

1. 1. Gilt § 12 des Umsatzsteuergesetzes auch für Übergangszeiten?
2. Wann ist die Umsatzsteuernovelle vom 8. April 1922 in Kraft getreten im Sinne des § 46 Abs. 5 des Umsatzsteuergesetzes?

VI. Zivilsenat. Ur. v. 7. Oktober 1924 i. S. R. (Rl.) w. Gl. & Pfl.
(Bekl.). VI 309/24.

- I. Landgericht Essen.
- II. Oberlandesgericht Hamm.

Die Beklagte hat durch Schlüsse vom Februar und März 1922 von der Klägerin Schienen und andere Eisenbahnbaustoffe gekauft. Die Ware ist im April und in der Zeit vom September bis zum November 1922 geliefert, die Vertragspreise sind bezahlt worden. Die Klägerin fordert auf Grund des Art. 4 Abs. 5 des Gesetzes zur Abänderung des Umsatzsteuergesetzes vom 8. April 1922 nachträglich die Zahlung eines halben Prozents der Kaufpreise. Das Landgericht gab der — im Urkundenprozeß erhobenen — Klage statt, das Oberlandesgericht wies die Klage und eine im Wege der Anschließung bewirkte Klagerweiterung ab. Dieses Urteil wurde auf die Revision der Klägerin vom Reichsgericht aufgehoben. Das Berufungsgericht sollte prüfen, ob die nach den vorgetragenen Urkunden von der Klägerin behauptete Vertragsabrede getroffen, ob sie gültig und ob schon danach die Beklagte zur Zahlung der verlangten Beträge verpflichtet sei; erst bei dem Fehlen einer gültigen Parteivereinbarung sei auf die gesetzlichen Vorschriften zurückzugehen. In der durch jenes Urteil angeordneten neuen Verhandlung vor dem Berufungsgericht hat die Klägerin erklärt, daß sie sich wegen der bisher eingeklagten Beträge auf eine Vereinbarung über die Abwälzung des Umsatzsteuerzuschlages auf die Beklagte nicht berufen habe, sich darauf auch jetzt nicht berufen wolle und könne, da sie bei dem Bestreiten der Beklagten nicht in der Lage sei, mit den Mitteln des Urkunden-

prozesses die Vereinbarung zu beweisen. Die Klägerin hat sodann die Anschlußberufung und die Klage nach zwei Richtungen erweitert. Sie fordert die Umsatzsteuerzuschläge von 71 weiteren Lieferungen, die auf Grund der Schlüsse vom Februar und März 1922 bewirkt worden sind, und gelangt unter Umrechnung der Beträge in Goldmark hier zu einer Gesamtforderung von 1849,55 Goldmark. Diesen Anspruch stützt die Klägerin nach wie vor nur auf den Art. 4 des Gesetzes vom 8. April 1922. Außerdem hat aber die Klägerin die Anschlußberufung und die Klage um noch 5,80 Goldmark erweitert. Hier handelt es sich um die Umsatzsteuerzuschläge für eine am 11. März 1922 auf Grund eines Schlusses vom 20./30. Januar 1922 bewirkte Lieferung. Insoweit wurde die Klage auch auf die — unstrittige — Vertragsabrede der Parteien gestützt, daß die Klägerin die mit Wirkung vom 1. Januar 1922 ab zu erwartenden höheren Umsatzsteuersätze nachfordern dürfe. Die Beklagte lehnte sämtliche Forderungen der Klägerin ab. Das Oberlandesgericht sprach der Klägerin 5,80 Goldmark zu und wies im übrigen die Klage ab. Die Revision der Klägerin und die Anschließung der Beklagten blieben ohne Erfolg.

Gründe:

... 1. Die Anschlußrevision fordert die Beantwortung folgender Frage: Ist ein Verkäufer berechtigt, ohne Rücksicht auf die gesetzlichen Übergangsbestimmungen, lediglich auf Grund einer im Kaufvertrag getroffenen Abrede, seinem Abnehmer die erhöhte Umsatzsteuer gesondert zu berechnen, wenn der Vertrag in der Zeit vom 1. Januar bis zum 20. April 1922 abgeschlossen worden ist? Das Oberlandesgericht hat die Frage bejaht. Die Anschlußrevision meint, daß der § 12 des Umsatzsteuergesetzes vom 24. Dezember 1919 entgegenstehe. Dieser — auch von der Revision früher geteilten, jetzt aber aufgegebenen — Ansicht kann nicht beigetreten werden.

Die Sachlage in dem genannten Zeitraum war eigenartig. Die Vorlage über die Erhöhung der Umsatzsteuer vom 1. Januar 1922 ab war im Rahmen einer umfangreichen Steuervorlage schon im Jahre 1921 eingebracht worden. Die Verhandlungen zogen sich aber über den 1. Januar 1922 hinaus. Die Regierung machte bekannt, daß sie an einer Erhöhung der Umsatzsteuer, rückwirkend vom 1. Januar 1922, festhalte und daß die Geschäftswelt sich darauf ein-

richten solle. Trotz dieses Hinweises blieb unsicher, ob es überhaupt zu einer Erhöhung der Umsatzsteuer kommen, wieviel sie betragen und ob sich das Gesetz rückwirkende Kraft heilegen werde. Ein vorsichtiger Verkäufer mußte also mit den schlimmsten Möglichkeiten rechnen und danach seine Preise festlegen. Tat er das aber, so erschwerte er die Verkauflichkeit seiner Ware und belastete seinen Käufer, und zwar ohne Grund, wenn und soweit die schlimmsten Möglichkeiten nicht eintraten. Der Verkäufer machte dann einen unberechtigten Gewinn auf Kosten seiner Käufer. Unter diesen Umständen war es einfach und naheliegend, anständig und verständig, wenn die Vertragsparteien die ganze Frage durch besondere Abrede regelten, wenn der Käufer sich verpflichtete, dem Verkäufer die Beträge zu erstatten, zu deren Zahlung ihn das neue Gesetz verpflichten würde. Es ist von vornherein unwahrscheinlich, daß das Gesetz einer derartigen Abrede die Wirksamkeit versagen wollte, und das trifft auch nicht zu.

Allerdings ist nach § 12 des Umsatzsteuergesetzes vom 24. Dezember 1919 der Steuerpflichtige bei Leistungen aus Verträgen, die nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes, d. h. nach dem 1. Januar 1920 abgeschlossen sind, nicht berechtigt, die Steuer dem Leistungsberechtigten neben dem Entgelt ganz oder teilweise gesondert in Rechnung zu stellen. Auf eine entgegenstehende Vereinbarung soll sich der Steuerpflichtige nicht berufen dürfen. In demselben Gesetze findet sich aber auch die Vorschrift des § 46 Abs. 5, in der es heißt: „Sind für Leistungen aus Verträgen, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes abgeschlossen sind, Entgelte nach diesem Zeitpunkt zu entrichten, so ist der Abnehmer mangels abweichender Vereinbarung verpflichtet, dem Lieferer einen Zuschlag zum Entgelt . . . zu leisten.“ Die Höhe des Zuschlages deckt sich mit der Höhe des Unterschiedes in der Steuer nach dem neuen Gesetz und nach dem alten Umsatzsteuergesetz vom 26. Juli 1918. Insofern darf also die Steuer trotz § 12 a. a. O. gesondert nachgefordert werden. Die Vorschrift des § 46 Abs. 5 war zunächst nur eine Übergangsvorschrift für einen bestimmten Fall, sie soll aber nach Art. 4 Abs. 5 des Gesetzes vom 8. April 1922 auch für die durch dieses Gesetz geschaffene Übergangszeit gelten. So kommt in ihr der allgemeine Rechtsgedanke zum Ausdruck, daß in Übergangszeiten mit der starren Regel des § 12 nicht auszukommen

ist und die gesonderte Einforderung der Steuer im Umfang der jeweiligen Erhöhung gestattet werden muß. Für diesen allgemeinen Rechtsgedanken macht es keinen Unterschied, ob die Steuer im einzelnen Falle auf Grund gesetzlicher Anordnung oder auf Grund vertraglicher Abrede nachgefordert werden darf.

Dadurch, daß das Gesetz vom 8. April 1922 erst am 20. April 1922 verkündet wurde, seinen Geltungsbeginn aber auf den 1. Januar 1922 zurückverlegte, wurde die Zwischenzeit in hervorragendem Maße eine Übergangszeit. Das konnten die Parteien noch nicht wissen, als sie am 20./30. Januar 1922 den Vertrag schlossen, um den es sich bei der Anschlußrevision allein handelt, aber sie konnten Vorsorge treffen für den Fall, daß es dazu käme, daß also die Regierung durchdränge und die Umsatzsteuer mit Wirkung vom 1. Januar 1922 nachträglich erhöht würde. Dieser bedingten und nur für eine Übergangszeit getroffenen Abrede ist nach alledem die rechtliche Wirksamkeit nicht zu versagen.

2. In den Fällen, um die es sich bei der Revision handelt, leitet die Klägerin ihren Anspruch auf Nachforderung der Mehrsteuer nicht aus besonderen Vereinbarungen her, vielmehr unmittelbar aus den Übergangsbestimmungen, welche sich in dem Gesetz vom 8. April 1922 finden. Hier heißt es in Art. 4 Abs. 1: „Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 1922 in Kraft.“ und in Art. 4 Abs. 5: „§ 46 Abs. 5 des Umsatzsteuergesetzes vom 24. Dezember 1919 findet entsprechende Anwendung, es bleiben aber . . .“ (kommt hier nicht in Betracht).

Die Vorschrift des § 46 Abs. 5 des Gesetzes vom 24. Dezember 1919 ist oben bereits wiedergegeben worden. Der Streit der Parteien dreht sich darum, wie ihre Eingangsworte bei der entsprechenden Anwendung zu lesen sind. Die Beklagte und mit ihr der Berufungsrichter lesen so: „Sind für Leistungen aus Verträgen, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes — d. h. vor dem 1. Januar 1922 — abgeschlossen sind, Entgelte nach diesem Zeitpunkt — d. h. nach dem 1. Januar 1922 — zu entrichten, so ist . . .“ Die Klägerin dagegen will folgende Fassung lesen: „Sind für Leistungen aus Verträgen, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes — d. h. vor dem 20. April 1922 — abgeschlossen sind, Entgelte nach diesem Zeitpunkt — d. h. nach dem 1. Januar 1922 — zu entrichten, so ist . . .“

Bei der Auslegung des Berufungsrichters kommt die Übergangs-

vorschrift nur Verträgen zugute, die vor dem 1. Januar 1922 geschlossen sind — auch solche Verträge mußte das Gericht berücksichtigen —, bei der Auslegung der Revision fallen unter die Übergangsvorschrift alle Verträge, wenn sie nur vor dem 20. April 1922 geschlossen sind. Die streitigen Verträge sind im Februar und März 1922 abgeschlossen worden, die Streitfrage ist also erheblich.

Gesetze treten in der Regel erst einige Zeit nach ihrer Verkündung, neuerdings vielfach auch mit ihrer Verkündung in Kraft. Es kommt aber auch vor, daß sich ein Gesetz rückwirkende Kraft beilegt. Das wird in der Regel so ausgedrückt: „Dieses Gesetz tritt mit Wirkung vom . . . in Kraft.“ Das Gesetz vom 8. April 1922 sagt einfach: „Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 1922 in Kraft.“

Worauf der Unterschied in der Fassung beruhen mag, kann unerörtert bleiben, denn sachlich ist er ohne Bedeutung. In dem einen wie in dem anderen Falle handelt es sich um eine Annahme als ob (Fiktion). Den Ablauf der Zeit und der sich in ihr abspielenden Ereignisse kann der Gesetzgeber nachträglich nicht mehr ändern. Er kann durch seine Anordnung nicht bewirken, daß etwas geschehen ist, was tatsächlich nicht geschehen ist. Er kann immer nur anordnen, daß es so angesehen werden soll, als ob ein späteres Ereignis früher eingetreten wäre. Ob er das in dieser oder jener Art ausdrückt, macht keinen Unterschied.

Bei dem Gesetz vom 8. April 1922 ist also mit zwei Zeitpunkten seines Inkrafttretens zu rechnen. Fiktiv in Kraft getreten ist es am 1. Januar 1922, wirklich in Kraft getreten dagegen frühestens am 20. April 1922, d. h. mit seiner Verkündung. Gerade auch die Vorschrift des Gesetzes: „Dieses Gesetz tritt am 1. Januar 1922 in Kraft“ kann doch tatsächlich nicht eher in Kraft getreten sein, als bis das Gesetz verkündet wurde. Die von den Parteien ganz richtig gestellte Frage geht also dahin, ob und inwieweit der im Rahmen des Art. 4 Abs. 5 des Gesetzes vom 8. April 1922 zu lesende § 46 Abs. 5 des Gesetzes vom 24. Dezember 1919 von dem wirklichen oder dem fiktiven Inkrafttreten des Gesetzes vom 8. April 1922 spricht. Aus dem Wortlaut der Vorschriften allein läßt sich die Frage nicht entscheiden. Höchstens kann der Beklagten zugegeben werden, daß für ihre Annahme eine gewisse Wahrscheinlichkeit besteht. Wenn das Gesetz in Art. 4 Abs. 1 von dem Inkrafttreten spricht und an einer

in Abs. 5 a. a. D. herangezogenen Gesetzesstelle wieder von dem Inkrafttreten die Rede ist, dann liegt es nahe, daß hier derselbe Zeitpunkt gemeint ist, wie in Abs. 1. Einen sicheren Schluß gestatten diese Gesetzesworte aber nicht.

An durchschlagender Beweiskraft fehlt es auch der Erwägung der Beklagten, daß die Fassung, in welcher die Klägerin die Eingangsworte des § 46 Abs. 5 des Gesetzes vom 24. Dezember 1919 im Rahmen des Art. 4 Abs. 5 des Gesetzes vom 8. April 1922 lesen will, schon deshalb in sich unmöglich sei, weil das „Inkrafttreten des Gesetzes“ an der einen Stelle auf den 20. April 1922 und „derselbe Zeitpunkt“ an der anderen Stelle auf den 1. Januar 1922 angesetzt werde. Bei entsprechender Anwendung einer Gesetzesvorschrift auf tatsächlich anders liegende Verhältnisse ist ein solches Auseinanderfallen des in dem einen Gesetz einheitlichen Zeitpunkts in zwei verschiedene Daten in dem anderen Gesetz an sich wohl möglich. Auch hier wird die Beklagte höchstens eine gewisse Wahrscheinlichkeit für ihre Auffassung in Anspruch nehmen dürfen.

Die Antwort auf die aufgeworfene Frage ergibt sich aber mit Notwendigkeit aus den Gründen, welche dazu führten, die Geltung des neuen Gesetzes am 1. Januar 1922 beginnen zu lassen. Um diesen Zeitpunkt ist lebhaft gekämpft worden. Als am 22. März 1922 im Reichstag die zweite Lesung des Gesetzes stattfand, waren von verschiedenen Seiten Anträge gestellt worden, den Tag des Inkrafttretens statt, wie in der Regierungsvorlage, auf den 1. Januar, auf den 1. April 1922 zu bestimmen. Die Anträge wurden in namentlicher Abstimmung mit 130 gegen 119 Stimmen bei 11 Enthaltungen abgelehnt. Die Gründe der Mehrheit (Sten. Ber. S. 6500 fig.), denen auch der Reichsminister der Finanzen beitrug, gingen dahin, daß die Handelswelt durch Nachrichten in der Presse, durch Mitteilungen an ihre Spitzenverbände, durch Veröffentlichungen der Finanzbehörden auf die schon mit Wirkung vom 1. Januar 1922 in Kraft tretende erhöhte Umsatzsteuer hingewiesen worden sei; der Handel habe sich längst darauf eingerichtet und die erhöhten Steuerbeträge in seine Preise hineingerechnet. Die Käufer hätten in diesen Preisen die Steuer bereits bezahlt oder sie müßten sie wenigstens noch bezahlen; wenn jetzt die Steuerpflicht auf den 1. April 1922 hinausgeschoben werde, mache man dem Handel auf Kosten der Käufer und auf

Kosten des Reichs geradezu ein Geschenk; in Notfällen könne mit § 108 der Reichsabgabenordnung, dem sogenannten Härteparagrafen, geholfen werden. Bei der dritten Lesung des Gesetzes (Sten. Ber. S. 6795) wurde der Antrag wiederholt, den 1. April 1922 als den Tag des Inkrafttretens für das Gesetz zu bestimmen. Er wurde ohne Aussprache in einfacher Abstimmung abgelehnt. Es kann nun nicht angenommen werden, daß die Regierung und die Reichstagsmehrheit einerseits auf dem Geltungsbeginn vom 1. Januar 1922 bestehen, weil seit diesem Tage doch schon die Mehrzahl der Verkäufer die erhöhte Steuer in ihre Preise eingerechnet habe, daß dieselben Stellen anderseits aber allen Verkäufern gestatten, bei den nach dem 1. Januar 1922 geschlossenen Verträgen die erhöhte Steuer nachzufordern. Wer sie bereits in seine Preise eingerechnet hatte, hätte sie dann noch ein zweites Mal fordern dürfen. An das Reich abzuliefern brauchte er sie trotzdem nur einmal. Dies Ergebnis ist in der Tat unmöglich. Die geschilderten Vorgänge zeigen klar, daß man eine allgemeine Regel schaffen, ein — auch ziemlich undurchführbares — Nachprüfen der einzelnen Preisberechnungen vermeiden wollte. Da wurde denn für alle Recht, was für die Mehrzahl billig erschien, die Minderzahl wurde in geeigneten Fällen auf den Härteparagrafen verwiesen.

Die Klägerin hatte sich früher zugunsten ihrer Ansicht noch auf die Erwägung berufen, daß bei der hier gebilligten Gesetzesauslegung ein anständiger Verkäufer in eine schlimme Lage komme. Eine gesetzlich noch nicht festgelegte Steuer habe die Klägerin trotz aller Hinweise der Regierung nicht berechnen wollen; wenn ihr jetzt gesagt werde, daß das Gesetz ihr die Befugnis zur Nachforderung nicht einräume, so stehe sie rechtlos da; durch vertragliche Abrede habe sie sich die Nachforderung nicht sichern können; derartige Abreden seien wirkungslos. Diese Erwägungen kann die Klägerin zugunsten ihrer Ansicht nicht mehr anführen, seit sie selbst die Gültigkeit derartiger Abreden anerkannt hat und seit das Reichsgericht in der zur Anschlußrevision gefällten Entscheidung der neueren Auffassung der Klägerin beigetreten ist. Im übrigen blieb aber jedem Verkäufer der Weg offen, daß er die drohende Steuer in seine Preise hineinrechnete und sich seinem Abnehmer verpflichtete, ihm die berechnete Steuer zurückzuerstatten, wenn und soweit sie in das Gesetz nicht aufgenommen werden sollte.

Das Schrifttum steht, soweit ersichtlich, mit einer einzigen Ausnahme durchweg auf dem hier vertretenen Standpunkt. Eine andere Stimme als die eines ihrer erstinstanzlichen Prozeßbevollmächtigten hat die Klägerin zu ihren Gunsten nicht anführen können.

Die Ausführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz wurden nach Erlaß des Gesetzes vom 8. April 1922 neu gefaßt. Sie sind unter dem 6. Mai 1922 im Zentralblatt für das Deutsche Reich (S. 189) veröffentlicht worden. Im § 209a baselbst ist der von der Klägerin eingenommene Standpunkt gebilligt worden. Noch vor dem Erscheinen der Ausführungsbestimmungen war aber der Reichsminister der Finanzen an diesem Standpunkt schon wieder irre geworden. In einem Erlaß vom 3. Mai 1922, abgedruckt bei Koppe-Ball, Umsatzsteuernovelle 1922 S. 153, äußert er schon lebhafteste Zweifel an der Richtigkeit des § 209a der Ausführungsbestimmungen. Auch diese Stütze der Klägerin entfällt daher. Ihre Revision erweist sich als ebenso unbegründet wie die Anschlußrevision der Beklagten.