal die Möglichkeit hätte, derartige Unternehmungen zu hindern, so kann sie doch in die Lage kommen, mit Rücksicht auf zwingende höhere öffentliche Interessen solche Unternehmungen gestatten zu müssen und dadurch die Ertragsfähigkeit der Gesellschaft herabzudrücken. Alle diese Möglichkeiten können nicht durch den Hinweis des Beklagten auf die wirtschaftliche Tüchtigkeit der (wechselnden) Leiter der Klägerin, die ein Kapital von 42,5 Millionen Mark in ein unsicheres Unternehmen nicht gesteckt haben würden, als beseitigt gelten.

Das fernere Erfordernis des Satzes 2 der Befreiungsvorschrift, daß die Beteiligung der Stadtgemeinde eine Voraussetzung für das Zustandekommen des Eisenbahnunternehmens gebildet haben muß, ist unstreitig hier gegeben, übrigens auch vom Berufsrichter noch als vorhanden festgestellt, und diese Feststellung von der Revision nicht

angefochten. Deshalb läßt sich dem Berufungsrichter nicht entgegen-treten, wenn er die Befreiung zuläßt.

Auch im einzelnen versagen die Rügen der Revision. Daß die Klägerin und auch die Schnellbahngesellschaft reine Erwerbsgesellschaften sind, steht der Befreiung nicht entgegen, denn das Gesetz befreit Eisenbahngesellschaften von der Steuer im öffentlichen Interesse lediglich mit Rücksicht darauf, daß Dritte, nämlich öffentlichrechtliche Körperschaften, bei dem Unternehmen beteiligt sind. Ein Erfordernis, die öffentlichen Interessen müßten bei den Gesellschaften, die auf die Befreiung Anspruch machen, gegenüber den geschäftlichen Interessen der Gesellschaft überwiegen, ist aus der Befreiungsvorschrift nicht unmittelbar zu entnehmen. Für die frühere Fassung der Vorschrift, die über die Art und den Umfang der Beteiligung der öffentlichrechtlichen Körperschaften nichts enthält, nahm man mit Rücksicht auf den aus der Entstehungsgeschichte gefolgerten Zweck der Vorschrift an, daß ein solches Überwiegen dargetan sein müsse. Die jetzige neue Fassung der Vorschrift bestimmt aber genau die Art und den Umfang der Beteiligung, und es muß deshalb für die Zulassung der Befreiung jedenfalls genügen, wenn diese Voraussetzungen als vorhanden festgestellt werden. Es würde übrigens im Streitfalle nicht angenommen werden können — was zu entscheiden freilich die Aufgabe des Tatsachenrichters sein würde —, daß das von der Stadtgemeinde zu vertretende öffentliche Verkehrsinteresse an dem Betriebe der Schnellbahn bei dem Unternehmen hinter dem geschäftlichen Interesse der Klägerin zurücktrete. Das zeigt sich, auch abgesehen von der den städtischen Behörden obliegenden öffentlichrechtlichen Pflicht, den innerstädtischen Verkehr möglichst zu erleichtern und zu fördern, und von dem oben dargelegten erheblichen Umfang ihrer „Beteiligung“ am Unternehmen, darin, daß die Stadtgemeinde ihre Straßen und Plätze — freilich gegen Gewinnbeteiligung — für das Unternehmen hergibt (§ 1 des Vertrags), daß sie sich hinsichtlich der Bestimmung des erforderlichen Geldaufwandes (§ 5), der Herstellung und Betriebspflicht (§ 6), des Bauplans und der Bauausführung (§§ 7, 8), der Unterhaltung und Benutzung der Anlage (§ 10), der Art des Betriebes, der Bestimmung des Fahrplans und der Fahrpreise (§ 13), der Verträge mit den Bahnangestellten (§ 15), der Übernahme des Unternehmens bei Beendigung des Vertragsverhältnisses (§§ 19, 20) usw.

weitgehende Befugnisse, insbesondere Genehmigungs-, Aufsichts- und Bewachungsrechte, vorbehalten hat. Aber auch insoweit, als die Stadtgemeinde durch die für sie vereinbarte Gewinnbeteiligung finanzielle Vorteile aus dem Eisenbahnunternehmen zu erzielen sucht, kann dies Bestreben als dem öffentlichen Interesse fremd nicht erachtet werden. Fließen der Stadtgemeinde solche Einnahmen zu, so vermindert sich in demselben Maße das bisherige Bedürfnis, die Gemeindeglieder mit Steuern zu belasten, so daß ein Teil der städtischen Steuerkraft für die Deckung anderweit nötig gewordener Ausgaben frei wird. Die Entscheidung des Berufungsrichters mußte hiernach aufrechterhalten werden.“