

99. Findet die Befreiungsvorschrift Ziff. 3 der Tarifstelle 32 des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 Anwendung auf Lieferungsverträge über elektrischen Strom, der im Inlande im Betriebe eines der Vertragsschließenden erzeugt ist?

VII. Civilsenat. Ur. v. 5. Februar 1904 i. S. preuß. Fiskus (Bekl.) w. E. S. Aktienges. (Kl.). Rep. VII. 424/03.

I. Landgericht I Berlin.

II. Kammergericht daselbst.

Durch schriftlichen Vertrag vom 1. November 1898 verpflichtete sich die „Gesellschaft für elektrische Unternehmungen“ in B. gegenüber der „Südlichen B. Vorortbahn“ daselbst, dieselbe den zum Betriebe ihrer bereits konzessionierten und noch zu konzessionierenden Straßenbahnlinien innerhalb einer Anzahl von besonders aufgeführten Gemeindegebieten erforderlichen elektrischen Strom unter bestimmten Bedingungen zu liefern. Im Februar 1900 übernahm die Klägerin durch Vereinbarung mit den genannten beiden Gesellschaften an Stelle der „Gesellschaft für elektrische Unternehmungen“ alle für diese aus

dem bezeichneten Vertrage entstehenden Rechte und Pflichten. Auf Grund des Vertrages vom 1. November 1898 wurden von der „Südlichen B. Vorortbahn“ auf die Zeit bis zum 1. Januar 1902 108 320 *M* 23 *ℳ* für ihr zugeleiteten, von der liefernden Gesellschaft im Inlande selbst erzeugten elektrischen Strom gezahlt. Für den Vertrag vom 1. November 1898 beanspruchte der Beklagte auf Grund der Tarifstelle 82c Abs. 1 des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 eine Stempelabgabe von  $\frac{1}{3}$  vom Hundert des Lieferungspreises mit 361 *M* 50 *ℳ*, von denen er den bereits gezahlten Betrag von 1 *M* 50 *ℳ* in Abzug brachte.

Die Klägerin beantragte im Wege der Klage, festzustellen, daß sie nicht verpflichtet sei, zu dem Stromlieferungsvertrage vom 1. November 1898 einen Lieferungsstempel von  $\frac{1}{3}$  vom Hundert des für gelieferten elektrischen Strom gezahlten Betrages zu entrichten. Das Landgericht erkannte der Klage gemäß, und das Kammergericht wies die Berufung des Beklagten zurück. Die Revision des Beklagten ist zurückgewiesen worden aus folgenden

#### Gründen:

„Die Tarifstelle 82 des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 bestimmt in Abs. 1 unter c, daß Kaufverträge einem Stempel von  $\frac{1}{3}$  vom Hundert des Kaufpreises unterliegen, wenn sie weder unbewegliche Sachen noch diesen gleichgeachtete Rechte betreffen, sondern „andere Gegenstände aller Art (auch Lieferungsverträge)“. Daß der Vertrag vom 1. November 1898, wenngleich seinen Gegenstand die Lieferung elektrischen Stromes, also nicht einer körperlichen Sache, bildet, als ein unter die genannte Vorschrift fallender Lieferungsvertrag anzusehen ist, erkennen beide Parteien an, und ist auch nicht zweifelhaft; denn durch § 981 I. 11 des hier anzuwendenden Allgemeinen Landrechts ist das Wesen des Lieferungsvertrages dahin bestimmt, daß er die Verpflichtung begründet, einem anderen eine bestimmte Sache für einen gewissen Preis zu verschaffen, und eine Sache (im weiteren Sinne) ist nach § 8 I. 2 daselbst auch dasjenige, was durch die Übereinkunft der Menschen eine Selbständigkeit hat, vermöge deren es der Gegenstand eines dauernden Rechts sein kann. Daß auch der elektrische Strom eine solche Sache sei, ist in ständiger Rechtsprechung des Reichsgerichts anerkannt. Die Parteien streiten aber darüber, ob auf den Vertrag die Befreiungsvorschrift unter

Biff. 3 derselben Tarifstelle Anwendung findet, nach der vom Stempel befreit sind unter anderm

„Lieferungsverträge über Mengen von Sachen oder Waren, sofern dieselben . . . im Inlande im Betriebe eines der Vertragsschließenden erzeugt oder hergestellt sind.“

Unstreitig ist der gelieferte Strom im Inlande im Betriebe der Klägerin als einer der vertragsschließenden Gesellschaften erzeugt. Die Anwendung der Befreiungsvorschrift zu 3 hängt daher davon ab, ob der gelieferte elektrische Strom eine „Menge von Sachen“ im Sinne der Vorschrift darstellt. Diese Frage ist zu bejahen. Das ergibt sich einerseits aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift, andererseits aus ihrem Wortlaute.

Die Regierungsvorlage zur Tarifstelle 32 enthielt an der Stelle der Befreiungsvorschrift zu 3 die Bestimmung, daß die jetzt befreiten Lieferungsverträge über Mengen von Sachen einem Stempel von  $\frac{1}{20}$  vom Hundert des Lieferungspreises unterworfen sein sollten. Diese Bestimmung wurde durch die Kommission des Abgeordnetenhauses unter nachträglicher Billigung des Plenums durch die Befreiungsvorschrift zu 3 ersetzt, und dabei ausdrücklich bemerkt, daß damit hinsichtlich der Besteuerung der Lieferungsverträge über bewegliche Gegenstände der frühere Rechtszustand aufrecht erhalten werde.

Vgl. Kommissionsbericht S. 57 vorletzter Abs. in Nr. 204, zweite Session 1895 des Abgeordnetenhauses.

Dieser frühere Rechtszustand war durch die seit dem am 1. Mai 1894 erfolgten Inkrafttreten des Reichsstempelgesetzes vom 27. April 1894 in Fortfall gekommene „Anmerkung“ zur Tarifnummer 4B des Reichsstempelgesetzes vom 29. Mai 1885 (R.G.Bl. S. 171) bestimmt, die dahin lautete:

„Kauf- und Anschaffungsgeschäfte über im Inlande von einem der Kontrahenten erzeugte oder hergestellte Mengen von Sachen oder Waren sind steuerfrei.“

Erst durch den Fortfall dieser Anmerkung, die gemäß § 17 desselben Reichsstempelgesetzes die in ihr bezeichneten Geschäfte auch dem Landesstempel entzog, war die Möglichkeit für die Landesgesetzgebung geschaffen, Lieferungsverträge über die in der „Anmerkung“ bezeichneten Mengen von Sachen oder Waren zur Steuer heranzuziehen. Nach der ständigen, auf die Entstehungsgeschichte der Anmerkung begründeten

Rechtsprechung des Reichsgerichts ist die Anmerkung nicht als eine bloße Ausnahme von der in der Tarifnummer 4 B aufgestellten Regel der Steuerpflichtigkeit aufzufassen — also nicht dahin, daß nur die börsenmäßig geschlossenen Kauf- und Anschaffungsgeschäfte von der Befreiung getroffen werden sollten —, sondern dahin, daß die Anmerkung eine selbständige und allgemeine Befreiung darstellt.

Vgl. Urteile des Reichsgerichts vom 18. März 1889, Entsch. des R.G.'s in Civill. Bd. 23 S. 63. 69, und vom 18. September 1903, Rep. VII 178/03.

Es ist schwer verständlich, wie der Beklagte dieser Auffassung entgegengetreten und den Standpunkt verteidigen kann, der Gesetzgeber habe die in der Anmerkung bestimmte Befreiung auf die Börsenhandelsgeschäfte einzuschränken beabsichtigt; denn der preussische Finanzminister selbst hat in seiner allgemeinen Verfügung vom 20. Januar 1888 (Reichsanzeiger Nr. 24 vom 27. Januar 1889, Centralblatt für Abgaben- u. Verwaltung S. 53, Ministerialblatt S. 85. 86) die Provinzialsteuerdirektoren angewiesen, die durch die Anmerkung geschaffene Befreiung bei allen Kaufgeschäften zu beachten, gleichviel ob die Geschäfte unter Zugrundelegung von Börsennotizen und über Waren, für welche Terminspreise notiert werden, geschlossen sind, oder nicht. Den von der Rechtsprechung bisher festgehaltenen Standpunkt zu ändern liegt hiernach kein Anlaß vor.

Die Revision greift ferner den von der Rechtsprechung festgestellten Grundsatz an, daß unter die in der Anmerkung bezeichneten „Sachen oder Waren“ auch unkörperliche Sachen, wie der elektrische Strom, fallen. In dieser Beziehung hatte das vorgenannte Urteil des Reichsgerichts vom 18. September 1903 ausgeführt: Zur Zeit des Zustandekommens des Reichsstempelgesetzes vom 29. Mai 1885 habe es an einem für das ganze Reichsgebiet gemeinsamen Rechtsbegriff der Sache gefehlt, und es müsse daher für die Feststellung der Bedeutung des Wortes „Sache“ auf deren Begriff zurückgegriffen werden, wie er durch das im einzelnen Falle anzuwendende Sondercivilrecht bestimmt sei, es sei denn, daß nach der erkennbaren Absicht des Gesetzgebers die verschiedenen Sonderrechte zurücktreten sollten vor einem bestimmten einheitlichen Begriff der Sache. Für die Annahme einer solchen Absicht sei kein Anhaltspunkt gegeben, insbesondere nicht dafür, daß der Sachbegriff einem einzelnen bestimmten der in

Betracht kommenden deutschen Civilrechtssysteme zu entnehmen sei. Auch der handelsrechtliche Begriff der Sache könne nicht maßgebend sein, da die „Anmerkung“ gerade die Begünstigung der Geschäfte der Landwirtschaft, der Industrie und des Handwerks bezweckt habe. Im Bereiche des Allgemeinen Landrechts sei hiernach bei der Anwendung der „Anmerkung“ der landrechtliche Begriff der Sache (§ 3 I. 2 daf.) maßgebend.

Von diesen durch die Revision bekämpften Grundsätzen abzugehen, liegt kein genügender Anlaß vor. Sie stehen in Übereinstimmung mit dem in ständiger Rechtsprechung des Reichsgerichts festgestellten Satze, daß für die Frage, ob ein bestimmtes beurkundetes Rechtsverhältnis unter eine bestimmte Stempelvorschrift fällt, das Recht des Ortes, in dem das Rechtsverhältnis seinen Sitz hat, entscheidend ist, soweit nicht das Stempelgesetz selbst etwas anderes anordnet. Hieraus sich ergebende Ungleichheiten in der Wirkung des Stempelgesetzes werden durch die Vorteile aufgewogen, die dadurch bedingt sind, daß das Stempelrecht auf dem festen Boden positiver geregelter Privatrechtssysteme steht.

Die Revision erhebt die Rüge, die Anwendung verschiedener Sachbegriffe sei schon deshalb ausgeschlossen, weil der Gesetzgeber eine einheitliche Bestimmung für das ganze Reich habe erlassen wollen und deshalb nicht die Absicht gehabt haben könne, eine Ungleichheit in den einzelnen Bundesstaaten herbeizuführen. Die „Anmerkung“ habe hiernach gleichmäßig alle Sachen treffen sollen, die gleichmäßig in allen Bundesstaaten als Sachen galten; dies seien aber die körperlichen Sachen. Diese Rüge ist nach den obigen Ausführungen nicht begründet. Wäre sie es, so würde auch hinsichtlich des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895, das für das ganze Staatsgebiet erlassen war, anzunehmen sein, daß die im Tarif enthaltenen Bezeichnungen von Rechtsbegriffen überall in einem einheitlichen, für die ganze Monarchie gemeinsamen Sinne verstanden werden müßten. Es bedarf keiner Ausführung, daß dies nicht zutrifft, daß vielmehr die in Preußen bis zum 1. Januar 1900 vorhandene gewesene Spaltung des materiellen Rechts in drei verschiedene Rechtssysteme in mehrfachen Beziehungen auch zu Unterschieden bei der Anwendung des Stempelsteuergesetzes geführt hat. Noch in der jüngsten Zeit hat der erkennende Senat ausgesprochen, daß unter den

unbeweglichen Sachen des Abs. 1 der Tarifstelle 32 nicht bloß Grundstücke, sondern über den Kreis der Grundstücke hinaus alles das zu verstehen ist, was nach dem örtlich geltenden Privatrechtssystem zu den unbeweglichen Sachen zu rechnen ist (Entsch. des R.G.'s in Zivilf. Bd. 51 S. 101), und daß bei außerhalb des Stempellandes befindlichen Gegenständen, z. B. Bahneinheiten, das ausländische Privatrecht darüber entscheidet, ob sie als unbewegliche Sachen im Sinne der Tarifstelle 32 zu b anzusehen sind (Urteil vom 27. Oktober 1903, Rep. VII. 234/03).

Sollten die gesetzgebenden Faktoren, was freilich nirgends erkennbar zum Ausdruck gelangt ist, einen einheitlichen Sachbegriff für die Befreiungsvorschrift der „Anmerkung“ als selbstverständliche Grundlage angenommen haben, so liegen doch keinerlei Gründe dafür vor, daß dieser Begriff der möglich engste, in dem sich alle in Betracht kommenden Privatrechtssysteme deckten, habe sein sollen. Es muß vielmehr, da die Steuerfreiheit nach der Entstehungsgeschichte der Anmerkung (vgl. Entsch. des R.G.'s Bd. 23 S. 66. 67) für alle Geschäfte der Landwirtschaft, der Industrie und des Handwerks eintreten sollte, davon ausgegangen werden, daß die Geschäfte über alle diejenigen Gegenstände befreit sein sollten, die in Deutschland nach den Anschauungen des Verkehrs als Sachen angesehen wurden. Im Verkehr aber wurde, auch schon zur Zeit der Beratung des Reichsstempelgesetzes von 1885, der elektrische Strom, wie schon diese allgemein übliche Bezeichnung ergibt, als eine Sache flüssiger Natur angesehen, die erzeugt, gemessen, geliefert und (in der Form von Akkumulatoren) versendet werden kann. Dieser allgemeinen Verkehrsanschauung trägt auch anderweit der Gesetzgeber Rechnung, indem er z. B. Bestimmungen über die Maßeinheit der elektrischen Stromstärke (§§ 1. 3 des Reichsgesetzes, betreffend die elektrischen Maßeinheiten, vom 1. Juni 1898) und über die Bezeichnung für die Einheiten der Elektrizitätsmenge traf (§ 5 daselbst). Gegenüber dem rein wirtschaftlichen Zwecke der Vorschrift der Anmerkung, die Geschäfte der Industrie von hemmenden Fesseln zu befreien, ist ein Grund weder vom Beklagten angegeben noch sonst ersichtlich, der den Gesetzgeber bewogen haben könnte, mit der beabsichtigten Befreiung vor den Rechtsgeschäften über den elektrischen Strom Halt zu machen, die Befreiung aber den Geschäften über andere Industrieprodukte zu gewähren, die, wie z. B.

Brenngas, ähnlichen Zwecken dienen und von ähnlicher Bedeutung für das Wirtschaftsleben sind. Von wesentlichem Einfluß konnte dabei der Umstand nicht sein, daß nach der — übrigens die Möglichkeit eines zukünftigen Wechsels der Theorie nicht ausschließenden — Anschauung der Naturwissenschaft, auf der auch das später erlassene Reichsgesetz vom 9. April 1900, betreffend die Bestrafung der Entziehung elektrischer Arbeit, beruht, die Elektrizität nicht als etwas Gegenständliches, sondern als eine Kraft anzusehen ist.

Fielen hiernach Lieferungsverträge über elektrischen Strom zur Zeit des Inkraftstehens der Anmerkung unter diese, so ist noch weniger zu bezweifeln, daß solche Verträge seit dem Inkrafttreten des preussischen Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 durch die Befreiungsvorschrift 3 der Tarifstelle 32 daselbst vom Landestempel befreit sind. Während die Anmerkung „Kauf- und sonstige Anschaffungsgeschäfte“ über selbsterzeugte Mengen von Sachen oder Waren von der Steuer befreite, erklärte die Befreiungsvorschrift 3 die „Kauf- und Lieferungsverträge“ über solche Mengen für stempelfrei. Es kann nicht zweifelhaft sein, daß in dieser für den ganzen Umfang der Monarchie, deren größter Teil dem Gebiete des Allgemeinen Landrechts angehörte, geltenden Vorschrift unter den befreiten „Lieferungsverträgen“ wenigstens dann, wenn für die sachliche Beurteilung des Vertrages das Allgemeine Landrecht maßgebend ist, die Lieferungsverträge im Sinne des Allgemeinen Landrechts (§ 981 I. 11) zu verstehen sind, deren Gegenstand, wie oben bargelegt ist, auch unkörperliche Sachen sein können. Dies, und daß auch der preussische Finanzminister zur Zeit der Entstehung des Stempelsteuergesetzes die „Anmerkung“ des Reichsstempelgesetzes vom 29. Mai 1885 dahin auslegte, daß die Befreiung vom Reichsstempel die Kaufverträge über unkörperliche Gegenstände mit umfaßte, ist auch aus der Fassung der Regierungsvorlage zur Befreiungsvorschrift 3 zu entnehmen. In dieser war ein ermäßigter Stempel von  $\frac{1}{20}$  vom Hundert des Kauf- oder Lieferungspreises für „Kauf- und Lieferungsverträge“ über selbsterzeugte „bewegliche Gegenstände“ (nicht Sachen) bestimmt, und hierbei offensichtlich das Wort „Gegenstände“ in demselben, über den Begriff der körperlichen Sache hinausgreifenden Sinne gemeint, den es in dem unverändert zum Gesetz gewordenen Absatz 1 zu c der Regierungsvorlage zu derselben Tarifstelle („andere Gegenstände aller Art [auch Lieferungs-

verträge]“) haben sollte. Die Begründung der Vorlage (Seite 46) läßt aber erkennen, daß dem Stempel von  $\frac{1}{20}$  vom Hundert gerade die durch die „Anmerkung“ von jedem Stempel befreiten Veräußerungsverträge unterworfen werden sollten. Wenn nun auch die in der Regierungsvorlage vorgesehene Auferlegung eines ermäßigten Kaufstempels bei der Beratung des Gesetzes in eine völlige Stempelbefreiung umgewandelt worden ist, so ist hierbei doch nirgends hervorgetreten, daß der Bereich der festgesetzten Stempelbefreiung ein engerer habe sein sollen, als derjenige der vorgeschlagenen Stempelermäßigung.

Es kann endlich auch nicht zweifelhaft sein, daß die während eines Zeitraumes von länger als einem Jahre gegen ein Entgelt von 108320 *M* 28 *℥* gelieferte Quantität elektrischen Stromes als eine „Menge“ anzusehen ist, d. h. als eine Vielheit, die im Sprachgebrauche des Lebens als Menge bezeichnet wird, von gleichartigen Gegenständen, die nach ihrer Beschaffenheit und dem Willen der Vertragsschließenden als untereinander völlig gleichartige und daher auch insoweit als vertretbare in Betracht kommen, ohne daß dabei auf das einzelne Stück an sich, als Individuum, irgendein Gewicht gelegt wird.

Vgl. *Grtsch. des R.G.'s in Civilf. Bd. 42 S. 255. 260.*

Die Einzelstücke werden, ebenso wie bei Mengen von Brenngas, Petroleum u. dgl., durch die erwähnten Maßeinheiten dargestellt. Bedenken gegen die Annahme des Vorhandenseins einer Menge sind hier um so weniger zu erheben, als auch das spätere Reichsgesetz vom 1. Juni 1898, wie oben dargelegt ist, ausdrücklich über die Einheiten der „Elektrizitätsmenge“ Bestimmung trifft.“