

Die Tantiemesteuer im Lichte der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

Von
Geh. Justizrat Dr. Ernst Heintz, Berlin.

Die Tantiemesteuer ist zwar in die Form einer Stempelabgabe gekleidet, lastet aber, wie das Reichsgericht in einem Urteil vom 19. Nov. 1907 (Entsch. Bd. 67 S. 109) ausgeführt hat, nicht auf der der Steuerstelle einzureichenden Aufstellung über die den Aufsichtsratsmitgliedern gewährte Vergütung, sondern auf der Vergütung selbst, und hieraus hat das Reichsgericht die Schlussfolgerung gezogen, daß die am 1. Juli 1906 in Kraft getretene Novelle zum Reichsstempelgesetz, mit der die Tantiemesteuer eingeführt worden ist, die vor diesem Zeitpunkt entstandenen Ansprüche auf Vergütungen nicht belastet, also nicht anwendbar sei, wenn die Vergütung sich auf einen vor dem 1. Juli 1906 liegenden Zeitraum erstreckt.

Die Novelle zum Reichsstempelgesetz vom 26. Juli 1918, die den früheren Steuersatz von 8 pCt. auf 20 pCt. erhöht hat, ist von dem Gedanken, daß die Tantiemesteuer die Eigenschaft einer Stempelabgabe habe, noch weiter abgerückt; denn sie schreibt die Erhebung der Abgabe auch dann vor, wenn eine Aufstellung nicht gefertigt wird. Die Erhöhung des Steuersatzes rief aber die weder im Gesetz noch im Tarif unmittelbar entschiedene Frage hervor, ob die seit dem Inkrafttreten der Novelle, d. i. seit dem 1. August 1918, gewährten Vergütungen für ein vor diesem Zeitpunkt abgelaufenes Geschäftsjahr dem erhöhten Steuersatz von 20 pCt. oder dem früheren Steuersatz von 8 pCt. unterliegen und ob für dasjenige Geschäftsjahr, in dessen Mitte der 1. August liegt, die Steuer — pro rata temporis — teils 8 pCt., teils 20 pCt. betrage.

Durch das Gesetz vom 26. Juli 1918 über Errichtung eines Reichsfinanzhofs ist unter Ausschließung des ordentlichen Rechtswegs der Reichsfinanzhof in München oberste Spruchbehörde für Reichsstempelabgaben geworden. In einem Urteil vom 26. Februar 1919, das auszugsweise im Aprilheft der Deutschen Juristen-Zeitung (S. 353) mitgeteilt ist und demnächst vollständig in der Juristischen Wochenschrift zum Ausdruck gelangen wird, hat der Reichsfinanzhof zu der Frage Stellung genommen, nach welchem Steuersatz die Tantiemesteuer zu erheben ist, wenn die zu vergütende Tätigkeit vor dem 1. August 1918 liegt, die Zahlung der Tantieme aber nach dem 31. Juli 1918 erfolgt. In entschiedenem Gegensatz zu dem oben erwähnten reichsgerichtlichen Urteil betrachtet der Reichsfinanzhof als den für die Besteuerung und somit auch für den Steuersatz maßgebenden Rechtsvorgang nicht die Vergütung selbst, sondern ihre Gewährung, d. h. ihre Bezahlung oder die sonstige Handlung, mittels deren der Anspruch auf die Vergütung getilgt wird. Diese Auffassung wird darauf gegründet, daß nach der Entstehungsgeschichte des § 9 des R.-Stemp.-G. die Tantiemesteuer, obwohl sie kein Urkundenstempel sei, die Eigenschaft einer indirekten Abgabe erhalten sollte und daß dies nur durch ihre Ausgestaltung als Verkehrssteuer möglich gewesen sei. Es ist sicherlich zutreffend, daß man bestrebt war, für die Tantiemesteuer ein Gewand zu finden, das sie von der den Bundesstaaten vorbehaltenen Einkommensteuer unterschied; das Gewand ist jedoch zu durchsichtig, als daß es das eigentliche Wesen der Tantiemesteuer als einer auf den Vergütungen der bezugsberechtigten Aufsichtsratsmitglieder und somit auf einem Teile ihres Einkommens lastenden Abgabe verhüllen könnte. Der in der Gewährung der Vergütung sich darstellende Rechtsvorgang ist nur das äußere Ereignis, an das die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe angeknüpft wird; Schlussfolgerungen über das Wesen der Abgabe dürfen daraus nicht hergeleitet werden.

Aus der Auffassung des Reichsfinanzhofs ergibt sich, daß der Zeitraum, über den die zu vergütende Tätigkeit der Aufsichtsratsmitglieder sich erstreckt, für den zur Anwendung kommenden Steuersatz ohne jede Bedeutung, die Steuer zum Satze von 20 pCt. mit Bezug von allen Vergütungen zu entrichten ist, die den bezugsberechtigten Aufsichtsratsmitgliedern seit dem Inkrafttreten der Novelle vom 26. Juli 1918, d. i. seit dem 1. August 1918 gewährt worden sind oder gewährt werden. Hiernach unterliegt eine am 1. August 1918 oder später gewährte Vergütung der höheren Steuer von 20 pCt., auch wenn das Geschäftsjahr der Gesellschaft die Zeit vom 1. April 1917 bis 31. März 1918 umfaßte, und wenn der 1. August 1918 inmitten eines Geschäftsjahrs liegt, ist bei Zahlung der Vergütung nach dem 31. Juli 1918 die höhere Steuer von 20 pCt. auch von demjenigen Teile der Vergütung zu entrichten, welcher pro rata temporis auf die vor dem 1. August 1918 liegende Zeit entfällt.

Der für die Praxis bedeutsame Inhalt der Entscheidung des Reichsfinanzhofs ist indes hiermit keineswegs erschöpft. Nach § 164 der Ausf.-Best. des Bundesrats zum R.-Stemp.-G. hat die gemäß § 72 des Gesetzes bei Aufstellung der Jahresbilanz zu fertigende besondere Aufstellung den Zeitraum des Geschäftsjahrs zu umfassen, für das die Jahresbilanz aufgestellt ist. Wenn also das Geschäftsjahr einer Gesellschaft sich mit dem Kalenderjahre deckt, so hat die in den ersten Monaten des Jahres 1919 bei Aufstellung der Bilanz für 1918 anzufertigende Aufstellung das Jahr 1918 zu umfassen, d. h. soweit die Vergütungen in einem Anteil am Jahresgewinne bestehen, die aus der Verteilung des Jahresgewinns des Geschäftsjahrs 1918 fließenden Vergütungen, und die übrigen Vergütungen insoweit, als sie im Laufe des Jahres 1918 gezahlt worden sind. Dieser Vorschrift der Ausf.-Best. sind die Gesellschaften gefolgt, und ihr entspricht das von den Steuerstellen bei Festsetzung der Steuerbeträge beobachtete Verfahren. Die von den steuerpflichtigen Gesellschaften im Jahre 1919 für das Geschäfts- und Kalenderjahr 1918 eingereichten Aufstellungen haben neben den etwaigen festen Vergütungen, die den Mitgliedern der Aufsichtsräte für das Jahr 1918 zustanden und regelmäßig im Laufe dieses Jahres gezahlt worden sind, die Tantiemen enthalten, die sich aus der Bilanz für das Jahr 1918 ergaben und daher erst im Jahre 1919 zur Zahlung gelangen konnten, nachdem die im Jahre 1919 stattfindende ordentliche General- oder Gesellschafterversammlung die Bilanz festgestellt und über die Verteilung des Jahresgewinnes Beschluß gefaßt hatte. Demgegenüber erklärt der Reichsfinanzhof auf Grund seiner Auffassung vom Wesen der Tantiemesteuer und auf Grund des Wortlauts der Tarifvorschrift sowie des § 72 des R.-Stemp.-G., daß, soweit § 164 der Ausf.-Best. die in einem Anteil am Jahresgewinn bestehende Vergütung behandelt, die hierauf bezügliche Vorschrift dem Gesetz widerspreche und somit unwirksam sei, daß also die der Besteuerung der Vergütungen zugrunde gelegten Aufstellungen, wie sie bisher den Steuerstellen eingereicht worden sind, in Ansehung der Tantiemen unrichtig seien, weil sie nicht die im abgelaufenen Geschäftsjahr tatsächlich gezahlten oder sonst gewährten Vergütungen enthielten. Nach dem Urteil des Reichsfinanzhofs sollen die im Jahre 1919 bei Aufstellung der Jahresbilanz für 1918 zu fertigenden besonderen Aufstellungen nicht die erst in der Generalversammlung des Jahres 1919 für das verfllossene

Jahr 1918 festgesetzten Gewinnanteile des Aufsichtsrats, sondern ausschließlich diejenigen Vergütungen enthalten, welche den Aufsichtsratsmitgliedern an festen Bezügen und an Gewinnanteilen im Jahre 1918 tatsächlich ausgezahlt oder sonst gewährt worden sind, also die etwaigen festen Bezüge für das Jahr 1918, soweit sie innerhalb dieses Jahres gezahlt sind, und die in der Generalversammlung des Jahres 1918 für das Geschäftsjahr 1917 festgesetzten Gewinnanteile, die nach dieser Generalversammlung im Jahre 1918 ausgezahlt sind.

Die praktische Tragweite dieser die bisherige Handhabung der Tantiemesteuer in einem wesentlichen Punkte umstoßenden Entscheidung des Reichsfinanzhofs ist klar ersichtlich. Gegenüber der bisherigen Praxis wird die Steuerpflicht sowohl hinsichtlich der Gewinnanteile als auch hinsichtlich der erst nach Ablauf des Geschäftsjahrs ausgezahlten festen Vergütungen um ein Jahr hinausgerückt, und es entsteht ein zunächst steuerfrei bleibendes Jahr, dessen Ergebnisse erst im nächsten Jahre von der Steuer erfaßt werden. Wenn beispielsweise eine Gesellschaft, deren Geschäftsjahr vom 1. April bis zum 31. März läuft, am 20. Juni 1918 die Tantiemesteuer nach Maßgabe der in der Generalversammlung vom 10. Juni 1918 für das Geschäftsjahr 1917-18 festgesetzten Gewinnanteile bezahlt hat, so wird sie, statt im Juni 1919 im Anschluß an die Generalversammlung für das Geschäftsjahr 1918-19 eine neue Aufstellung einzureichen, der Steuerstelle zu erklären haben, daß die im Juni 1918, also im Geschäftsjahre 1918-19 gezahlten Vergütungen, die in die jetzige Aufstellung aufgenommen werden müßten, bereits auf Grund der vorjährigen Aufstellung versteuert worden sind, und daß die im laufenden Geschäftsjahr 1919-20 für das Geschäftsjahr 1918-19 zu gewährenden Vergütungen erst bei Aufstellung der Bilanz für 1919-20 zur Versteuerung gelangen werden, weil sie erst im Geschäftsjahr 1919-20 gezahlt worden sind oder gezahlt werden.

Trifft die Auffassung des Reichsfinanzhofs zu, so ist bei Einführung der Tantiemesteuer im Jahre 1906 in zahlreichen Fällen die Abgabe für ein Jahr dem Reiche entgangen, nämlich in allen denjenigen Fällen, in welchen Aufsichtsratsmitgliedern nach dem 30. Juni 1906 Vergütungen für einen vor dem 1. Juli 1906 liegenden Zeitraum gewährt worden sind. Der Anspruch auf Zahlung dieser nicht entrichteten Abgaben kann jetzt nicht mehr erhoben werden, da er nach § 109 R. Stemp. G. verjährt ist. Soweit aber im Laufe des letzten Jahres die Tantiemesteuer, sei es in Höhe von 8 pCt. oder in Höhe von 20 pCt., für einen Zeitraum gezahlt worden ist, für den nach der Entscheidung des Reichsfinanzhofs der Steueranspruch noch nicht entstanden war und auch gegenwärtig noch nicht entstanden ist, kann ein Erstattungsanspruch nicht geltend gemacht werden, da ein solcher weder aus dem Gesetz noch aus den Ausführungsbestimmungen herzuweisen ist. Der Reichsfinanzhof begnügt sich mit der Bemerkung, daß es in einem solchen Falle Sache der Steuerstelle sein werde, sich über die Behandlung der bereits abgeführten Steuer schlüssig zu machen. Die zur Entrichtung der Steuer verpflichteten Gesellschaften und die Aufsichtsratsmitglieder, zu deren Lasten die Zahlungen geleistet sind, werden sich damit bescheiden müssen, daß die Steuer für den gleichen Zeitraum nicht zweimal gefordert werden kann und daß sie, soweit im letzten Jahre die Steuer vorzeitig entrichtet worden ist, nur der Zinsen für ein Jahr verlustig geben, während für die Zukunft die Steuerpflicht gegenüber der bisherigen Praxis um ein Jahr hinausgerückt wird.

Wenngleich der Reichsfinanzhof den erhöhten Steuersatz von 20 pCt. mit Bezug auf alle seit dem 1. August 1918 gezahlten Vergütungen für anwendbar erachtet hat, ist der weitere Inhalt der Entscheidung nicht gerade geeignet, das Wohlgefallen der Finanzverwaltung zu erregen. Eine Gefahr, daß bei Auflösung einer Aktiengesellschaft oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung der Reichsfinanzhof der Tantiemesteuer für ein Jahr verlustig gehen werde, besteht allerdings nicht; denn der nach der Rechtsprechung des Preussischen Obergerichtes feststehende Satz, daß weder durch die Konkurseröffnung noch durch die Liquidation einer der genannten Gesellschaften ihre subjektive Steuerpflicht beendet wird, muß auch mit Bezug auf die Tantiemesteuer, selbst wenn sie als Verkehrssteuer zu betrachten ist, als anwendbar erachtet werden.

Zu Zweifeln aber gibt die Entscheidung des Reichsfinanzhofs mit Bezug auf die Frage Anlaß, ob die Gesellschaft berechtigt ist, bei Zahlung der Tantieme an die Aufsichtsratsmitglieder den Betrag der von dieser Tantieme zu entrichtenden Abgabe in Abzug zu bringen. Bisher konnte hierüber ein Zweifel nicht bestehen, weil alsbald nach der Beschlussfassung der Generalversammlung über die Verteilung des Jahresgewinnes nicht nur die Auszahlung der Tantieme an die Aufsichtsratsmitglieder, sondern auch die Entrichtung der Abgabe von dieser Tantieme erfolgte. Ist aber von der Tantieme für das Jahr 1918, die im Jahre 1919 zur Zahlung gelangt, die Abgabe erst im Jahre 1920 zu entrichten, so dürfte für die Gesellschaft die Berechtigung entfallen, von der Tantieme des Jahres 1918 den erst ein Jahr später, nämlich nach der Generalversammlung im Jahre 1920, fällig werdenden Steuerbetrag zu kürzen; dieser Betrag wird vielmehr erst von der im Jahre 1920 zur Zahlung gelangenden Tantieme für 1919 in Abzug gebracht werden dürfen. Daraus können sich Unstimmigkeiten und Schwierigkeiten insbesondere dann ergeben, wenn ein Wechsel in den Personen der Aufsichtsratsmitglieder eingetreten ist oder wenn in einem späteren Geschäftsjahr ein Reingewinn sich nicht ergibt und somit dem Aufsichtsrat eine Tantieme nicht zufließt. Legt das Gesetz der Gesellschaft die Verpflichtung auf, die Abgabe zu Lasten der bezugsberechtigten Aufsichtsratsmitglieder zu zahlen, so müßte es ihr auch das Recht gewährt, von jeder zugunsten eines Aufsichtsratsmitglieds fällig werdenden Vergütung die davon zu entrichtende Abgabe, gleichviel wann die Fälligkeit des Steueranspruchs eintritt, in Abzug zu bringen. Aus § 73 R. Stemp. G. ist dieses Recht nicht ohne weiteres herzuweisen; und wenn in dieser Beziehung bisher keine Schwierigkeiten bestehen konnten, so hat sich durch die Entscheidung des Reichsfinanzhofs die Rechtslage in wenig befriedigender Weise geändert.