

61. Ist bei Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens einer Aktiengesellschaft nach Maßgabe des § 16 des preussischen Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891 auch der sog. Agiogewinn zu berücksichtigen?

I. Civilsenat. Urtheil v. 29. November 1893 i. S. G. (Rl.) w.  
 Bochumer Verein für Bergbau (Bekl.). Rep. I. 424/93.

I. Landgericht Bochum.

II. Oberlandesgericht Hamm.

Der Kläger hat als Beamter des verklagten Vereines eine Lantienne von einem Drittel Prozent des Jahresüberschusses anzusprechen, welcher nach dem Durchschnitte des Jahresüberschusses der drei Geschäftsjahre vom Juli 1889 bis 30. Juni 1892 zu berechnen ist. Als Überschuß sollten nach dem Vertrage diejenigen Beträge gelten, welche gemäß § 16 des preussischen Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891 der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens des verklagten Vereines zu Grunde zu legen sind, jedoch ohne den für die Staatssteuer vorgesehenen Abzug von  $3\frac{1}{2}$  Prozent des Aktienkapitales. Die Beklagte hat im Jahre 1889/90 einen Agiogewinn von 7000125 *M* gemacht. Der Kläger behauptet, daß der Agiogewinn zum Geschäftsüberschusse im Sinne des § 16 a. a. D. gehöre.

Die Beklagte bestreitet dies und berechnet die Lantième nur nach Abzug des Agiogewinnes auf 5463,04 *M.* Gegenstand der Klage ist der vom Kläger mehr geforderte Betrag von 7777,92 *M.* nebst 6 Prozent Zinsen seit dem 1. November 1892.

Das Landgericht hat die Klage abgewiesen, und die vom Kläger eingelegte Berufung ist zurückgewiesen worden. Die Revision ist zurückgewiesen aus folgenden

Gründen:

„Als steuerpflichtiges Einkommen der Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berggewerkschaften, sowie der Konsumvereine mit offenem Laden, welche die Rechte einer juristischen Person haben, bezeichnet der § 16 des preussischen Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891 die Überschüsse, zunächst diejenigen, welche als Aktienzinsen oder Dividenden unter die Mitglieder verteilt werden, und ferner die zur Tilgung der Schulden oder des Grundkapitales, zur Verbesserung oder Geschäftserweiterung, sowie zur Bildung von Reservefonds verwendeten Beträge. Daß auch unter diesen zu den Zinsen oder Dividenden hinzuzurechnenden Beträge nur Überschüsse verstanden werden, ergibt sich aus dem Zusammenhange des Gesetzes und aus der Geschichte seiner Entstehung. Das Vorbild des § 16 a. a. D. ist Art. 5 des badischen Einkommensteuergesetzes vom 20. Juni 1884, wo die Steuerpflichtigen aufgeführt werden, und zwar unter A. die physischen Personen und unter B. die Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, bei denen als steuerbares Einkommen gelten sollen: „Die Einnahmeüberschüsse, welche als Aktienzinsen oder Dividenden unter die Mitglieder verteilt oder denselben gut geschrieben werden, unter Hinzurechnung der zur Bildung von Reserve- oder Erneuerungsfonds, zur Amortisation der Schulden und des Grundkapitales oder zur Verbesserung und Geschäftserweiterung verausgabten Beträge. An dem hiernach sich berechnenden steuerbaren Einkommen können jedoch drei Prozent aus dem Aktientkapital in Abzug gebracht werden.“ Im Entwurfe des preussischen Gesetzes war diese Bestimmung unter III. in den § 9 aufgenommen, und die Motive besagen S. 47: „Zur Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens der Aktiengesellschaften (u. s. w.) sind unter III. zweckmäßige Vorschriften getroffen, welche den besonderen Verhältnissen dieser Erwerbsgesellschaften Rechnung tragen; in materieller Hinsicht ist eine Ab-

weichung von den allgemeinen Grundsätzen nur in der Bestimmung enthalten, wonach drei Prozent des Aktienkapitales von den Überschüssen abzurechnen sind.“ Diese letztere, nach den Motiven S. 38 dem badischen Gesetze entnommene Bestimmung bezweckt die Ausgleichung der Doppelbesteuerung, weil die Zinsen und Dividenden auch bei den Aktionären u. s. w. besteuert werden. Zu den allgemeinen Grundsätzen, von denen hiernach nicht abgewichen werden sollte, gehören die §§ 7. 8 des Gesetzes. Der § 7 bestimmt, was als Einkommen zu gelten habe, und bezeichnet als solches u. a. auch die gesamten Jahreseinkünfte aus Handel und Gewerbe, einschließlich des Bergbaues. Der § 8 bestimmt sodann: „Außerordentliche Einnahmen aus Erbschaften, Schenkungen, Lebensversicherungen, aus dem nicht gewerbsmäßig oder zu Spekulationszwecken unternommenen Verkaufe von Grundstücken und ähnliche Erwerbungen gelten nicht als steuerpflichtiges Einkommen, sondern als Vermehrung des Stammvermögens.“ Die Motive zu diesem § 8 führen S. 45 zunächst aus, daß außerordentliche Zuwendungen, welche einer Person ohne Aufwendung aus eigenem Vermögen oder Einkommen von Seiten eines Dritten zufließen, und welche zugleich nach wirtschaftlichen Grundsätzen nicht zum Zwecke der Befriedigung laufender Bedürfnisse erfolgen, als Zuwachs zum Stammvermögen anzusehen seien. Sodann heißt es weiter: „Aus den Eingangsworten des § 7, „wonach die gesamten Jahreseinkünfte in Geld oder Gelbeswert“ als Einkommen gelten, in Verbindung mit den Bestimmungen des § 8 ergibt sich, daß alle, gemäß § 8 nicht den Charakter des unmittelbaren Vermögenszuwachses an sich tragenden Erwerbungen als steuerpflichtiges Einkommen gelten sollen.“ Die §§ 12—16 des Entwurfes geben sodann besondere Bestimmungen über das Einkommen, welche in den Motiven S. 48 als nähere Ausführungen der allgemeinen Vorschriften der §§ 7. 8 bezeichnet werden. Zu diesen wurde im Verlaufe der Beratungen die Bestimmung unter § 9 III des Entwurfes als § 16 mit der Maßgabe eingereicht, daß der Abzug von 3 Prozent auf  $3\frac{1}{2}$  Prozent erhöht worden ist. Das Einkommen aus Handel und Gewerbe besteht nach § 14 in dem in Gemäßheit der allgemeinen Grundsätze ermittelten Geschäftsgewinn. Der § 16 ist hiernach dahin zu verstehen, daß auch das Einkommen der darunter fallenden Gesellschaften nach den allgemeinen Grund-

sätzen des Gesetzes steuerpflichtig sein, d. h. daß auch in Bezug auf sie das Wesen und der Begriff des Einkommens nach diesen allgemeinen Grundsätzen festgestellt werden sollen. Nach diesen allgemeinen Grundsätzen ist aber das Einkommen als Gegensatz zum unmittelbaren Vermögenszuwachs aufzufassen und besteht seinem Wesen nach in den Jahreseinkünften aus einem Stammvermögen oder einem Gewerbe- oder Geschäftsbetriebe. Bei den Aktiengesellschaften ergibt es sich aus den Überschüssen der aus dem Geschäftsbetriebe erzielten Werte über die für das Geschäft im allgemeinen, die betreffende Produktion und für den Umsatz gemachten Aufwendungen und beim Betriebe erlittenen Verluste. Nur diese Überschüsse unterliegen der Einkommensteuer, wie auch aus dem vom Berufungsgerichte mit Recht herangezogenen Art. 27 der Anweisung des Finanzministers vom 5. August 1891 zu entnehmen ist.

Die Entscheidung des Rechtsstreites hängt also von Beantwortung der Frage ab, ob der Gewinn aus Aufgeld für die Aktien (sog. Agiogewinn) im Sinne des Gesetzes zu den Überschüssen zu zählen sei. Diese Frage ist aber aus folgenden Gründen zu verneinen.

Ein Aufgeld wird von dem Erwerber der Aktien schon vor der Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister, also vor deren Bestehen (Artt. 176 Abs. 3. 178. 210 Abs. 3. 211 H.G.B.) bezahlt, wenn nach Maßgabe der Artt. 175 a Ziff. 2. 209 a Ziff. 2 H.G.B. im Gesellschaftsvertrage bestimmt ist, daß die Aktien für einen höheren als den Nominalbetrag ausgegeben werden sollen. Die hierdurch erzielte Mehreinnahme über den Nominalbetrag der Aktien hinaus rührt unzweifelhaft nicht aus dem Geschäftsbetriebe der Gesellschaft her, sondern stellt sich als eine Vermehrung ihres Geschäfts- und Betriebskapitales dar, welche schon vor deren Bestehen eingetreten ist und darauf beruht, daß die Erwerber der Aktien gegen Leistung eines größeren Betrages der Gesellschaft beigetreten sind. Eine Mehreinnahme durch Aufgeld kann ferner während des Bestehens der Gesellschaft erzielt werden, wenn diese gemäß Art. 180 h. 180 i. 215 a. 215 b H.G.B. eine Erhöhung des Grundkapitales der Gesellschaft durch Ausgabe neuer Aktien und die Leistung eines höheren als des Nominalbetrages beschließt. Einem solchen Beschlusse kann nicht ohne weiteres die Absicht unterlegt werden, lediglich eine Kurspekulation zu versuchen, vielmehr beruht er bei industriellen Unternehmungen auf dem

Bedürfnisse oder der erkannten Zweckmäßigkeit einer Vermehrung der Betriebsmittel und Ausdehnung des Geschäftes. Rechtlich steht dieser Vorgang, wie sich auch aus den Motiven zum Gesetze vom 18. Juli 1884 ergibt, insoweit einem neuen Gründungsakte gleich, als die Aktien erst aufgebracht und gezeichnet werden müssen. (Artt. 180 i. 215 b H.G.B.). Die neuen Aktien werden nicht von der Gesellschaft verkauft, sondern sie erweitert ihr Kapital durch neue Beteiligung der Zeichner von Aktien. Ist aber die durch das Aufgeld erzielte Einnahme weder das Ergebnis eines von der Gesellschaft vorgenommenen Verkaufes noch ihrer gewerblichen Thätigkeit, sondern ebenfalls nur ein erhöhter Beitrag der neuen Aktionäre für Erwerbung der Mitgliedschaft, so muß auch anerkannt werden, daß der rechtliche Charakter dieses Vorteiles der gleiche ist wie der sofort bei der Gründung durch Erhöhung des Nominalbetrages der Aktien erreichten Vermögensvermehrung. Es liegt hier ebensowenig ein Geschäftsge Gewinn vor, als solcher in dem Falle anzunehmen wäre, wenn etwa Mitglieder einer offenen Handelsgesellschaft durch Übereinkommen ihre Einlagen zwecks Bildung eines Reservefonds erhöhten.

Ein Gewinn im weiteren Sinne des Wortes liegt vor, sowohl wenn die Aktien bei der ersten Gründung über den Nominalbetrag gezeichnet werden, als auch, wenn dies bei der neuen Ausgabe geschieht; allein dieser Gewinn ist kein Reingewinn aus der geschäftlichen Thätigkeit der Gesellschaft, sondern ein durch die größeren Beiträge der Zeichner erlangter Zuwachs zum Geschäftskapitale. Der Art. 185 b H.G.B. (Art. 239 b das.) unterscheidet auch zwischen dem jährlichen Reingewinne und dem Gewinne, welcher bei Errichtung der Gesellschaft oder einer Erhöhung des Gesamtkapitals vermöge der Ausgabe der Aktien für den höheren als den Nominalbetrag erzielt wird. Aus beiden Arten von Gewinn soll ein nach Art. 185 a Ziff. 5 in die Passiven der Bilanz aufzunehmender Reservefonds gebildet werden, aus dem jährlichen Reingewinne jedoch nur mindestens der zwanzigste Teil so lange, als der Reservefonds den zehnten oder den im Gesellschaftsvertrage bestimmten höheren Teil des Gesamtkapitales nicht überschreitet, in denselben aufgenommen werden. Der andere Gewinn ist unbegrenzt zur Deckung eines aus der Bilanz sich ergebenden Verlustes in den Reservefonds einzustellen. Nur jener jährliche Reingewinn, von welchem mindestens

5 Prozent in den Reservefonds einzustellen sind, wird nach dem Gewinn- und Verlustkonto des Jahres berechnet, und nur auf ihn bezieht sich die Bestimmung im § 16 des Einkommensteuergesetzes, wonach auch die zur Bildung von Reservefonds verwendeten Überschüsse als steuerpflichtiges Einkommen gelten. Von dem sog. Agiogewinne kann weder ein Betrag unter die Aktionäre verteilt, noch zur Aufbesserung des Gewinn- und Verlustkontos, zur Deckung von Jahresverlusten verwendet werden; er ist nur zur Deckung eines aus der Bilanz sich ergebenden Verlustes bestimmt.

Der Vorwurf des Revisionsklägers, daß das Berufungsurteil die §§ 8, 16 des Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891 verletze, kann daher für begründet nicht erachtet werden.“ . . .