

82. Einbringung eines Grundstücks nebst Zubehör, enthalten in einem nach dem 1. Oktober 1913 geschlossenen Vertrag über Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft. Unterliegt sie außer der Stempelabgabe aus der Tarifr. 1 A c.1 RStemp.G. vom 3. Juli 1913 auch noch

1. dem Landesstempel aus der Tariff. 32 zu a und c preuß. StempStG. vom 30. Juni 1909?
2. dem Reichsstempel aus der Tarifr. 11 zu a Abs. 1 RStemp.G. vom 3. Juli 1913?

VII. Zivilsenat. Ur. v. 28. Juni 1918 i. S. Fr. (Rl.) w. preuß. Staat (Bekl.). Rep. VII 84/18.

- I. Landgericht Breslau.
- II. Oberlandesgericht daselbst.

Der Kläger und der Fabrikant B. schlossen am 2. März 1916 einen notariellen Vertrag über die Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft, worin bestimmt wurde: B. bringt in die Gesellschaft ein Fabrikgrundstück mit allen vorhandenen Einrichtungen und den vorhandenen Waren ein; die auf dem Grundstücke haftenden Hypotheken übernimmt die Gesellschaft bis zum Betrage von 80 000 M; ferner bringt B. einige Schutzrechte zum Werte von 195 000 M ein. Am 10. Juli 1916 ließ B. das Grundstück an die Gesellschaft auf. Für

die Auflassung entrichtete der Kläger als Landesstempel nach Tariffst. 8 I preuß. StempStG. vom 30. Juni 1909 vom Betrage von 60 000 *M* 1 v. H. mit 600 *M* und als Reichsstempel nach Tarifnr. 11 b RStempG. vom 3. Juli 1913 $\frac{2}{3}$ v. H. mit 400 *M*; außerdem für die Veräußerung des Zubehörs einen Landesstempel von $\frac{1}{3}$ v. H. von 20 000 *M* mit 67 *M*, zusammen 1067 *M*. Am 14. August 1916 wurde die Gesellschaft aufgelöst und ihr Vermögen vom Kläger übernommen. Auf die Erinnerung des Klägers beschloß das Auflassungsgericht, den erhobenen Stempel von 1067 *M* zu erstatten, weil bei der Auflassung der das Veräußerungsgeschäft enthaltende Gesellschaftsvertrag vorgelegen hatte. Der beklagte Fiskus verweigerte jedoch die Rückzahlung in Höhe von 1065,50 *M*, indem er geltend machte, daß um diesen Betrag zu wenig der Gesellschaftsvertrag versteuert sei, da für ihn — abgesehen vom Landesstempel für Notariatsurkunden mit 3 *M* — nur der Errichtungstempel aus der Tarifnr. 1 A c RStempG. verwendet worden sei, während noch der Landesstempel aus der Tariffst. 32 zu 1a und 1c StempStG. vom 30. Juni 1909 und außerdem der Reichsstempel aus Tarifnr. 11a RStempG. vom 3. Juli 1913 zu entrichten gewesen wäre. Mit der Klage verlangte der Kläger die Rückzahlung der einbehaltenen 1065,50 *M* nebst 4 v. H. Prozeßzinsen.

Das Landgericht wies die Klage ab. Auf die Berufung des Klägers verurteilte das Oberlandesgericht den Beklagten zur Zahlung von 400 *M* nebst Zinsen; im übrigen bestätigte es das erste Urteil. Die Revisionen beider Parteien wurden zurückgewiesen.

Gründe:

Der Beklagte bestreitet nicht, daß der aus Anlaß der Auflassung vom 10. Juli 1916 entrichtete Landes- und Reichsstempel zu Unrecht erhoben ist, er stellt aber gegenüber dem Rückforderungsanspruche des Klägers den noch nicht getilgten Steueranspruch von 1065,50 *M* zur Aufrechnung, der ihm nach seiner Meinung für den Gesellschaftsvertrag vom 2. März 1916 zusteht. Hiernach bleibt, da gegen die Zulässigkeit der Aufrechnung nichts zu erinnern ist, die Frage zu entscheiden, ob zur Besteuerung der Vertragsurkunde vom 2. März 1916 — abgesehen von dem außer Streit befindlichen und gezahlten Stempel aus Tarifnr. 1 A c 1 RStempG. vom 3. Juli 1913 für die Errichtung der offenen Handelsgesellschaft — eine Abgabe für die Veräußerung des in die Gesellschaft eingelegten Grundstücks nebst Zubehör aus der Tariffst. 32 zu a und c preuß. StempStG. vom 30. Juni 1909 mit 600 *M* und 67 *M*, sowie aus der Tarifnr. 11 zu a RStempG. mit 400 *M* zu entrichten war. Der Berufungsrichter verneint diese Frage, insoweit sie den Reichsstempel betrifft, hält aber den aus der Tariffst. 32 RStempG. erhobenen Anspruch für begründet. Diese Entscheidung und im wesentlichen auch die gegebene Begründung entsprechen dem Gesetze.

Inhalts des § 3 des Vertrags vom 2. März 1916, durch den der Kläger und B. die offene Handelsgesellschaft errichtet haben, bringt B. sein Fabrikgrundstück mit allem Zubehör und den vorhandenen Waren mit der Maßgabe ein, daß die auf dem Grundstücke haftenden Hypotheken bis zum Betrage von 80 000 *M* von der Gesellschaft übernommen werden. Der Wert dieser Einlage wird auf 5000 *M* festgesetzt. Außerdem bringt B. Schukrechte im Werte von 195 000 *M* ein. Der Kläger bringt 200 000 *M* in bar ein. Im § 10 ist dann bestimmt, daß für die Stempelberechnung der Wert des Grundstücks auf 60 000 *M*, der des beweglichen Zubehörs auf 20 000 *M* und der der Warenvorräte auf 5000 *M* anzunehmen sei. Die Gesellschafter sind hiernach offenbar davon ausgegangen, daß jeder Gesellschafter Vermögen im Werte von 200 000 *M* einbringe, und daß der auf der Seite des B. überschießende Wert des Fabrikgrundstücks nebst Zubehör seine volle Ausgleichung dadurch finde, daß die Gesellschaft Hypotheken im Werte dieser Vermögensstücke übernahm. Die Überlassung eines Grundstücks nebst Zubehör gegen die Befreiung von Hypothekenschulden stellt eine lästige Veräußerung dar.

1. Landesstempel.

Lästige Veräußerungen unterliegen der Abgabe der Tariffst. 32. Die Anwendung dieser Steuervorschrift ist nur dann ausgeschlossen, wenn gesetzliche Vorschriften dazu zwingen. Eine solche Vorschrift ist im § 10 Abs. 3 StempStG. enthalten. Danach ist die Veräußerung nicht nach der Tariffst. 32 steuerpflichtig, wenn die Veräußerung sich als Bestandteil eines einheitlichen, nach dem Tarife steuerpflichtigen Rechtsgeschäfts darstellt. Ist also die Veräußerung hier ein Bestandteil eines einheitlichen Gesellschafts-Errichtungsvertrags, so war, wenn man zunächst den vor der Stempelnovelle vom 30. Juni 1909 bestehenden Rechtszustand ins Auge faßt, für sie nur die Steuer aus der Tariffst. 25 b, also ein Feststempel von 1,50 *M*. zu erheben. Hätte ferner das Gesetz das Einbringen als eine besondere Art der Veräußerung noch zu einem selbständigen Gegenstande der Besteuerung gemacht — was aber bei offenen Handelsgesellschaften nicht zutrif, sondern nur bei Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften m. b. H. (Tariffst. 25 zu c StempStG. vom 31. Juli 1895) —, so wäre selbstverständlich in diesem Falle außer dem Errichtungstempel nur der Einbringungsstempel, nicht aber der der Tariffst. 32 zu entrichten gewesen. Als ein Bestandteil des Errichtungsvertrags konnte das Einbringen nur angesehen werden, wenn die Gegenleistung in der Gewährung gesellschaftlicher Rechte bestand; bestand sie in der Gewährung anderer Vermögenswerte, so stand, da insoweit durch das Veräußerungsgeschäft die gesellschaftlichen Rechte und Pflichten des Einbringenden in seiner Eigenschaft als Gesellschafter nicht berührt wurden, die Veräußerung außerhalb des Rahmens des

Gesellschaftsvertrags und unterlag dem Stempel der Tariffst. 32. Lag ein sogenanntes „gemischtes“ Geschäft vor, so war es wenigstens zu dem Teile der Einlage, der nicht durch Einräumen gesellschaftlicher Rechte, sondern durch die Gewährung anderer Vorteile abgegolten wurde, dem Stempel der Tariffst. 32 unterworfen (vgl. RStZ. Bd. 68 S. 168, 171). Dieser Rechtszustand änderte sich, als die Novelle vom 30. Juni 1909 an Stelle des Feststempels für die Errichtung von offenen Handelsgesellschaften einen Wertstempel einführte (Tariffst. 25 zu b) und in der Spalte 4 die Berechnung der Abgabe dahin regelte, daß der Stempel von dem Werte der das Gesellschaftsvermögen bildenden Einlagen abzüglich der auf ihnen ruhenden Schulden berechnet werden sollte. Unter den das Gesellschaftsvermögen bildenden Einlagen war nunmehr nicht unterschieden, ob sie durch die Gewährung von Gesellschaftsrechten oder anderweit abgegolten wurden. Diese steuerrechtliche Gleichstellung ergab, daß für die Stempelentrichtung ein einheitlicher Begriff des Einbringens geschaffen worden war und daß als ein Teil des Errichtungsakts jedes Einlegen von Vermögenswerten, die das Gesellschaftsvermögen bilden sollten, anzusehen war, ohne Unterschied, worin die dem Einlegenden zu gewährende Gegenleistung bestand, also auch dann, wenn als Entgelt die Übernahme von Hypotheken vereinbart war (vgl. RStZ. Bd. 51 S. 390, Bd. 53 S. 321). Das Ergebnis ist hiernach, daß nur durch das Bestehen der neuen Fassung der Tariffst. 25 zu b die Anwendbarkeit der Tariffst. 32 auf jedes Einbringen in offene Handelsgesellschaften ausgeschlossen war, während die letztere Tariffstelle im übrigen für lästige Veräußerungen in gleicher Weise in Geltung blieb wie sie bis zur Novelle gegolten hatte.

Eine weitere Änderung ist durch das Reichsstempelgesetz vom 3. Juli 1913 eingetreten, das in der Tarifnr. 1 A c die Errichtung von offenen Handelsgesellschaften zum Gegenstande der Reichsbesteuerung gemacht hat. Da nach § 7 Abs. 1 das. der Rechtsvorgang dieser Errichtung in den einzelnen Bundesstaaten keiner weiteren Stempelabgabe unterliegt, ist die Wirksamkeit der Tariffst. 25 zu b preuß. StempStG. vom 30. Juni 1909 beseitigt und damit das Hemmnis fortgefallen, das der Anwendung der allgemeinen Regel der Tariffst. 32 auf den Errichtungsvertrag und seine Bestandteile entgegenstand. Die Meinung des Klägers, es hätte einer besonderen gesetzlichen Vorschrift bedurft, um in dieser Beziehung die Tariffst. 32 wieder in Kraft zu setzen, kann nicht geteilt werden, da die Tariffst. 32 stets in Geltung geblieben ist (§ 35 Abs. 1 StempStG. vom 30. Juni 1909).

Unbegründet ist auch der Einwand, ebenso wie die Vorschrift der Tariffst. 25 zu b sei auch die Wirksamkeit der Tariffst. 32, soweit es sich um ihre Anwendung auf das Einbringen in offene Handelsgesellschaften handelt, durch den § 7 RStempG. beseitigt, weil der Rechtsvorgang

dieses Einbringens jetzt dem Landesstempel entzogen sei. Denn nach § 7 Abs. 1 Satz 3 ist die Wirksamkeit des Landessteuerrechts für die Fälle unberührt geblieben, in denen Grundstücke und grundstücksähnliche Berechtigungen als Einlagen in eine offene Handelsgesellschaft eingebracht werden. Nur soweit es sich um die Einbringung anderer Gegenstände handelt, ist der Landesstempel ausgeschlossen.

Der Beklagte vertritt die Meinung, es handle sich im Streitfalle nicht um ein Einbringen als Bestandteil des Vertrags über die Errichtung der Gesellschaft, sondern um ein mit dieser Errichtung nur äußerlich zusammenhängendes selbständiges Veräußerungsgeschäft. Der Berufungsrichter stellt aber das Gegenteil ohne Rechtsirrtum fest. Es ist dem Beklagten zuzugeben, daß nicht in allen Fällen, in denen ein Gesellschafter einen Vermögenswert, der zum Gesellschaftsvermögen geschlagen werden soll, entgeltlich an die Gesellschaft veräußert, diese Veräußerung als Bestandteil eines Gesellschaftsvertrags, nämlich als Einlage einer gesellschaftlichen Einlage anzusehen ist. Es kann im einzelnen Falle der veräußernde Gesellschafter der Gesellschaft wie ein Dritter gegenüberstehen, ohne jede Rücksicht auf seine Eigenschaft als Gesellschafter und ohne daß sich seine gesellschaftlichen Rechte und Pflichten durch die Veräußerung irgendwie ändern. Das kann z. B. zutreffen, wenn ein Gesellschafter an die bereits bestehende Gesellschaft durch ein neues Rechtsgeschäft eine Sache gegen bares Geld verkauft. Er erwirbt dann, wenn die Zahlung nicht schon Zug um Zug erfolgt, gegen die Gesellschaft eine Kaufpreisforderung, die sich nach ihrer Natur in keiner Weise von der Forderung eines anderen Veräußerers unterscheidet; seine „Einlage“ erhöht sich nicht, und es findet auch nicht der Eintritt eines „neuen Gesellschafters“ (Tariffst. 25 zu b Anm. 2 StempStG. vom 30. Juni 1909) statt. Es mag auch die Möglichkeit einer derart selbständigen Veräußerung für den Fall zugestanden werden, daß ihre Beurkundung nicht in einem hinter der Errichtung der Gesellschaft ausgestellten besonderen Schriftstücke, sondern schon bei der Errichtung in derselben Urkunde erfolgt. Notwendige Voraussetzung ist dann jedoch, daß in dem Augenblick, in dem die Veräußerung als vereinbart zu gelten hat, die Bildung der Gesellschaft durch Vereinbarung der Gesellschafter schon mit rechtlicher Bindung sich vollzogen hat; denn eine selbständige Veräußerung an eine Gesellschaft kann begrifflich nicht eher erfolgen, als die Gesellschaft besteht. Auch das Einbringen ist zwar eine Veräußerung, aber eine solche eigener Art, eine unselfständige, die — mag man nun annehmen, daß sie an die zukünftige, durch die andern Gesellschafter vertretene Gesellschaft in Erwartung ihrer Entstehung erfolgt, oder daß die auf Übereignung gerichtete Bindung des Veräußerers nur den anderen Gesellschaftern selbst gegenüber, für deren Person (als Verpflichtung zur Übereignung an einen Dritten, die Gesellschaft nach

ihrer Entstehung) herbeigeführt wird — nach dem Willen der Teilnehmer und dem wesentlichen Inhalte der Vereinbarung rechtlich (nicht nur wirtschaftlich) in den Dienst der Bildung der Gesellschaft gestellt, also ein Bestandteil des gesellschaftlichen Vertragswillens der Errichter der Gesellschaft ist und deshalb in erster Reihe den Vorschriften über Gesellschaftsverträge unterworfen ist. Bei der Einbringung in eine Gesellschaft erschöpft sich der Gesellschaftsvertrag nicht in der Veräußerung, sie bildet vielmehr nur einen Bestandteil dieses Vertrags. Das gilt sowohl für den Fall der Neuerrichtung der Gesellschaft als auch für den Fall, daß die Gesellschaft sich durch den Eintritt eines neuen einbringenden Gesellschafters oder durch Erhöhung der Einlage eines alten Gesellschafters erweitert. Dieser Standpunkt steht schon deshalb, soweit das Stempelrecht in Betracht kommt, nicht im Widerspruch mit der früheren, die stempelrechtliche Behandlung der „gemischten“ Einbringungs-geschäfte betreffenden Rechtsprechung, weil diese Rechtsprechung sich nur auf die vor der Novelle von 1909 liegenden Fälle bezog und die Novelle durch die neue Vorschrift in der Spalte 4 der Tariff. 25 zu b 1, wie oben dargelegt ist, den stempelrechtlichen Begriff des Gesellschaftsvertrags, betreffend die Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft, gerade in dem hier wesentlichen Punkte in der Richtung auf die Vereinheitlichung des Einbringungsvertrags geändert hat.

Im vorliegenden Falle hat der Berufsungsrichter den Vertragswillen der Beteiligten ausreichend dahin festgestellt, daß das Grundstück nur einen Teil der daneben noch aus Schulden und Waren bestehenden Gesamteinlage des B. bilden, die Übereignung des Grundstücks also nur einen Bestandteil der durch den Gesellschaftsvertrag begründeten Rechte und Pflichten bilden sollte. Dieser Feststellung steht auch der Umstand rechtlich nicht entgegen, daß der Mehrwert der Einlage des B. gegenüber der des Klägers schon im Vertrage selbst durch Übernahme gleich hoher Hypothekenschulden sofort ausgeglichen wurde. Denn da das eingelegte Grundstück das „Fabrikgrundstück“ war, das zur Weiterführung des Geschäfts durch die Gesellschaft dienen sollte, so ist nicht zu bezweifeln, daß seine Übereignung an die Gesellschaft eine wesentliche Vorbedingung für die Einigung der Beteiligten über die Errichtung der Gesellschaft darstellte, derart, daß sie einen Bestandteil des Errichtungsvertrags selbst bildete. Dem entspricht es auch äußerlich, daß — was freilich nicht ausschlaggebend ist — die Übereignung in der Vertragsurkunde in den § 3 aufgenommen ist, in dem die grundlegenden Bestimmungen über die Entstehung und Gestaltung der Gesellschaft enthalten sind.

Gegenüber der Fassung des Berufungsurteils ist der Vorwurf der Revision des Beklagten nicht ohne eine gewisse Berechtigung, der Berufsungsrichter habe die Annahme, daß die Übereignung des Grundstücks

eine selbständige Veräußerung nicht darstelle, zu Unrecht damit begründet, daß der Wille der Beteiligten dahin gegangen sei, es solle das Grundstück als ein Teil der Gesamteinlage des B. behandelt werden. Der bloße Wille der Vertragsteilnehmer konnte für sich allein die Über-eignung nicht zu einem Bestandteil des Gesellschaftsvertrags machen. Als ein solcher Bestandteil kann sie nur angesehen werden, wenn der Vertragsinhalt, dessen Gestaltung freilich durch den Willen der Beteiligten bestimmt wird, bei objektiver Prüfung ergibt, daß die über die Über-eignung getroffene Vereinbarung zur näheren Bestimmung des Gesellschaftsverhältnisses, also der durch die Errichtung zu begründenden Rechte und Pflichten der Gesellschafter dient. Auf eine solche objektive Prüfung will aber auch der Berufsrichter, wenn man den Zusammen-hang seiner Ausführungen in Betracht zieht, seine Feststellung, eine selbständige Veräußerung liege nicht vor, dadurch gründen, daß er erwägt, der § 3 des Vertrags bringe „deutlich zum Ausdruck“, das Grundstück solle als ein Teil der Gesamteinlage des B. angesehen werden. Nach dem ganzen inneren Zusammenhange der sachlichen Bestimmungen des Vertrags konnte auch der Berufsrichter kaum zu einem anderen Ergebnis gelangen, als daß die Übereignung des Grund-stücks einen wesentlichen Bestandteil des Errichtungsvertrags bildet. Die vom Beklagten gezogene Folgerung, die Stempelvorschriften über Gesellschafterverträge kämen gegenüber dem seiner Natur nach selbständigen Veräußerungsvertrag über das Grundstück hier überhaupt nicht in Be-tracht, entbehrt daher der rechtlichen Grundlage. Dafür, daß etwa im vorliegenden Falle die Beteiligten den Weg der Einbringung in eine Gesellschaft zur Verschleierung eines selbständigen Veräußerungsgeschäfts zwecks Stempelerparung gewählt hätten, ergibt der Sachverhalt keinen Anhalt. Es bedarf daher keiner Erörterung, ob eine solche Ver-schleierung, wenn sie festzustellen wäre, geeignet wäre, den Stempel der Tariffst. 32 auszuschließen.

2. Reichsstempel.

Der Berufsrichter hält die Anwendung der Tarifnr. 11 zu a RStempG. vom 3. Juli 1913 für ausgeschlossen, weil das Einbringen des Grundstücks mit der Errichtung der Gesellschaft — was unter 1 oben festgestellt ist — ein einheitliches Geschäft bilde, die Errichtung nach Tarifnr. 1 A c 1 RStempG. der Reichsabgabe unterliege und das Einbringen nicht gleichzeitig einer anderen Tarifnummer des Reichs-stempelgesetzes unterworfen sein könne. Gegen diese Begründung ist rechtlich nichts zu erinnern. Ebenso wie zu der Zeit, als die Vorschrift des Bundesstempelgesetzes über die Errichtung von offenen Handels-gesellschaften noch in Kraft war, das Einbringen in eine solche nicht nach der Tariffst. 32 stempelspflichtig war, ist für den Bereich des Reichs-stempelrechts die Anwendung der Tarifnr. 11 zu a durch das Vorhanden-

sein der Tarifnr. 1 A c 1 ausgeschlossen. Zwar fehlt es im Reichsstempelgesetz an einer dem § 10 Abs. 3 RStempG. entsprechenden ausdrücklichen Vorschrift, aber selbstverständlich muß auch für das Reichsstempelrecht der in der Natur der Sache liegende Grundsatz gelten, daß neben der Besteuerung eines einheitlichen Rechtsgeschäfts in seiner Ganzheit nicht auch noch die unselbständigen Bestandteile des Geschäfts zur Besteuerung auf Grund desselben Gesetzes herangezogen werden dürfen. Eine solche Doppelbesteuerung desselben Rechtsvorganges kann nur dann erfolgen, wenn das Gesetz sie ausdrücklich vorschreibt. Eine solche Vorschrift ist in der Tarifnr. 1 A für Gesellschaftsverträge hinsichtlich der Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Gesellschaften m. b. H. gegeben, indem dort unter d das Einbringen in solche Gesellschaften einer besondern Steuer unterworfen wird, obschon die Errichtung dieser Gesellschaften nach a und b daselbst steuerpflichtig ist. An einer entsprechenden Vorschrift fehlt es für die Einbringung in offene Handelsgesellschaften; und daraus rechtfertigt sich der Schluß, daß dieses Einbringen als solches einer Reichsabgabe nicht hat unterworfen werden sollen. Wäre das Einbringen in eine Gesellschaft schon nach der Tarifnr. 11a steuerpflichtig, so hätte es, wenigstens für Grundstücke und grundstückähnliche Berechtigungen, der Sondervorschrift der Tarifnr. 1 A zu d nicht bedurft. Der § 7 Abs. 1 Satz 3 RStempG. läßt zwar eine Doppelbesteuerung insofern zu, als er das Einbringen von Grundstücken in offene Handelsgesellschaften der Besteuerung durch die einzelnen Bundesstaaten überläßt, obschon derselbe Rechtsvorgang schon durch den Reichsstempel in der Form der Steuer für die Errichtung offener Handelsgesellschaften getroffen wird; er kommt aber für das Verhältnis der Tarifnrn. 1 A und 11a RStempG. zueinander nicht in Betracht, da er nur das Verhältnis des Reichsstempels zum Landesstempel regelt.

Der Tatbestand des vom Beklagten als verletzt bezeichneten § 88 RStempG. ist im vorliegenden Falle nicht gegeben, denn der Vertrag vom 2. März 1916 enthält nicht mehrere Rechtsvorgänge der zu a, b der Tarifnr. 11 bezeichneten Art. Diese Tarifnummer betrifft nur die Übertragung unbeweglicher Gegenstände, und von Rechtsvorgängen dieser Art enthält der Vertrag nur einen einzigen, die Übertragung des Fabrikgrundstücks.“ . . .