

31. Unterliegen dem nach der Tariffst. 9 des Reichsstempelgesetzes vom 3. Juni 1906 zu erhebenden Vergütungs- (Lohn-) Stempel auch die Aufstellungen über Vergütungen, die nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes der Höhe nach festgesetzt worden sind, zur Zeit dieses Inkrafttretens aber bereits verdient waren?

VII. Zivilsenat. Ur. v. 19. November 1907 i. S. preuß. Fiskus (Besl.) w. Br.-B.-Hotel-Aktienges. (Rl.). Rep. VII 352/07.

- I. Landgericht I Berlin.
- II. Kammergericht daselbst.

Die klagenden Vorstandsmitglieder der Br.-Zentralhotel-Aktiengesellschaft haben für das vom 1. April 1905 bis zum 31. März 1906 laufende Geschäftsjahr dieser Gesellschaft auf Grund des Generalversammlungsbeschlusses vom 2. Juli 1906 an die Mitglieder des

Aufsichtsrats 67200 \mathcal{M} Vergütungen (Lantienens) bezahlt. Der Provinzialsteuerdirektor eröffnete der Klägerin, daß diese Vergütungen zu versteuern seien, und forderte sie zur Einreichung der vorgeschriebenen „Aufstellung“ auf. Die Einreichung ist erfolgt, und die darauf von der Steuerbehörde beanspruchte Steuer im Betrage von 5376 \mathcal{M} mit Vorbehalt gezahlt. Mit der Klage verlangen die Kläger Rückzahlung dieses Betrages nebst Zinsen, weil das genannte Gesetz erst am 1. Juli 1906, also nach dem Ablauf des Geschäftsjahres in Kraft getreten sei, für das die Vergütungen gezahlt sind. Das Landgericht hat den Beklagten nach dem Klagantrage verurteilt, und das Kammergericht die hiergegen eingelegte Berufung zurückgewiesen. Die Revision des Beklagten wurde zurückgewiesen aus folgenden

Gründen:

„Nach der Tariffst. 9 des Reichsstempelgesetzes vom 3. Juni 1906 bilden den Gegenstand der auf 8 v. H. der Gesamtsumme der Vergütungen zu berechnenden Reichsstempelabgabe die „Aufstellungen“ der Aktiengesellschaften über die Höhe der gesamten Vergütungen (Lantienens usw.), die den zur Überwachung der Geschäftsführung bestellten Personen (Mitgliedern des Aufsichtsrates) seit der letzten Bilanzanstellung gewährt worden sind. Hat diese Abgabe den Charakter einer lediglich auf der „Aufstellung“ als einer Urkunde ruhenden Steuer, so würde, soweit etwa aus dem Inhalt und der Entstehungsgeschichte des Gesetzes nicht etwas anderes zu folgern wäre, davon auszugehen sein, daß der streitige Stempelanspruch begründet wäre. Denn der Urkundenstempel trifft grundsätzlich alle Urkunden, die nach dem Inkrafttreten des diesen Stempel bestimmenden Gesetzes entstanden sind, soweit sie den von diesem Gesetz für die Stempelspflichtigkeit festgesetzten Erfordernissen nach Form und Inhalt entsprechen, und letzteres trifft für die hier fragliche, erst am 2. Juli 1906, also nach dem Inkrafttreten des die Vergütungssteuer neu einführenden Reichsstempelgesetzes, angefertigte Aufstellung zu. Es ist nicht zu verkennen, daß die Vergütungssteuer nach ihrer äußeren Form als eine Urkundensteuer bezeichnet werden kann. Die Steuerpflicht ist untrennbar an das Vorhandensein der „Aufstellung“ geknüpft, derart daß bei Nichterfüllung der Verpflichtung zur Anfertigung dieser Urkunde der Stempel niemals gefordert werden darf, daß vielmehr nach § 66 des Reichsstempelgesetzes in diesem Falle nur

die Mitglieder des Vorstandes u. der Gesellschaft mit einer nach § 73 Satz 2 des Gesetzes nicht zur Reichskasse, sondern zur Kasse des in Betracht kommenden Bundesstaates fließenden Geldstrafe zu belegen sind, die das Zwanzigfache des „hinterzogenen“ Stempels beträgt, d. h. hier desjenigen Stempels, der zu entrichten gewesen wäre, wenn nicht der Vorstand die Anfertigung der Aufstellung und damit die Entstehung der Stempelpflicht verhindert hätte. Ist die Aufstellung angefertigt, so liegt gegenüber dem Fiskus die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe ebenso, wie auch sonst stets beim Urkundenstempel, dem Aussteller, hier dem Vorstande, ob (§ 64 das.). Diese Umstände aber zwingen noch nicht dazu, die Vergütungssteuer in jeder Beziehung als eine Urkundensteuer anzusehen. Auch beim Anschaffungsstempel der Tariffst. 4 des Reichsstempelgesetzes, dessen Gegenstand „Kauf- und sonstige Anschaffungs-geschäfte“ sind, und der deshalb unzweifelhaft kein Urkundenstempel ist, hat das Gesetz die Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer an das Vorhandensein einer Urkunde, nämlich der über das Geschäft auszustellenden Schlußnote, geknüpft. Unterbleibt diese Ausstellung, so fällt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe fort; doch hat die zur Ausstellung verpflichtete Person eine Geldstrafe verwirkt, die mindestens dem fünfzigfachen Betrag der hinterzogenen Abgabe gleichkommt, d. h. hier der Abgabe, zu deren Entrichtung die Verpflichtung durch den Abschluß des Anschaffungs-geschäftes zur Entstehung gelangt, deren Erhebung in der vom Gesetz angeordneten Form aber durch das Fehlen der Schlußnote unmöglich geworden war (§§ 12 flg., 22 flg. des Reichsstempelgesetzes). In ähnlicher Weise ist beim Miet- und Pachtstempel der Tariffst. 48 des preuß. Stempelsteuergesetzes vom 31. Juli 1895 die Verpflichtung zur Stempelzahlung an das Vorhandensein des vom Vermieter (Verpächter) aufzustellenden Miet-(Pacht-)verzeichnis-es gebunden. Versäumt der Vermieter die ihm obliegende Pflicht zur Aufstellung des Verzeichnisses, so verfällt er in die durch den § 17 des Gesetzes bestimmte Strafe, ist aber von der Pflicht zur Stempel-entrichtung frei, mögen auch die den Gegenstand der Steuer bildenden beurkundeten Miet-(Pacht-)verträge vorliegen. Die Ausstellung der Schlußnote und des Verzeichnisses stellen hiernach nur die im Interesse der Steuerbehörde angeordnete Form dar, in welcher der Stempel zur Anwendung gelangt. Daß ein gleiches für die „Aufstellung“

der Vergütungen zutrifft, und daß sie nicht als eine Urkunde im Sinne des bisherigen materiellen Stempelrechts anzusehen ist, auf welcher die Stempelpflicht lastet, ergibt sich aus folgenden Erwägungen.

Gegenstand des Urkundenstempels sind öffentliche Urkunden und Privaturkunden. Zu den öffentlichen Urkunden ist die „Aufstellung“ der Tariffst. 9 des Reichsstempelgesetzes nicht zu rechnen, da sie weder von einer Behörde noch von einer mit öffentlichem Glauben versehenen Person ausgestellt ist. Unter den Privaturkunden aber sind dem Stempel nur unterworfen diejenigen Schriftstücke, die zum Zweck des Beweises für den Rechtsverkehr das Bestehen eines Rechtsverhältnisses oder das Vorhandensein bestimmter rechtlich erheblicher Tatsachen feststellen. Zu den Privaturkunden der letzteren Art gehören die Inventarien und Grundstückstagen des preuß. Stempelrechts (Tariffst. 31 und 64 des preuß. Stempelsteuergesetzes), während zu der ersteren Art alle übrigen dem Reichsstempel und dem preuß. Stempel unterworfenen Privaturkunden zu rechnen sind, insbesondere die Aktien, Rufe, Renten- und Schuldverschreibungen, Lotterielose, Frachtlunden und Personenfahrlarten der Tariffst. 1 bis 3, 5, 6 und 7 des Reichsstempelgesetzes. Als Gegenstand der Urkundenbesteuerung im Sinne des bisherigen Stempelrechtes sind aber nicht Schriftstücke anzusehen, die nicht von den Beteiligten freiwillig ausgestellt sind, um dem Rechtsverkehr zu dienen, zu deren Errichtung der Staat vielmehr lediglich in seinem Interesse die Beteiligten durch Strafandrohung zwingt, um die Einziehung der Abgabe zu erleichtern und zu sichern. Zu derartigen Urkunden gehören die oben erwähnten Schlußnoten und Mietverzeichnisse, hinsichtlich deren das Reichsgericht bereits festgestellt hat, daß sie nicht Gegenstand des Urkundenstempels sind (Urteil vom 1. Februar 1907 in Sachen preuß. Fiskus wider L. & Co., Rep. VII, 218/06, und Urteil vom 19. Juni 1900, Entsch. in Zivilf. Bd. 46 S. 293). Zu ihnen gehört aber aus gleichen Gründen die „Aufstellung“ der Tariffst. 9, da sie nur eine im steuerlichen Interesse erforderliche Anzeige der für ein bestimmtes Geschäftsjahr gewährten Vergütungen enthält. Der hier streitige Stempelanspruch läßt sich hiernach nicht daraus herleiten, daß die Abgabe lediglich auf der nach dem Inkrafttreten des neuen Reichsstempelgesetzes angefertigten „Aufstellung“, als der stempelpflichtigen Urkunde, laste.

Der eigentliche Gegenstand der neu eingeführten Steuer sind nicht die Aufstellungen über Vergütungen, sondern die Vergütungen selbst. Damit stimmt es zunächst überein, wenn die Überschrift über der Tariffst. 9 nicht lautet: „Aufstellungen über Vergütungen“, sondern „Vergütungen“, während in den Überschriften der Tariffst. 1 bis 3 und 5 bis 8 überall die stempelpflichtigen Urkunden als Gegenstand der Steuer benannt sind. Einen deutlichen Hinweis auf den eigentlichen Gegenstand der Steuer der Tariffst. 9 enthält aber die Bestimmung des § 64 des Reichsstempelgesetzes, daß die Abgabe von der Gesellschaft „zu Lasten der zum Bezuge der Vergütungen berechtigten Personen zu entrichten ist“. Die Abgabe soll hiernach aus der Vergütung selbst gedeckt werden. Der zur Anfertigung der Aufstellung verpflichtete Vorstand der Gesellschaft ist nur die Mittelsperson, die dem Reich gegenüber als zur Entrichtung der Steuer verbindlich erklärt ist, die Abgabe für den zum Bezuge der Vergütung Berechtigten zu verauslagen hat, und der dafür ein privatrechtlicher Anspruch eingeräumt wird, sich wegen dieser Auslage aus der dem Bezugsberechtigten zu verabsolgenden Vergütung zu decken. Der äußeren Erscheinung nach ist daher zwar, wie der Staatssekretär des Reichsschatzamts bei der Verhandlung im Reichstage zutreffend erklärt hat (Verhandlungen des Reichstags 1906 S. 3046), der „Träger der Steuer gegenüber dem Reiche nicht der Lantienmenempfänger, sondern die Gesellschaft“, und diese ist „das Subjekt, von dem das Reich seinerseits die Steuer einzieht“. Diese Form war gewählt worden, um die Bedenken der Regierungen dagegen zu zerstreuen, die Vergütungssteuer als Reichssteuer einzuführen, während grundsätzlich die direkten Steuern als dem Besteuerungsrechte der einzelnen Bundesstaaten vorbehalten anzusehen sind. Wirtschaftlich aber trifft die Steuer infolge des vom Gesetz geschaffenen, zwar auf öffentlicher Grundlage ruhenden, seiner Natur nach aber privatrechtlichen Rechtes zum Rückgriff des zur Entrichtung der Abgabe verpflichteten Vorstandes auf den zum Bezug der Vergütung Berechtigten lediglich diesen letzteren. Ob infolge dieses Rückgriffsrechtes die Steuer als eine direkte Steuer, insbesondere eine Einkommensteuer, anzusehen ist, bedarf hier nicht der Erörterung. Denn es ist hier nur die Frage zu entscheiden, wie weit sich die Erhebung der neu eingeführten Steuer nach rückwärts zu erstrecken hat, und für diese Entscheidung ist die

Erwägung ausreichend, daß kraft des Gesetzes mit der Tatsache der Entrichtung der Steuer gleichzeitig ausnahmslos das Rückgriffsrecht zur Entstehung gelangt. Es kann nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein, die Steuer auch in solchen Fällen zu erheben, in denen die Ausübung des Rückgriffs notwendig Folgen mit sich bringen muß, die mit dem Grundsatz in Widerspruch treten, daß ein neues Gesetz auf vergangene Fälle nicht bezogen werden darf, außer wenn es, was hier nicht zutrifft, rückwirkende Kraft sich selbst beilegt. Eine Rückwirkung würde aber eintreten, wenn der Beklagte die streitige Steuer ziehen dürfte. Denn die Vergütungen sind im vorliegenden Falle für die vergütungsberechtigten Aufsichtsratsmitglieder schon durch die von ihnen in dem Geschäftsjahr ^{1. April 1906} ~~31. März 1906~~, also vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes, aufgewendete Tätigkeit verdient worden. Der Anspruch auf diese Vergütungen ist daher frei von jeder Steuerbelastung entstanden und bis zum 30. Juni 1906 ebenso geblieben. Der steuerlichen Belastung unterworfen wurde er auch nicht durch den zufälligen Umstand, daß der Generalversammlungsbeschluß, durch den die Höhe der Vergütungen der Sachlage entsprechend festgesetzt worden ist, nicht schon in der Zeit zwischen dem 1. April 1906 und dem 30. Juni 1906, sondern erst am 2. Juli 1906 gefaßt worden ist. Die Entscheidung des Berufungsgerichts mußte hiernach aufrecht erhalten werden.“