

55. Was ist im Sinne der Befreiungsvorschrift 3 zur Tarifstelle 32 des Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 unter Sachen, welche zum unmittelbaren Verbrauche in einem Gewerbe dienen sollen, zu verstehen?

IV. Civilsenat. Ur. v. 20. Oktober 1898 i. S. Ostpreussische Holz-Commanditgesellschaft A. & S. u. Gen. (Rl.) v. preuß. Fiskus (Bekl.). Rep. IV. 115/98.

I. Landgericht Posen.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Zwischen den Klägern und dem den preussischen Fiskus vertretenden Minister der öffentlichen Arbeiten wurde im Februar 1897 ein schriftlicher Vertrag geschlossen, nach welchem die Kläger die Lieferung von Bahnschwellen und von Weichenschwellen für die preussischen Staatsbahnen zu vereinbarten Preisen übernahmen. Zu diesem Vertrage erforderte die Eisenbahndirektion zu Bromberg auf Grund der Tarifstellen 32. 71, 2. 16. 44 des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 von den Klägern einen Stempel im Betrage von 5765 *M.* Die Kläger zahlten am 15. März 1897 die verlangte Summe an die fiskalische Kasse, klagten aber demnächst auf die Zurückzahlung des Betrages von 5763,50 *M.* nebst 5 Prozent Zinsen seit dem 15. März 1897, indem sie die Meinung vertraten, daß ihnen die Befreiungsbestimmung unter Ziffer 3 zu der Tarifstelle 32 des Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 zur Seite stehe. Durch das in zweiter Instanz aufrecht erhaltene Urteil des Landgerichtes wurden die Kläger mit ihrer Klage abgewiesen. Die Revision der Kläger gegen das Berufungsurteil hat das Reichsgericht zurückgewiesen aus folgenden

Gründen:

„Von der in der Tarifstelle 32 des Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 bezeichneten Stempelabgabe sind nach Ziff. 3 der daselbst vorgeschriebenen „Ermäßigungen und Befreiungen“

Kauf- und Lieferungsverträge über Mengen von Sachen oder Waren befreit, sofern dieselben entweder zum unmittelbaren Verbrauch in einem Gewerbe, oder zur Wiederveräußerung in derselben Beschaffenheit oder nach vorgängiger Bearbeitung oder Verarbeitung

dienen sollen, oder im Inlande in dem Betriebe eines der Vertragsschließenden erzeugt oder hergestellt sind.

Die Kläger halten diese Vorschrift auf den von ihnen mit dem Vertreter des preussischen Fiskus im Februar 1897 über die Lieferung von Bahnschwellen und von Weichenschwellen für die preussischen Staatsseisenbahnen errichteten Vertrag für anwendbar, indem sie geltend machen, daß die hier in Rede stehenden Schwellen zu den Sachen gehören, welche „zum unmittelbaren Verbrauch in einem Gewerbe dienen sollen“.

Dieser Auffassung ist das Berufungsgericht zunächst mit der Ausführung entgegnetreten, daß Bahnschwellen keine verbrauchbaren Sachen im Sinne der unter der erwähnten Ziff. 3 bezeichneten Befreiungen seien, weil nach dem Sprachgebrauch unter verbrauchbaren Sachen nur solche verstanden werden könnten, deren Gebrauchswert nur durch Auflösung des gegenwärtigen Sachzustandes, durch Verbrauch der gegebenen Sachgebilde hergestellt werde, die Bahnschwellen aber durch ihre Einfügung in den Bahnkörper nicht zerstört würden, sondern sich nur sehr allmählich abnutzten.

In diesen Ausführungen ist eine Rechtsnormverletzung nicht enthalten. Allerdings ist es richtig, daß — worauf von der Revision hingewiesen wird — das Stempelsteuergesetz sich des technischen Ausdruckes „verbrauchbare Sachen“ nicht bedient. Dies steht indes der Auslegung des Berufungsgerichtes nicht entgegen.

In Betracht kommt für die Auslegung der hier in Rede stehenden Befreiungsvorschrift der Rechtszustand, welcher unmittelbar vor Erlass des Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 herrschte. Auf Grund des Reichsstempelgesetzes vom 1. Juli 1881 §§ 9c. 11. Tarifnummer 4a in Verbindung mit dem diese Tarifnummer und die sich daran knüpfenden Vorschriften beseitigenden Reichsgesetze vom 29. Mai 1885 waren damals

Kauf- und Lieferungsverträge über Mengen von Sachen oder Waren, die zum Gebrauch als gewerbliche Betriebsmaterialien bestimmt sind, von jeglicher Stempelabgabe — dem Reichs- und Landesstempel — befreit.

Vgl. Entsch. des R.G.'s in Civilf. Bd. 19 S. 177.

Von dieser Auffassung wird auch in der Begründung zu dem Entwurf des Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 unter III. 17 (S. 46) ausgegangen.

Was den Begriff der gewerblichen Betriebsmaterialien anbelangt, so sind in der Begründung zu dem Entwurf des Reichsstempelgesetzes vom 1. Juli 1881 § 9c (S. 33) als solche beispielsweise Kohlen zur Heizung und Farbstoffe bezeichnet, wogegen die zum Bau einer Eisenbahn gelieferten Schwellen nach einer Bemerkung in dieser Begründung nicht als gewerbliche Betriebsmaterialien zu gelten hätten. Letzterer Auffassung ist auch das Reichsgericht in Sachen Fiskus w. B., IV. 509/82 und 532/82, in den Urteilen vom 1. und 12. Februar 1883 (Jurist. Wochenschrift von 1883 S. 125 Nr. 46) beigetreten. Später hat das Reichsgericht Schienen und Axen, welche an Eisenbahnverwaltungen zu liefern waren, für Gegenstände, welche beim Betriebe des Eisenbahngewerbes unmittelbar benutzt werden sollen und daher unter den Begriff der gewerblichen Betriebsmaterialien fallen, erklärt. Vgl. die Urteile in Sachen Fiskus w. Bochumer Verein, IV. 335/86, vom 18. März 1889 (Jurist. Wochenschrift von 1889 S. 163) und in Sachen Steuerfiskus w. Gutehoffnungshütte, III. 79/89, vom 31. Mai 1889 (Jurist. Wochenschrift von 1889 S. 291 Nr. 29).

Andererseits ist in dem reichsgerichtlichen Urteile vom 17. März 1888 in Sachen D. w. Steuerfiskus, II. 336/87, (Jurist. Wochenschrift von 1888 S. 186 Nr. 29) ausgeführt, daß der Begriff der gewerblichen Betriebsmaterialien im Sinne des § 9c des Reichsstempelgesetzes vom 1. Juli 1881 unbedenklich eng aufzufassen sei, daß dieser Begriff indes wohl nicht bestimmt zu begrenzen sein, und namentlich die Unterscheidung zwischen Betriebsmitteln und Betriebsmaterialien schwankend bleiben werde. Auf das oben erwähnte Urteil in Sachen Fiskus w. B., IV. 532/82, hat das Reichsgericht noch in einer neueren Entscheidung, nämlich in dem Urteile vom 4. März 1897 in Sachen Fiskus w. G., IV. 290/96, (Jurist. Wochenschrift von 1897 S. 248 Nr. 71), im Hinblick auf die Begründung zu dem Entwurf des Reichsstempelgesetzes vom 1. Juli 1881 § 9c hinsichtlich der zum Bau einer Eisenbahn bestimmten Schwellen Bezug genommen.

Vgl. auch Circularverfügung des preussischen Finanzministeriums vom 15. Juli 1889 (Centralblatt der Abgaben- u. Gesetzgebung und Verwaltung von 1889 S. 323).

Wenn nun, abweichend von der dahingehenden Wortfassung in § 9c des Reichsstempelgesetzes vom 1. Juli 1881:

... welche ... zum Gebrauch als gewerbliche Betriebsmaterialien ... bestimmt sind,  
 in der Befreiungsvorschrift 3 zur Tarifstelle 32 des Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 die Worte

... sofern dieselben ... zum unmittelbaren Verbrauch in einem Gewerbe ... dienen sollen ...  
 gewählt sind, so liegt hierin ein so ausdrückliches und entschiedenes Abgehen von der früheren Wortfassung, daß die Annahme einer nur zufälligen oder doch bedeutungslosen Änderung ausgeschlossen erscheint, vielmehr auf die Absicht geschlossen werden muß, unter Aufgabe des früheren Wortlautes, welcher zu verschiedenartigen Auslegungen geführt hatte, dem Gesetz eine präzisere, den Willen des Gesetzgebers klar zum Ausdruck bringende Fassung zu geben.

Nun kann aber unter dem unmittelbaren Verbrauch in einem Gewerbe nicht jeder Gebrauch als gewerbliches Betriebsmaterial verstanden werden, sondern nur ein solcher Gebrauch, der nicht allein den Zwecken des Gewerbes unmittelbar dient, sondern auch nicht bloß die Abnutzung, sondern die Zerstörung der benutzten Sache zur Folge hat. Gegenstand einer solchen Benutzung können mithin nur verbrauchbare Sachen sein, d. h. Sachen, deren Gebrauch in ihrem Verbräuche besteht, die durch ihre Zerstörung den aus ihnen zu ziehenden Nutzen gewähren. Zu diesen Sachen können aber Eisenbahnschwellen nicht gerechnet werden, da dieselben zu einem dauernden Gebrauche bestimmt sind und nur einer allmählichen Abnutzung unterliegen.

Mit Recht wird von Heiniz in seinem Kommentar zum Stempelsteuergesetz vom 31. Juli 1895 zur Unterstützung der auch von ihm vertretenen Ansicht, daß der Stempeltarif in seiner jetzigen Fassung der Anschaffung gewerblicher Betriebsmaterialien nur insoweit Befreiung von der Stempelabgabe gewähre, als die fraglichen Gegenstände im Betriebe verbraucht werden, auf Art. 273 H.G.B. hingewiesen, woselbst in Abs. 2 ausdrücklich zwischen denjenigen Sachen, welche bei dem Betriebe des Gewerbes unmittelbar benutzt, und denjenigen, welche hierbei verbraucht werden sollen, unterschieden wird. Auch das Reichsgericht hat bereits in den oben erwähnten Urteilen in Sachen D. w. Steuerfiskus, II. 336/87, und Fiskus w. Bochumer Verein, IV. 335/88, zur Feststellung des Begriffs der gewerblichen

Betriebsmaterialien im Sinne des Reichsstempelgesetzes vom 1. Juli 1881 § 9c auf Art. 273 Abs. 2 S. G. B. Bezug genommen. Hiernach rechtfertigt es sich, auch für das Verständnis der Worte „zum unmittelbaren Verbrauch in einem Gewerbe“ in der Befreiungsvorschrift 3 auf Art. 273 Abs. 2 S. G. B. zurückzugehen, und danach kann es nicht statthaft erscheinen, die beiden hier in Rede stehenden Begriffe für identisch zu erachten und unter dem Verbrauch in einem Gewerbe etwas anderes zu verstehen, als eine gewerbliche Benutzung, welche zugleich die Zerstörung der benutzten Sache in sich schließt.

Vgl. auch die von dem preussischen Minister der öffentlichen Arbeiten im Einvernehmen mit dem Finanzminister erlassene Verfügung vom 10. Dezember 1896 (Eisenbahnverordnungsblatt von 1896 S. 353) und die Verfügung des Reichspostamtes vom 15. März 1897, zur Beachtung mitgeteilt durch Verfügung des preussischen Finanzministers vom 31. März 1897 (Centralblatt für Abgaben- u. Gesetzgebung und Verwaltung von 1897 S. 157. 158).

Dem hiernach aus dem an sich klaren Wortlaute des Gesetzes unter Berücksichtigung des dem Erlaß desselben unmittelbar vorausgegangenen Rechtszustandes und der Vorschrift des Art. 273 Abs. 2 S. G. B. zu entnehmenden Ergebnisse gegenüber kann dem Inhalt der Materialien des Gesetzes, insbesondere der Begründung des Gesetzentwurfes und dem Kommissionsberichte, eine ausschlaggebende Bedeutung nicht beigemessen werden. Abgesehen hiervon ist aber auch nicht zu ersehen, daß diese Materialien der vorstehend getroffenen Auslegung entgegenstehen. Dies gilt namentlich von der in der Begründung S. 46 enthaltenen und von der Revision hervorgehobenen Bemerkung, daß die Interessen der Landwirtschaft, des Handels, des Gewerbes und der Industrie Berücksichtigung verdienen und eine steuerliche Begünstigung rechtfertigen. Denn daß die beabsichtigte Begünstigung keine absolute und uneingeschränkte sein sollte, ergibt sich schon daraus, daß die Verträge fraglicher Art nach der Regierungsvorlage keineswegs, wie bis dahin, von der Steuer frei gelassen, sondern mit einer Abgabe von  $\frac{1}{20}$  Prozent belegt werden sollten. Und wenn man nach der Begründung annehmen wollte, daß im allgemeinen die Absicht bestand, den bisherigen Rechtszustand für die Vertragsinteressenten nur insoweit ungünstiger zu gestalten, als die Stempelabgabe von  $\frac{1}{20}$  Prozent an die Stelle der Steuerfreiheit treten sollte, so steht dies der An-

nahme keineswegs entgegen, daß zugleich eine Verbesserung der Fassung beabsichtigt war, welche die für die bestimmte Begrenzung des Begriffs der gewerblichen Betriebsmaterialien bestehenden Schwierigkeiten beseitigen sollte. Dieselbe Erwägung greift auch gegenüber der Bemerkung des Kommissionsberichtes (S. 57) durch, es werde „hinsichtlich der Besteuerung der Kauf- und Lieferungsgeschäfte über bewegliche Gegenstände der jetzige Zustand vollkommen aufrecht erhalten“, wenn diese Bemerkung nicht überhaupt lediglich auf die darauf folgenden Worte: es werde „die Unterscheidung zwischen vertretbaren und nicht vertretbaren Waren also beibehalten“, zu beziehen sein sollte.

Das Berufungsgericht zieht auch noch den Gesichtspunkt in Betracht, daß die Bahnschwellen durch ihre Verwendung in den Bahnkörper ihre Selbständigkeit verlieren, und daß sie insofern als verbraucht bezeichnet werden könnten. Demgegenüber wird aber von dem Berufungsgerichte erwogen, daß von dem bezeichneten Gesichtspunkte aus die Bahnschwellen unmittelbar nur als Baumaterial für die Zwecke des Bahnbaues, nicht aber unmittelbar im Gewerbe der Staatsbahn, daß sie also höchstens mittelbar für den Gewerbebetrieb verbraucht werden würden, und daher auch aus diesem Grunde nicht unter die in Rede stehenden Befreiungen fallen. Auch diese Ausführung ist rechtlich nicht zu beanstanden. Die Revision macht gegen dieselbe geltend, daß das Gewerbe der Eisenbahnverwaltung nicht nur im Betriebe vorhandener Bahnen bestehe, sondern den Bau neuer Bahnen und die bauliche Erhaltung und Erneuerung der vorhandenen Bahnen in sich schließe, und daß, wie der Bahnkörper überhaupt, so auch die einen Bestandteil dieser Bahnkörper bildenden Schwellen dem Bahnbetriebe unmittelbar dienen. Diesem Angriffe steht der Umstand entgegen, daß unter dem Betriebe einer Eisenbahn nämlich nur die auf die Beförderung von Personen und Sachen gerichtete Thätigkeit verstanden werden kann, und daß daher unter diesem Begriff nicht auch der Bau und die Erhaltung und Erneuerung des Eisenbahnkörpers fällt, da durch diese Veranstaltungen nur die Voraussetzungen für die Ausführbarkeit des Gewerbebetriebes geschaffen werden, nicht aber das Gewerbe selbst betrieben wird.“