

57. 1. Bildet bei der Stufenründung einer Aktiengesellschaft der nach § 196 HGB. gefasste Beschluß der Aktionäre oder schon der auf Errichtung der Gesellschaft abzielende und dazu geeignete Gesellschaftsvertrag den Gegenstand der Besteuerung aus der Tariffst. 25 zu a preuß. StempStG. vom 30. Juni 1909?

2. Ist dabei der Tatbestand der Steuervorschrift erst erfüllt, wenn und soweit gemäß Abs. 3 das. das Grundkapital eingezahlt ist?

3. Steht im Falle zu 2 die Übernahme der Verpflichtung zum dinglichen Einbringen der „Einzahlung“ steuerrechtlich gleich?

VII Zivilsenat. Ur. v. 27. Juni 1919 i. S. preuß. Staat (Bekl.)
w. D. u. Gen. (Kl.). VII 112/19.

I. Landgericht Magdeburg.
II. Oberlandesgericht Raumburg a. S.

Die Kläger haben am 28. Januar 1913 neben anderen Personen vor dem als Nebenintervenient beteiligten Notar einen Vertrag geschlossen, inhalts dessen sie eine Aktiengesellschaft zu errichten erklärten und den Gesellschaftsvertrag im einzelnen feststellten. Von dem Grundkapital von 3 Millionen Mark übernahmen die Vertragsschließenden 1061000 M., so daß noch 1939000 M. zu zeichnen blieben. Von den übernommenen Beträgen wurden 1000000 M. als durch Einbringen von Patenten und Patentanmeldungen seitens des Vertragsteilnehmers Sch. gedeckt anerkannt. Der Notar verwendete einen Stempel von 3 M., der Beklagte aber forderte aus Tariffst. 25 a preuß. StempStG. vom 30. Juni 1909 eine Abgabe von 10000 M. und aus Tariffst. 25 c daselbst eine solche von 20000 M. Von den nachgeforderten 29997 M. wurden 20000 M. im Gnadenwege niedergeschlagen, den Rest von 9997 M. haben die Kläger bezahlt. Mit der Klage fordern sie die Rückzahlung. Die Vorinstanzen gaben der Klage statt. Die Revision des Beklagten wurde zurückgewiesen aus folgenden

Gründen:

„Von den aus der Tariffst. 25 zu a des hier noch anzuwendenden Landesstempelgesetzes in Höhe von 10000 M. und aus 25 zu c in Höhe von 20000 M., zusammen 30000 M., erhobenen Abgabebeträgen sind durch den Gnadenerlaß vom 6. Februar 1917 20000 M. niedergeschlagen worden, ohne daß dabei zwischen den Einzelbeträgen von 10000 M. und 20000 M. unterschieden worden ist. Der niedergeschlagene Betrag ist daher anteilmäßig auf die erhobenen Beträge im Verhältnis von 10000 zu 20000 M. zu verteilen, und daraus ergibt sich, daß der mit der Klage zurückgeforderte Betrag sich aus Abgaben zusammensetzt, die teils aus Tariffst. 25 zu a, teils aus Tariffst. 25 zu c vom Beklagten erhoben sind. Da aber die Steuerforderung des Beklagten nach beiden Richtungen hin im Gesetze keine Stütze findet, mußte die den Beklagten zur Rückzahlung der gesamten nachentrichteten Abgabe verurteilende Entscheidung des Berufungsrichters aufrechterhalten werden; freilich aber aus anderen Entscheidungsgründen als denjenigen, auf denen das Berufungsurteil beruht.“

Der Berufungsrichter, nach dessen irriger Meinung die erfolgte Niederschlagung lediglich die aus Tariffst. 25 zu c erforderte Abgabe betroffen hat und der deshalb die Frage der Stempelpflichtigkeit der Vertragsurkunde vom 28. Januar 1913 nur aus dem Gesichtspunkte der Tariffst. 25 zu a erörtert, führt zur Begründung, daß die letztere Vorschrift hier nicht anzuwenden sei, aus: Die Urkunde falle nicht unter die nach Tariffst. 25 zu a stempelpflichtigen „Gesellschaftsverträge“, da sie nicht die „Errichtung“ der Gesellschaft zum Inhalt habe, nicht die Errichtung selbst darstelle. Diese Errichtung erfolge in dem hier vorliegenden Falle einer Stufen-

gründung — bei der die Gründer nicht selbst alle Aktien übernehmen, vielmehr die Zeichnung eines Teiles des Grundkapitals vorbehalten bleibt (§ 189 HGB.) — erst durch den nachfolgenden Beschluß der Generalversammlung aus § 196 HGB. Nur dieser Beschluß sei daher die Urkunde, die dem „Errichtungsstempel“ gemäß Tariffst. 25 zu a unterliege. Diese Gesetzesauslegung geht fehl. Wenn auch die Fassung der Tariffstelle („wenn sie betreffen die Errichtung . . .“) wegen ihrer Unbestimmtheit Zweifel über ihre Tragweite nicht völlig ausschließt, so ergibt doch die Vorschrift als unzweifelhaft, daß jener Beschluß nicht den Gegenstand der Besteuerung bildet. Die Tariffst. 25 unterwirft unter a Beschlüsse, welche die Errichtung einer Aktiengesellschaft betreffen, überhaupt nicht dem Stempel. Das Stempelsteuergesetz vom 31. Juli 1895 unterwarf in Abs. 1 u. 2 der Tariffst. 25 a nur Gesellschaftsverträge dem Stempel und bestimmte im Abs. 3: „Beschlüsse über die Erhöhung des Aktien-, Grund- oder Stammkapitals (Nachschüsse) sind wie Verträge hierüber zu versteuern.“ Beschlüsse über die Errichtung der Gesellschaften wurden also den Verträgen hierüber nicht gleichgestellt. Erst durch die Novelle vom 30. Juni 1909 wurde der Abs. 3 als solcher in Wegfall gebracht und es wurden an Stelle dessen in Abs. 1 unter Nr. 1 — und entsprechend auch unter Nr. 2 — hinter den Worten „sowie die Erhöhung des Grundkapitals solcher Gesellschaften“ die Worte „in der Form von Verträgen oder Nachschüssen“ eingefügt. Daß sich dieser Zusatz nur auf die rechtsgeschäftlichen Erklärungen über die Erhöhung des Grundkapitals — oder Stammkapitals — bezieht und nicht auf den Fall der Errichtung, daß also eine sachliche Änderung der früheren Steuervorschrift nicht beabsichtigt war, zeigt, auch abgesehen vom Wortlaute der Vorschrift, die amtliche allgemeine Begründung der Novelle, die (in Nr. 209 C der Druckf. des Abgeordt. 1908/09 auf S. 4 unten) dahin lautet: „Verträge über die Gründung von Aktiengesellschaften . . . sind nach der Tariffst. 25 unterworfen a) dem sogenannten Errichtungsstempel von $\frac{1}{50}$ v. S. für dasjenige Abkommen, das auf die Errichtung der Gesellschaft abzielt und geeignet ist, die Gesellschaft zur Entstehung zu bringen, sowie für Beschlüsse über spätere Erhöhungen des Grundkapitals (Tariffst. 25 a) . . .“ Dementsprechend ist in der Sonderbegründung der Novelle (Nr. 209 D S. 8 Mitte) ausgeführt: „Auch des Abs. 3 (der früheren Fassung) bedarf es nicht mehr, nachdem sowohl bei Aktiengesellschaften als auch bei Gesellschaften m. b. H. bemerkt ist, daß Beschlüsse über Kapitalerhöhungen wie Verträge hierüber zu versteuern sind.“ Die auch im Schrifttum vertretene Meinung, daß bei der Stufengründung der nach § 196 HGB. gefaßte Beschluß der Aktionäre gerade den Gegenstand der Besteuerung bildet, ist hiernach nicht zu billigen. Für den Fall der Einheits- (Simultan-) Gründung interessiert die Frage, inwieweit Beschlüsse stempelpflichtig

sind, nicht, da in diesem Falle nach § 188 HGB. die Gesellschaft schon mit der Übernahme der sämtlichen Aktien als errichtet gilt, es also eines besonderen Beschlusses hierüber nicht bedarf.

Den Gegenstand der Besteuerung kann hiernach im vorliegenden Falle nur der Vertrag vom 28. Januar 1913 bilden, der alle gesetzlichen Erfordernisse eines auf die Errichtung von Aktiengesellschaften abzielenden und dazu geeigneten „Gesellschaftsvertrags“ (§ 182 HGB.) erfüllt. Es fragt sich aber weiter, ob der zur Entstehung der Stempelspflicht erforderliche Tatbestand an sich schon durch diese Urkunde erfüllt ist oder ob — ungeachtet der die Vertragsteilnehmer schützenden Vorschrift des Abs. 3 der Tariffst. 25 a der Novelle (früher Abs. 4 der Tariffst. 25 a des Gesetzes vom 31. Juli 1895) — diese Entstehung im Gesetz auch noch davon abhängig gemacht ist, daß die Errichtung der Gesellschaft, sei es nach § 188, sei es nach § 196, sich vollendet hat. Im vorliegenden Falle bedarf es aber einer Erörterung jener Frage nicht; denn nimmt man auch an, daß, obgleich es zur Errichtung der Gesellschaft nicht gekommen ist, schon durch den urkundlichen Abschluß des Vertrags vom 28. Januar 1913 die Abgabepflicht an sich begründet sein könnte, so fehlt es hier doch an dem aus Abs. 3 der Tariffst. 25 a sich ergebenden Erfordernis der Steuerpflicht. Diese Vorschrift lautet: „Wird das Kapital oder der Betrag der Nachschüsse nicht sofort voll eingezahlt, so ist der Wertstempel von der jedesmaligen Teilzahlung zu entrichten.“ Die Vorschrift trifft ungeachtet ihrer Fassung nicht nur den Fall, daß die Zahlung in Teilleistungen erfolgt, sondern auch den Fall, in dem das ganze Kapital nicht sofort oder sofort gezahlt wird. Nicht nur die Fälligkeit der Steuerforderung ist von der Einzahlung des Kapitals oder eines Teiles davon abhängig, vielmehr erfüllt sich mit der Einzahlung erst der zur Stempelspflichtigkeit erforderliche Tatbestand (Jur. Wochenschr. 1911 S. 999 Nr. 47; RG. VII 298/16 Ur. v. 9. Januar 1917; RG. VII 134/17 Ur. v. 28. September 1917). Im vorliegenden Falle ist es zu einer „Einzahlung“ von Kapital nicht gekommen. Im Vertrage sind aber zur teilweisen Deckung des Grundkapitals auf dieses zu leistende Sacheinlagen bedungen. Im § 21 des Vertrags ist nämlich vereinbart, daß der vertragsschließende Sch. auf das Grundkapital als Einlagen gewisse näher bezeichnete Patentanmeldungen und Auslandspatente gegen die Gewährung von 1000 Aktien im Gesamtwerte von 1 000 000 M und eine gestundete Barzahlung von 1 000 000 M der zukünftigen Gesellschaft überläßt. Diese Überlassung stellt insoweit, als die Gegenleistung in Aktien, also in der Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht, ein „Einbringen“ im Sinne der Tariffst. 25 zu e dar. Es kommt hiernach in Frage, ob ein solches Einbringen steuerlich dem im Abs. 3 der Tariffst. 25 a bezeichneten „Einzahlen“, da dort vom Barzahlen nicht die Rede ist, gleichzustellen ist und ob

deshalb von dem Betrage der für die Sacheinlage zu gewährenden Aktien, also hier von einem Kapitalanteil von 1 000 000 *M.*, der Stempel dieser Tariffstelle zu entrichten ist. Diese Frage ist für den vorliegenden Fall zu verneinen.

Der Stempel der Tariffst. 25 a wird nach der Vorschrift in Spalte 4 von dem Grundkapital erhoben, ohne daß dort unterschieden wird, ob das Grundkapital durch Barzahlung oder durch die Einbringung von Sacheinlagen gedeckt ist. Schon hiernach ist anzunehmen, daß das Gesetz eine steuerliche Gleichstellung der Barzahlungen und der Einlagen nicht hat ausschließen wollen. Daß aber nur diese Gleichstellung der Absicht und dem Zwecke des Gesetzes entspricht, ergibt sich aus folgendem: Nach der amtlichen allgemeinen Begründung zum StempStG. vom 31. Juli 1895 ist für die Besteuerung der Gesellschaftsverträge der wirtschaftliche Zweck des Geschäftsabschlusses in den Vordergrund zu stellen (S. 6, 7); gerade die „Anhäufung“ größerer und produktiver und spekulativer Zwecken dienender und größere Vermögensumsätze ermöglichender Kapitalien rechtfertige, so wird ausgeführt, die Steuer der Tariffst. 25. Die ständige Rechtsprechung geht deshalb dahin, daß den eigentlichen Grund und Gegenstand der Steuer der Umsatz von Vermögenswerten aus der Hand des Sondereigentümers in das Vermögen der Erwerbsgesellschaft bildet und daß die Steuer das Kapital im Augenblicke dieses Übergangs treffen will. Solange dieser Übergang noch nicht erfolgt ist, es also ungewiß ist, ob eine Vermögensverschiebung zum Vorteil der Gesellschaft eintritt, soll nach der Vorschrift des Abs. 3 eine Stempelpflicht nicht begründet sein, vielmehr erst beim wirklichen Umsatz. Ein solcher findet aber nicht nur bei Leistung von Zahlungen an die Gesellschaft, sondern in gleicher Weise auch bei der Gewährung von Sacheinlagen statt. Der gesetzgeberische Grund des Abs. 3 trifft hiernach völlig auch auf das Einbringen zu, und da das Einbringen in Anrechnung auf das in einem Gelbbetrage bestehende Grundkapital und zu dessen Deckung erfolgt, man also auch beim Einbringen von einem Einzahlen im weiteren Sinne — durch ersatzweise bewirkte Hingabe anderer Vermögenswerte an Erfüllungsstatt — sprechen darf, unterliegt es keinem Bedenken, den Abs. 3 auch auf den Fall des Einbringens anzuwenden. Freilich steht ein im Verträge bedungenes Einbringen nicht in jedem Falle schon dem Einzahlen einer Geldsumme gleich. Ebensowenig wie schon die bloße schulrechtliche Übernahme der Verpflichtung zur Einzahlung als die Einzahlung selbst, also als wirklicher Vermögensumsatz anzusehen ist, ebensowenig steht die Begründung der Verpflichtung zum Einbringen dem Einbringen selbst steuerlich gleich. Deshalb erwächst bei Sacheinlagen die Stempelpflicht erst bei der Uebertragung der Sachen, durch Übergabe oder Auflassung, an die Gesellschaft. Bei dem Einbringen von Rechten, das durch Abtretung der

Rechte sich vollzieht, fällt zwar häufig die vertragsmäßige Übernahme der Verpflichtung zur Abtretung mit der dinglich wirkenden Abtretung selbst nach dem maßgebenden Vertragswillen der Beteiligten zusammen. Daß aber im Streitfalle schon eine dingliche Übereignung der im Vertrag als Einlage bezeichneten Patente und Patentanmeldungen an die künftige Gesellschaft beabsichtigt war und schon eingetreten ist, erscheint gänzlich ausgeschlossen, selbst wenn man annehmen sollte, daß eine Abtretung von Rechten an eine noch nicht bestehende Rechtsperson rechtswirksam derart erfolgen kann, daß sie sich durch spätere Annahme seitens der inzwischen entstandenen Rechtsperson vollendet. Die Verpflichtung zum Einbringen hat im Vertrage hier der Direktor Sch. nicht gegenüber der künftigen Gesellschaft, sondern gegenüber seinen Vertragsgenossen übernommen. Ob die Gesellschaft jemals zur Entstehung gelangen würde, war zur Zeit des Vertragsschlusses, bei dem noch der größte Teil der Aktien weder übernommen noch sonst gedeckt war, noch völlig ungewiß. Die Gesellschaft ist dann auch nicht zur Entstehung gelangt. Ein Vermögensumsatz hat nicht stattgefunden und der Stempel aus der Tariffst. 25 a ist hiernach zu Unrecht erhoben.

Daselbe gilt vom Stempel der Tariffst. 25 c. Nach dieser Vorschrift ruht die Abgabe auf Gesellschaftsverträgen, die das Einbringen von nicht in Geld bestehendem Vermögen in eine Aktiengesellschaft „bei ihrer Errichtung oder in eine bereits bestehende Gesellschaft dieser Art“ betreffen. Im vorliegenden Falle erfolgte die von dieser Vorschrift getroffene schuldrechtliche Übernahme der Verpflichtung zum Einbringen weder in eine bestehende Gesellschaft noch auch bei der Errichtung einer solchen, denn es ist zur Errichtung überhaupt nicht gekommen. Für die Anwendung der Tarifvorschrift ist hiernach kein Raum.“