

88. Was ist unter der im Zusatz 4 zur Tarifnr. 10 des Reichsstempelgesetzes in der Fassung vom 26. Juni 1916 bezeichneten „Übertragung der Ware in Natur“ zu verstehen?

VII. Zivilsenat. Urte. v. 26. März 1918 i. S. badischer Staat (Bekl.) w. Süddeutsche Zementverkaufsstelle, G. m. b. H. (Kl.).
Rep. VII. 32/18.

I. Landgericht Karlsruhe.

II. Oberlandesgericht daselbst.

Die klagende Gesellschaft, die aus 24 Zementfabriken als ihren Mitgliedern besteht, hat den Zweck, die Erzeugnisse der Mitglieder zu einheitlichen Preisen zu verkaufen und ungesunden Wettbewerb unter ihnen zu verhüten. Der Geschäftsverkehr ist dahin geregelt, daß jedes Mitglied an die Gesellschaft einen bestimmten Pflichtbeitrag seiner Erzeugnisse zu liefern hat, die Gesellschaft aber den Verkauf besorgt und jeden Gesellschafter anweist, eine oder die andere Lieferung unmittelbar an den Abnehmer der Gesellschaft zu bewirken. Die Gesellschaft tritt jedoch hierbei ihren Mitgliedern gegenüber nicht als Vermittler oder Kommissionär, sondern als Käufer auf, der die Waren in eigenem Namen und für eigene Rechnung weiter verkauft. Es werden besondere Einkaufs- und Verkaufspreise festgesetzt und die Spannung so bemessen, daß die Verwaltungskosten gedeckt werden. Im Art. 6 der Satzung ist noch besonders bestimmt: „Die Gesellschaft erwirbt das Eigentum an den ihr von den Gesellschaftern gelieferten Waren in dem Augenblick, in dem sie den Bereich des betreffenden Werkes verlassen, also zur Bahn oder auf das Schiff oder an Achshunden abgegeben werden. Die Gesellschafter verpflichten sich zwar, die verkaufte Ware unbeschädigt und so rasch als möglich zur Bahn oder zu Schiff zu bringen und auf dem kürzesten Wege an den Empfänger zu versenden, sie handeln aber alsdann nur noch als Verwahrer und Frachtführer der Gesellschaft. Die Handlung des Abgebens der Ware gilt als Eigentumsübergabe an die Gesellschaft.“ Der Warenumsatzstempel wurde auf Grund des Gesetzes vom 26. Juni 1916 für das Jahr 1916 bei den einzelnen Gesellschaftern auf Grund der von ihnen abgegebenen Erklärungen über ihre bezahlten Lieferungen erhoben. Daneben aber erforderte die Steuerbehörde auch von der Klägerin die Stempelabgabe für die Lieferungen, die sie an ihre Abnehmer bewirkt hatte. Die Klägerin hat diese letztere Abgabe bezahlt und fordert sie mit der Klage zurück.

Das Landgericht gab dem Klageantrage statt. Die Berufung des Beklagten wurde zurückgewiesen. Auf seine Revision wurde das Berufungsurteil aufgehoben und die Sache in die Vorinstanz zurückverwiesen aus folgenden

Gründen:

„Nach der Tarifnr. 10 des RStempG. in der Fassung des Gesetzes über einen Warenumsatzstempel vom 26. Juni 1916 sind dem Reichsstempel die im § 76 das. bezeichneten Anmeldungen der Gewerbetreibenden über bezahlte Warenlieferungen unterworfen. Im Zusatz Nr. 4 ist weiter bestimmt, daß, falls bei Abwicklung mehrerer Kauf- oder Anschaffungsgeschäfte, die zwischen verschiedenen Personen über dieselben Waren oder über Waren gleicher Art abgeschlossen sind, die Ware nur einmal „in Natur übertragen wird“, dies nur als Warenlieferung desjenigen gilt, der die Ware „in Natur überträgt“. Im vorliegenden Falle handelt es sich um die Abwicklung mehrerer Kaufgeschäfte über dieselbe Ware, nämlich einerseits des zwischen dem einzelnen Gesellschafter der Klägerin und der Klägerin selbst geschlossenen Lieferungs geschäfts und anderseits des von der Klägerin mit ihrem Abnehmer geschlossenen Lieferungs geschäfts. Die Klägerin ist eine selbständige Rechtsperson und nach Art. 6 Abs. 1 des Anhanges zu ihrem Gesellschaftsvertrag ihren Gesellschaftern gegenüber nicht Vermittlerin oder Kommissionärin, sondern sie betreibt ihr Geschäft auf eigene Rechnung und „kauft und verkauft zu Eigentum in aller Form“. Das erstgenannte Geschäft ist unstreitig versteuert. Die Entscheidung der Frage, ob auch das zweite Lieferungs geschäft zu verstemeln ist, hängt hiernach davon ab, ob bei der Abwicklung der Geschäfte die Ware in Natur nur einmal oder zweimal übertragen wird.

Was unter dem „Übertragen“ einer „Ware in Natur“ zu verstehen sei, ist unter den Parteien streitig, und es ist nicht zu verkennen, daß dieser Ausdruck, der nicht juristisch-technischer Art ist, der genügenden Bestimmtheit entbehrt. Er könnte dahin verstanden werden, daß er im Sinne des bürgerlichen Rechtes die in Erfüllung des Lieferungsvertrags erfolgende tatsächliche körperliche Übergabe des Besitzes der Ware, aber auch dahin, daß er die Übertragung des Eigentums an der Ware bedeutet. Der Berufsrichter nimmt zu dieser Frage keine Stellung, da, wie er hervorhebt, nur in Betracht komme, welche Bedeutung jener Ausdruck im Sinne des Steuergesetzes habe. Letzteres ist zuzugeben. Aber um diese Bedeutung zu ermitteln, bedarf es eines Zurückgehens auf die Rechtsbegriffe und die Rechtssprache des bürgerlichen Rechtes, da diese den Steuervorschriften des Reichsstempelgesetzes zugrunde liegen. Wirtschaftlichen Erwägungen,

die bei der Schaffung des Steuergesetzes als den Willen des Gesetzgebers beeinflussend hervorgetreten sind, muß freilich erhebliche Bedeutung beigelegt werden, sie sind aber nur insoweit zu berücksichtigen, als es der Wortlaut und Sinn des Gesetzes, vom Rechtsstandpunkt aus betrachtet, erlauben. Geht man hiervon aus, so ist ein wesentlicher Umstand darin zu finden, daß die Tarifnummer den Ausdruck „Übergabe der Ware in Natur“ vermeidet, vielmehr von einer „Übertragung der Ware in Natur“ spricht. Den Ausdruck Übertragung wendet das Bürgerliche Gesetzbuch regelmäßig, auch im Falle des § 870, nur dann an, wenn es sich um die Übereignung eines Rechtes handelt, sei es eines sachenrechtlichen, sei es eines schuldrechtlichen (§§ 929 flg., 930 flg. und die Überschriften darüber); es vermeidet ihn aber, wenn es sich um die körperliche Übergabe einer Sache, um den unmittelbaren Besitz daran handelt. Unter der „Übertragung“ der Ware ist hiernach auch im Sinne der Tarifnr. 10 die Übertragung des Eigentums zu verstehen. Sinngemäß muß man dann unter der Übertragung der Ware in Natur die Übertragung des dinglichen Rechtes (Eigentums) an der Ware selbst, ihrer natürlichen Körperlichkeit, verstehen. Darunter auch die Übertragung eines bloß schuldrechtlichen Anspruchs auf Übereignung der Ware einzubeziehen, verbietet sich schon deshalb, weil nach der Überschrift der Tarifnr. 10 „Warenumsätze“ den Gegenstand der Besteuerung bilden, während die Übereignung des schuldrechtlichen Anspruchs nicht einen Umsatz der Ware selbst, sondern nur einen Umsatz des wirtschaftlichen Wertes der Ware darstellt.

Die Übertragung des Eigentums an Waren kann nach Abschn. 3 Tit. 3 Nr. 1 des Sachenrechts (§§ 929, 930, 931), abgesehen von der erforderlichen Willenseinigung der Beteiligten hinsichtlich des Eigentumsüberganges, auf verschiedene Art erfolgen, nämlich nicht nur mittels körperlicher Übergabe (§ 929 Satz 1), sondern auch mittels Übergabe kurzer Hand (§ 929 Satz 2), durch Besitzkonstitut (§ 930) und durch Abtretung des dinglichen Herausgabeanspruchs des Eigentümers (§ 931). In allen diesen Fällen liegt eine Übertragung der Ware in Natur vor, die unter das Steuergesetz fällt. Dasselbe würde durchweg auch von jeder Übereignung von Waren mittels Übergabe des Lagerscheins, des Ladescheins oder des Konnossements (§§ 424, 450, 647 HGB.) gelten müssen, wenn nicht das Steuer-

gesetz selbst im Zusatz Nr. 5 die Besteuerung für diese Fälle dahin eingeschränkt hätte, daß nur die Übertragung durch den ersten inländischen Inhaber des Papiers als Warenlieferung im Sinne der Tarifnr. 10 gilt. Gerade diese Ausnahmenvorschrift zeigt jedoch, daß regelmäßig jede Übereignung der Ware als stempelpflichtige Übertragung in Natur anzusehen ist.

Mit der vorstehenden Auslegung des Gesetzes stimmt die Entstehungsgeschichte der neuen Tarifnr. 10 überein. Sie ergibt, daß der Warenumsatzstempel seine Aufnahme in das Reichsstempelgesetz einem später vom Reichstage gebilligten Beschlusse der 11. Kommission des Reichstags zur Vorberatung des Entwurfs eines Quittungstempelgesetzes verdankt. Wenn auch aus den Beratungen der Kommission und der Vollversammlung nur wenig darüber zu entnehmen ist, was der Gesetzgeber unter „Übertragung der Ware in Natur“ hat verstanden wissen wollen, so ergibt doch der Kommissionsbericht (Nr. 321 Reichstag 1914/16 S. 12) so viel, daß sowohl die Kommission als auch der mitwirkende Regierungsvertreter übereinstimmend als den Sinn des Gesetzes erklärten, es entscheide sich nach bürgerlichem Rechte, ob eine Übertragung der Ware in Natur stattfinde, „man dürfe aber aussprechen, daß die Fälle der Übergabe durch *traditio brevi manu*, durch *constitutum possessorium* und durch Abtretung des Herausgabeanspruchs Fälle der Übertragung in Natur seien“. Damit steht es auch im Einklange, wenn der Bundesrat in den von ihm aufgestellten Grundsätzen zur Auslegung des Warenumsatzstempelgesetzes vom 23. Oktober 1916 (RZBl. S. 382), die freilich für die Auslegung des Gesetzes dem Prozeßrichter gegenüber nicht zwingend sind, unter Nr. VIII und II ebenfalls die Anschauung vertritt, daß auch die Fälle der §§ 930, 931 BGB. vom Steuergesetze getroffen werden. Auf demselben Rechtsstandpunkte stehen übrigens auch fast durchweg die Erläuterungsbücher zum Warenumsatzstempelgesetz.

Hiernach bleibt zu prüfen, ob im Streitfalle die von der einzelnen Zementfabrik erzeugte Ware auf dem Wege über die Verkaufsstelle, die Klägerin, zu deren Abnehmern Gegenstand nur einer Übereignung oder zweier aufeinanderfolgender Übereignungen (vom Zementwerk an die Verkaufsstelle und von dieser an den Einzelabnehmer) ist. Entscheidend ist dabei noch nicht, daß nach dem nur für das Innenverhältnis der Klägerin zu ihren Gesellschaftern maßgebenden

oben bezeichneten Art. 6 die Gesellschaft ihr Geschäft auf eigene Rechnung betreibt und zu Eigentum in aller Form kauft und verkauft. Denn es ist rechtlich möglich, daß die Klägerin an Dritte fremde Sachen, nämlich noch im Eigentum der Zementfabrik stehende Erzeugnisse veräußert und daß dieser Veräußerungsvertrag durch Lieferung der Ware in der Weise seine Erfüllung findet, daß die Zementfabrik selbst im Auftrage der Klägerin das Erzeugnis dem Dritten übergibt, ohne daß dieses vorher in das Eigentum der Klägerin gelangt wäre. In einem solchen Falle wäre der Umsatzstempel nur einmal zu erheben. Bei Warenumsäßen, die wie im Streitfalle durch Vermittelung von Verkaufsvereinigungen getätigt werden, liegen die Verhältnisse so verschieden, daß, wie bei der amtlichen Verkündung des Gesetzes im Reichsanzeiger in einer Fußnote anerkannt ist, die Steuerfrage nur von Fall zu Fall entschieden werden kann. Für den Fall, der hier vorliegt, sucht der Beklagte darzulegen, daß eine Zwischenübereignung — nämlich seitens der Zementfabrik an die Klägerin — durch Besitzkonstitut (§ 930) erfolge. Ein wirksames Besitzkonstitut hält der Berufungsrichter jedoch für ausgeschlossen, weil die Ware nicht im Besitze des Veräußerers (des Gesellschafters) verbleibe, sondern im Gegenteile gerade in dem Augenblicke aus dessen Besitze herauskomme, in dem nach der Bestimmung des Gesellschaftsvertrags der Eigentumswechsel stattfinden soll, nämlich im Augenblicke des Verlassens des Wertes, d. i. der Abgabe der Ware zur Bahn oder auf das Schiff oder an den Achskunden. Dem Berufungsrichter ist auch darin beizupflichten, daß von einem Besitzkonstitute nicht die Rede sein könnte, wenn im Augenblicke der Übereignung der Ware an die Klägerin auch der Besitz der Zementfabrik an der Ware aufhören würde, denn das Besitzkonstitut setzt gerade voraus, daß der Besitz der Sache bei dem Übereignenden verbleibt, dieser weiterhin auf Zeit zum Besitze berechtigt und verpflichtet ist und der neue Eigentümer den „mittelbaren“ Besitz erlangt (§§ 930, 868). Liefert die Fabrik an solche dritte Abnehmer der Klägerin, die sog. Achskunden sind — das heißt solche Kunden, die das Erzeugnis mit eigenem Fuhrwerk unmittelbar aus der Fabrik selbst abholen —, so ist freilich kein Raum für die Annahme eines Besitzkonstituts, da hier die zur Erfüllung des zwischen der Klägerin und ihrem Abnehmer zustande gekommenen Vertrags durch die Fabrik bewirkte körperliche Übergabe der Ware das Eigentum

entsprechend der Anweisung der Klägerin nur einmal, nämlich unmittelbar von der Fabrik auf den Abnehmer, überträgt.

Die Rechtslage kann aber eine andere sein in denjenigen Fällen, die in dem vom Berufungsrichter nicht berücksichtigten Abs. 3 des Art. 6 des Anhanges zum Gesellschaftsvertrage bezeichnet sind. Dort ist bestimmt, daß die Gesellschafter sich zwar verpflichten, die verkaufte Ware baldmöglichst zur Bahn und zu Schiff zu bringen und an den Empfänger zu versenden, daß sie aber „alsdann nur noch als Verwahrer und Frachtführer der Gesellschaft“ handeln. Diese sowohl für die Gesellschafter als auch die Gesellschaft maßgebende Vorschrift kann dahin verstanden werden, daß in dem Augenblick, in dem das Eigentum an der Ware nach dem Willen der Beteiligten auf die Klägerin übergehen soll, die Übergabe an diese durch ein von diesem Augenblick ab wirksames Rechtsverhältnis im Sinne des § 868 ersetzt werden soll, vermöge dessen während der Beförderung der Ware zur Bahn oder zu Schiff oder sonst zum Abnehmer der Gesellschafter, nach Verlust seines Eigentums, die Rechte und Pflichten eines Verwahrers oder Frachtführers hat. Ohne wesentliche Bedeutung ist es dabei, ob das Verwahrungs- oder Frachtführerverhältnis kürzere oder längere Zeit dauert. Ist es hiernach nicht ausgeschlossen, daß die Klägerin, bevor ihr Abnehmer das Eigentum an der Ware erwirbt, schon mittels Ursachübergabe nach § 930 Eigentümer geworden ist, so ist unter Umständen wegen zweifachen Warenumsatzes die Abgabe zweimal zu entrichten.

Dem kann auch mit Grund nicht die Ausführung des Berufungsrichters entgegengesetzt werden, es entspreche dem Zwecke des Gesetzes, eine Verteuerung der Ware durch den Zwischenhandel und die damit verbundene mehrfache Besteuerung zu vermeiden, und das müsse für den vorliegenden Fall um so mehr gelten, wo die Klägerin ja nichts für sich verdienen wolle, sondern nur so viel zuschlage, um die Verwaltungskosten zu decken; es handele sich hier wirtschaftlich betrachtet um nichts anderes als um eine Vermittlung oder Verteilung des Warenabsatzes, wenn auch der Gesellschaftsvertrag „aus besonderen Gründen“ einen Ankauf und Weiterverkauf konstruieren wolle. Den Zwischenhandel hat der Gesetzgeber nur insoweit steuerlich schonen wollen, als er nicht einen wirklichen Umsatz der Ware von Eigentum zu Eigentum darstellt. Haben die Zementfabriken ihres geschäftlichen

Vorteils wegen eine selbständige Rechtsperson geschaffen und zwischen sich selbst und ihre Abnehmer eingeschaltet derart, daß ihnen diese rechtlich — gerade darauf kommt es an — als Dritter gegenübersteht, so müssen sie auch die sich hieraus für sie ergebenden nachteiligen steuerlichen Folgen mit in den Kauf nehmen. Diesen Grundsatz hat der erkennende Senat erst kürzlich in seinem Urteile vom 1. März 1918 VII. 419/17 zum Ausdruck gebracht und an ihm ist festzuhalten.

Zur nochmaligen Auslegung des Art. 6 des Anhanges zum Gesellschaftsvertrag unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen des Revisionsgerichts und zur Vornahme der etwa dann noch erforderlichen tatsächlichen Feststellungen hinsichtlich der Rechtsvorgänge bei dem Übergange der Waren von der Fabrik bis zu den Einzelabnehmern mußte hiernach die Sache in die Vorinstanz zurückverwiesen werden.“