

7. Zur Auslegung des § 158 der Ausführungsbestimmungen des Bundesrats vom 7. September 1916 zum Warenumsatzstempelgesetz vom 26. Juni 1916.

VII. Zivilsenat. Ur. v. 16. Mai 1919 i. S. preuß. Staat (Bekl.)  
w. R. & P. (Rl.). VII 88/19.

- I. Landgericht Hannover.  
II. Oberlandesgericht Celle.

Die Klägerin hat während des letzten Vierteljahres 1916 für rund 1519000 *M.* Fische umgesetzt und dafür an Warenumsatzsteuer unter Vorbehalt 1519 *M.* gezahlt. Diesen Betrag hat sie mit der Klage auf Grund der Befreiungsvorschrift 2 der Tar. 10 *M.* Stemp. G. und des § 158 der Ausführungsbestimmungen des Bundesrats vom 7. September 1916 zum Gesetze über einen Warenumsatzstempel vom 26. Juni 1916 vom Beklagten zurückverlangt. Sie hat behauptet, 1. für 861455,60 *M.* Fische mit der Bahn aus dem Auslande bezogen und im Inlande zuerst von Seeämtern aus veräußert zu haben, 2. für 166806,66 *M.* Fische aus dem Auslande bezogen und veräußert zu haben, 3. für 48351,67 *M.* im freien Meere gefangene und 4. für 159637,46 *M.* mit der Bahn zollfrei aus Holland, Dänemark, Schweden

und Norwegen nach Geestemünde eingebrachte Fische in der Versteigerung durch die Fischereihafenbetriebsgenossenschaft erworben und veräußert zu haben. Unstreitig sind die unter 3. und 4. genannten Mengen nicht durch die Klägerin eingeführt worden.

Das Landgericht hat der Klage im ganzen Umfange stattgegeben. In der Berufungsinstanz hat die Klägerin ihren Klageanspruch für einen Betrag von 451 *M* zurückgenommen, indem sie anerkannte, daß der Umsatz der Fische der zweiten Kategorie steuerpflichtig sei. Das Oberlandesgericht hat daraufhin die Klage zum Betrage von 451 *M* abgewiesen, im übrigen die Berufung zurückgewiesen. Auf die Revision ist das Berufungsurteil aufgehoben und die Klage in vollem Umfange abgewiesen worden.

#### Gründe:

„Das Berufungsgericht legt den Abf. 2 des § 158 der Ausführungsbestimmungen des Bundesrats vom 7. September 1916 zum Warenumsatzstempelgesetz vom 26. Juni 1916 (RZBl. S. 250) dahin aus, daß nicht nur die zu Schiffe, sondern auch die auf dem Landwege nach einem deutschen Seehafenplatz aus dem Ausland eingegangenen zollfreien Waren von der Abgabe befreit seien, wenn die Lieferung aus dem Einfuhr-Seehafenplatz erfolgt. Die Revision bekämpft diese Auslegung und vertritt den Standpunkt, daß sich die Vorschrift nur auf „seewärts“ eingeführte Waren beziehe.

Der § 158 der Ausführungsbestimmungen stellt sich als eine Rechtsverordnung dar, die vom Bundesrat auf Grund gesetzlicher Anweisung (Tarifnr. 10 BestVorschr. 2 RStempG.) zwecks Ergänzung des Gesetzes ergangen ist. Die Gerichte sind an diese Vorschrift ebenso wie an das Gesetz selbst gebunden, und daher kann die Revision auf eine Verletzung dieser Rechtsnorm gestützt werden. Der Revisionsangriff erweist sich auch sachlich als begründet.

Zunächst spricht schon der Wortlaut der Bestimmung für den Standpunkt der Revision. Wenn in § 158 Abf. 2 von zollfreien „nach einem deutschen Seehafenplatz aus dem Ausland eingegangenen Waren“ und von „Lieferung aus dem Einfuhr-Seehafenplatz“ die Rede ist, so liegt der Gedanke, daß in die eingeführten Waren auch solche einbegriffen sein sollen, die auf dem Landwege nach den Seehafenplätzen eingeführt werden, so fern, daß man, wenn dies gemollt gewesen wäre, hätte erwarten müssen, daß es besonders zum Ausdruck gebracht worden wäre.

Aber auch aus dem unverkennbaren Zwecke der Vorschrift ergibt sich die Unrichtigkeit der Auffassung des Vorderrichters. Wie das Berufungsgericht zutreffend ausführt, verfolgen die Befreiungsvorschrift 2 der Tarifnr. 10 und der sie ergänzende § 158 der Ausführungsbestimmungen den Zweck, den inländischen Einführer von Auslands-

wäre nicht ungünstiger hinsichtlich der Warenaumsatzsteuer zu stellen als den ausländischen, der, weil er der Steuerhoheit des Deutschen Reiches in Ermangelung einer inländischen Niederlassung nicht unterworfen ist und daher zur Abgabe nicht herangezogen werden kann, die Ware um den Betrag des Umsatzstempels billiger zu liefern imstande wäre. Dieser Zweck wird dadurch erreicht, daß der erstmalige Umsatz der eingeführten Ware im Inlande stempelfrei bleibt. Jeder weitere Umsatz unterliegt dagegen der Abgabe. Das Gesetz läßt diesen Standpunkt klar erkennen; besonders ist er in Abs 3 des § 158 zum Ausdruck gebracht, wo es heißt, daß als Seehafenplatz, nach dem die Ware aus dem Ausland eingegangen ist, der Seehafenplatz anzusehen ist, von dem aus die Ware erstmalig geliefert wird. Wenn aber nur der erste inländische Umsatz von der Abgabe befreit sein sollte, so mußten Maßnahmen getroffen werden, um die Feststellbarkeit in jedem Falle zu sichern, daß es sich um den erstmaligen Umsatz von Auslandsware handelt. Bei zollpflichtigen Waren ließ sich dies unschwer erreichen, das Vereinszollgesetz vom 1. Juli 1869 bot genügende Handhabe. Die Befreiungsvorschrift 2 konnte sich deshalb darauf beschränken, für ausländische zollpflichtige Waren anzuordnen, daß deren Lieferung „aus dem Zollausslande oder aus dem gebundenen Verkehre des Zollinlandes“ von der Abgabe befreit sei. Im gebundenen Verkehre des Zollinlandes befindet sich die Auslandsware, die vor Zollabfertigung in die allgemeinen oder beschränkten Zollniederlagen (§ 97) oder in Privatlager mit oder ohne Mitverschluß der Zollbehörden (§ 108) gebracht oder die in ein fortlaufendes Konto (§ 110 BZG.) eingetragen ist. In allen diesen Fällen unterliegen die Waren der Aufsicht der Zollbehörde, und dadurch ist ohne weiteres die Feststellbarkeit ihrer Auslands-eigenenschaft und ihres erstmaligen Umsatzes sichergestellt.

Schwieriger gestaltete sich dagegen die Sicherstellung bei den aus dem Ausland eingeführten zollfreien Waren, die sofort nach Überschreitung der Zollgrenze und Zollabfertigung in den freien Verkehre des Inlandes eintreten. Die Abgeordneten Dr. Fund und Genossen, auf deren Antrag der zweite Halbsatz der Befreiungsvorschrift 2 zugefügt worden ist, haben schon in der dem Antrage beigefügten Begründung darauf hingewiesen, daß zwar der Import ausländischer zollfreier Waren der gleichen Begünstigung wie derjenige zollpflichtiger Waren bedürfe, daß aber die ausländische Ware ihrer Natur nach nicht immer von gleichartiger inländischer zu unterscheiden sei und daß deshalb Vorkehrungen getroffen werden müsse, daß es sich bei dem Umsatz tatsächlich auch um ausländische Waren gehandelt habe (vgl. Sten. Ber. S. 1403). Bei Erlass des § 158 ging daher das Bestreben des Bundesrats dahin, einerseits den inländischen Einführer steuerlich in eine gleich günstige Lage zu bringen wie den ausländischen, ander-

jeits aber der Begünstigung da eine Grenze zu ziehen, wo die Möglichkeit der Feststellung der Auslandsseigenschaft der gelieferten Ware und ihres erstmaligen Umsatzes versagte. Von diesen Gesichtspunkten aus konnte § 158 Abs. 1 ohne weiteres Steuerbefreiung eintreten lassen, wenn die ausländischen zollfreien Waren aus dem Zollausslande oder aus dem gebundenen Verkehr des Zollinlandes (der übrigens für zollfreie Waren von geringer Bedeutung ist) geliefert werden. Die Feststellbarkeit des erstmaligen Umsatzes von Auslandsware bleibt aber auch auf dem ganzen Wege vom Abgangsort im Auslande bis zum ersten inländischen Bestimmungsorte (durch Frachtbrief und Ladeschein) gesichert, so daß auch noch eine Veräußerung, die nach zollfreier Abfertigung des Gutes während der Reise erfolgt, Befreiung genießen kann. Ist die Ware aber an ihrem ersten inländischen Bestimmungsort angelangt und auf Lager genommen, so fehlt es weiterhin im allgemeinen an der Möglichkeit, sie von anderen gleichartigen inländischen Waren zu unterscheiden. Bei Lieferungen aus diesem Lager ist daher im allgemeinen die Feststellbarkeit, ob es sich um den erstmaligen inländischen Umsatz von Auslandsware handelt, wenn nicht ganz unmöglich, so doch mindestens erheblich erschwert. Nur unter ganz besonderen Voraussetzungen ließ daher der Bundesrat Befreiung für Lieferungen aus Inlandslagern zu. Diese Voraussetzungen enthalten die Absätze 2—4 des § 158. Mit Rücksicht auf die besonderen Verhältnisse in den Seehafenplätzen schien — einer Anregung der Antragsteller Dr. Junck und Genossen entsprechend — für Lieferungen aus den Einfuhr-Seehäfen die Feststellbarkeit des erstmaligen Umsatzes von Auslandsware genügend gesichert, so daß also — abgesehen von den hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmefällen des Abs. 2 Satz 2 — für solche Lieferung allgemein Abgabefreiheit nachgelassen wurde. Daß aber nicht die Seehafenplätze an sich gegenüber den Binnenplätzen bevorzugt sein sollten, sondern daß für die Steuerbefreiung eben nur die auf den besonderen Verhältnissen der Seehäfen beruhende leichte Feststellbarkeit der Auslandsseigenschaft der Waren und des erstmaligen Umsatzes bestimmend gewesen ist, zeigt der Vergleich mit Abs. 4 des § 158. Danach können auf Antrag den deutschen Seehafenplätzen auch andere inländische Lager gleichgestellt werden, aber nur unter der Voraussetzung, daß die Ware ohne andere Zwischenlagerung als in einem Zolllager oder im Einfuhr-Seehafenplatz und ohne vorherigen Zwischenumsatz aus dem Auslande nach dem Lager gebracht und die ausländische Eigenschaft der Ware bei der Aufnahme in das Lager und während der Lagerung sichergestellt wird, mit anderen Worten also, wenn sich ohne Schwierigkeit feststellen läßt, daß es sich bei einer Lieferung aus dem Binnenlager in der That um den ersten inländischen Umsatz von Auslandsware handelt.

Nach diesen Darlegungen ist es keineswegs gleichgültig, wie das Berufungsgericht meint, ob die Ware auf dem See- oder auf dem Landweg in den Seehafenplatz eingeführt worden ist. Nur für die seewärts eingeführten Waren ist die Erkennbarkeit ihrer Auslands-eigenschaft hinreichend gesichert. Es ist aber auch kein stichhaltiger Grund ersichtlich, weshalb die auf dem Landweg eingeführte Ware, wenn ihr erster Bestimmungsort ein Seehafenplatz ist und sie dort auf Lager genommen wird, steuerlich anders behandelt werden sollte, als wenn ihr erster Bestimmungsort ein Binnenplatz ist. Das würde eine ungerechtfertigte Bevorzugung der Seehafenplätze vor den Binnenplätzen bedeuten. Es kann vielmehr der Grund für die Ausnahmebehandlung der Lieferungen aus Einfuhr-Seehafenplätzen nur darin erblickt werden, daß die Auslands-eigenschaft der von See her eingeführten Waren durch deren besondere Behandlung und Lagerung an diesen Plätzen gesichert erscheint, was von Waren, die auf dem Landwege, gleichgültig wohin, eingeführt worden sind, ohne die besonderen Voraussetzungen des Abj. 4 des § 158, nicht in gleichem Maße gilt.

Unterstützt wird diese Auslegung des Abj. 2 des § 158 durch den Vergleich mit der im wesentlichen gleichen Vorschrift des § 1 Nr. 3 c der Ausführungsbestimmungen des Bundesrats vom 26. Juli 1918 (RZBl. S. 229) zum neuen Umsatzsteuergesetz. Auch nach dieser Bestimmung sind Umsätze von eingeführten zollfreien Rohstoffen „in und aus Seehafenplätzen“ steuerfrei, aber es ist in dieser Bestimmung ausdrücklich ausgesprochen, daß die Steuerfreiheit nur dann gewährt wird, wenn „die Einfuhr auf dem Seeweg erfolgt“. Dafür, daß es sich hierbei etwa um eine Einschränkung der Vorschrift des alten Gesetzes in Abj. 2 des § 158 handeln könnte, ist keinerlei Anhalt gegeben. Das rechtfertigt den Rückschluß, daß auch schon die frühere Bestimmung in gleichem Sinne zu verstehen war und daß dies durch die Fassung der neuen Vorschrift nur noch klarer zum Ausdruck gebracht werden sollte. Überdies sind Steuerbefreiungsvorschriften als Ausnahmebestimmungen grundsätzlich einschränkend auszulegen.

Bei dieser Auslegung des Abj. 1 des § 158 fallen die Lieferungen der Klägerin, soweit sie aus den Beständen der von ihr selbst auf dem Landweg eingeführten Fische (erste Kategorie des Tatbestandes) erfolgt sind, nicht unter die Befreiungsvorschriften. Dasselbe gilt, soweit die Lieferungen Fische betreffen, die von Holland, Dänemark, Schweden und Norwegen auf dem Landwege nach Geestemünde gebracht und dort von der Klägerin in der Versteigerung erworben wurden (vierte Kategorie). Über die Ware der vierten Kategorie konnte ebenso wie diejenige der dritten Kategorie — Fische, die von Fischdampfern in Geestemünde eingebracht wurden und die die Klägerin in der Versteigerung erwarb — auch noch aus einem anderen Grunde nicht warenumsatzsteuer-

frei veräußert werden. Einführer dieser Fische war zugestandenermaßen nicht die Klägerin, sondern sie sind von anderen Personen nach Geestemünde aus dem Ausland eingeführt worden. Die Importeure haben dann die Fische durch die Fischereihafenbetriebsgenossenschaft verkaufen lassen. Dieser Verkauf in öffentlicher Versteigerung war der erste inländische und daher steuerfreie Umsatz. Es handelte sich, jedenfalls soweit der Erwerb der Klägerin in dieser Versteigerung in Frage steht, um eine entgeltliche Übertragung beweglicher Sachen in Natur von den Importeuren auf die Klägerin, also um eine Warenlieferung im Sinne der Tarifnr. 10 Nr. 2. Die Weiterlieferungen der Klägerin sind daher mit Recht besteuert worden. Gerade weil die Klägerin hinsichtlich der beiden letztgenannten Kategorien von Fischen nicht selbst Importeurin, sondern erste inländische Abnehmerin des Importeurs war, kann sie auf die Abgabefreiheit ihrer Lieferungen keinen Anspruch erheben; denn wie oben ausgeführt, ist der Zweck der Befreiungsvorschriften nur der, den inländischen Importeur zu begünstigen, und diese Voraussetzung der Befreiung trifft für die Klägerin nicht zu.

Das Berufungsurteil war demnach insoweit aufzuheben, als es der Klage stattgegeben hat. Da es weiterer tatsächlicher Feststellungen nicht mehr bedurfte, so bestand zu einer Zurückverweisung der Sache in die Vorinstanz kein Anlaß, sondern es war in Anwendung des § 565 Abs. 3 Nr. 1 ZPO. in der Sache selbst zu entscheiden und dem Berufungsantrag auf Abweisung der ganzen Klage stattzugeben.“