

Schriften zum Steuerrecht

Band 12 Ste

Die Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern und von Rückstellungen im Rahmen der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens

Ein Beitrag zum System des Bewertungsrechts

Von

Dr. Jürgen Pelka



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

JÜRGEN PELKA

**Die Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern und von
Rückstellungen im Rahmen der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens**

Schriften zum Steuerrecht

Band 12

Die Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern und von Rückstellungen im Rahmen der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens

Ein Beitrag zum System des Bewertungsrechts

Von

Dr. Jürgen Pelka



D U N C K E R & H U M B L O T / B E R L I N

Alle Rechte vorbehalten
© 1975 Duncker & Humblot, Berlin 41
Gedruckt 1975 bei Buchdruckerei Bruno Luck, Berlin 65
Printed in Germany
ISBN 3 428 03304 3

Vorwort

Die steuerrechtliche Fachliteratur wird beherrscht von einer von einem einzelnen nicht mehr aufzunehmenden Flut von Darstellungen und Stellungnahmen zu Detailfragen. Ganz überwiegend fehlt diesen Beiträgen jedoch das systematische Fundament. Die Verfasser orientieren sich vordergründig am Gesetzeswortlaut oder an Verwaltungsvorschriften, oder sie stützen sich auf die eine oder andere höchstrichterliche Entscheidung. Es ist evident, daß solche Beiträge das Steuerrecht wissenschaftlich nicht zu fördern vermögen. Die erwähnte Misere besteht in besonderem Maße im Bereich des Bewertungsrechts, das noch mehr als andere Zweige des Steuerrechts bisher ein Stiefkind der Steuerrechtswissenschaft geblieben ist. Tragende Prinzipien sind für das Bewertungsrecht, das seinerseits schon ein allgemeines Fundament für das besondere Steuerrecht bilden soll, nicht oder nur in Ansätzen transparent gemacht worden. Die Arbeit des Verfassers ist schon deshalb verdienstvoll, weil sie sich darum bemüht, Grundprinzipien abzuleiten.

Zu den häufig diskutierten, bisher aber nicht ausdiskutierten Problemen des Bewertungsrechts gehört die Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern und von Rückstellungen. Die praktische Bedeutung dieses Problems ersieht man schon aus der Vielzahl der einschlägigen höchstrichterlichen Entscheidungen. Offenbar ist es der Rechtsprechung jedoch bisher nicht gelungen, die Probleme befriedigend zu lösen; sonst würde es nicht immer wieder zum Rechtsstreit kommen.

Pelkas scharfsinnige Untersuchung überprüft die Rechtsprechung und Literatur zur Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern und von Rückstellungen und weist nach, daß die Prinzipien der Gesamtbewertung und der Einzelbewertung, an denen die herrschende Meinung sich bisher orientiert hat, tatsächlich keine Prinzipien, keine Grundwertungen sind, auf denen das Bewertungsrecht basiert. Die herrschende Meinung vermengt, so der Verfasser, in unzulässiger Weise die Bewertungsmethoden mit dem Bewertungsmaßstab. Gesamtbewertung und Einzelbewertung seien Bewertungsmethoden. Die Frage, wie das Betriebsvermögen zu bewerten sei, lasse sich jedoch nur an Hand des Bewertungsmaßstabes beantworten.

Um die Ableitung des Bewertungsmaßstabes hat sich die herrschende Meinung nicht bemüht. Der Verfasser legt zutreffend dar, daß der

Bewertungsmaßstab nicht gefunden werden kann, wenn nicht zuvor die tragenden Prinzipien des Bewertungsrechts eruiert worden sind. Das Fundamentalprinzip der Bewertung entnimmt der Verfasser dem § 9 BewG, wonach mit dem gemeinen Wert als Verkaufswert zu bewerten ist. Der Verfasser legt dieses Prinzip auch der Bewertung des Betriebsvermögens zugrunde und bestimmt anhand dieses Prinzips den Inhalt auch des Teilwertprinzips. Für den Verfasser ist § 10 BewG nur eine Folgenorm des § 9 BewG. Auch die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter zum Teilwert will danach zum gemeinen Wert des Betriebsvermögens kommen. Alle Wirtschaftsgüter eines Unternehmens sind mit dem Wert anzusetzen, mit dem sie den Verkaufswert des Unternehmens beeinflussen.

Für die Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern, insbesondere den Geschäftswert, ergibt sich daraus, daß auch insoweit maßgeblich ist, was ein Erwerber des Betriebs für das immaterielle Wirtschaftsgut zahlen würde. Der Verfasser lehnt die von der herrschenden Meinung getroffene Unterscheidung in originäre und derivative immaterielle Wirtschaftsgüter als in sich nicht schlüssig ab. Rückstellungen sind stets dann als Schuld abzuziehen, wenn sie den gemeinen Wert eines Unternehmens mindern. Wenn ein gedachter Erwerber des Unternehmens für die Übernahme der Rückstellungen einen Betrag vom Kaufpreis abziehen würde, sind sie bewertungsrechtlich als Schuldposten abzuziehen. Die von der herrschenden Meinung für relevant erachtete Differenzierung in aufschiebend bedingte und in unbedingte Verpflichtungen ist nach Auffassung des Verfassers verfehlt. Die Arbeit sieht daher z. B. Rückstellungen für Gewährleistungsverpflichtungen, für das Wechselobligo und für Bürgschaften als abzugsfähige Schuldposten an, ohne daß es darauf ankäme, wann diese Verpflichtungen geltend gemacht werden. Ferner soll, abweichend von der bilanzsteuerrechtlichen Behandlung, eine Kapitalgesellschaft einen Schuldposten für die Dividendenzahlung an die Kapitaleigner bilden können, auch wenn der Ausschüttungsbeschluß erst nach dem Stichtag gefaßt wird.

Die Arbeit des Verfassers hat nicht bloß theoretische Bedeutung; sie ist auch von erheblicher praktischer Relevanz. Sie ist daher nicht nur für den an den wissenschaftlichen Grundlagen des Bewertungsrechts interessierten Leser wichtig, auch für den Praktiker ist sie von Wert.

Prof. Dr. Klaus Tipke, Köln

Inhaltsverzeichnis

Erstes Kapitel

Rechtfertigung der Untersuchung: methodischer Plan	13
---	----

Zweites Kapitel

Grundlegung	17
--------------------	----

A. Einschlägige gesetzliche Grundlagen	17
B. Die gesetzlichen Grundlagen der Bewertungsmethoden im Verständnis von Rechtsprechung und Literatur; insbesondere zur Einzel- oder Gesamtbewertung	19
I. Rechtsprechung	19
II. Literatur	21

Drittes Kapitel

Die Bewertung von immateriellen Werten und von Rückstellungen insbesondere nach der herrschenden Meinung	24
---	----

A. Immaterielle Werte	24
I. Geschäftswert	24
1. Begriffsbestimmung	24
2. Rechtsprechung des RFH	25
3. Rechtsprechung des BFH	29
4. Literatur	32
II. Andere immaterielle Werte	38
1. Rechtsprechung	38
2. Literatur	39
B. Rückstellungen	40
I. Rechtsprechung	40
1. Grundsätzlicher Standpunkt	40

2. Zur bedingten Last im besonderen	42
3. Zu Einzelfällen	44
a) Pensionsverpflichtungen	44
b) Haftungsverpflichtungen	45
aa) Gewährleistungsverpflichtungen	46
bb) Wechselobligo und Bürgschaften	47
cc) Andere Haftungsverpflichtungen	48
c) Andere Fälle	48
II. Literatur	50
1. Zur bedingten Last	50
2. Zu Einzelfällen	53

Viertes Kapitel

Ableitung der eigenen Auffassung	56
A. Kritische Untersuchung des Problemkreises Einzel- oder Gesamtbewertung	56
I. Ableitung aus der Entstehungsgeschichte	56
II. Kritik an der Rechtsprechung und Literatur zum Problem Einzel- oder Gesamtbewertung; Vermischung von Bewertungsmethode und Bewertungsmaßstab durch Rechtsprechung und Literatur ..	65
B. Kritik an der Rechtsprechung und Literatur zur Bewertung der immateriellen Wirtschaftsgüter im besonderen	68
I. Zur Rechtsprechung des RFH	68
II. Zur Rechtsprechung des BFH	74
III. Zur Literatur	76
C. Kritik an der Rechtsprechung und Literatur zur Bewertung der Rückstellungen im besonderen	80
D. Systematisch-teleologische Ableitung der eigenen Auffassung	87
I. Ausgangspunkt und Grundlegung; Maßgeblichkeit der systemtragenden Prinzipien der Vermögensteuer	87
II. Systemtragende Prinzipien der Vermögensteuer	90
1. Die obersten Prinzipien des Vermögensteuergesetzes	90
2. Die Bewertungsprinzipien	93
a) Prinzip der Bewertung nach dem gemeinen Wert	93
b) Bewertung mit Teilwerten als Unterart der Bewertung nach dem gemeinen Wert	97

Inhaltsverzeichnis	9
III. Folgerungen aus dem System und seinen Prinzipien für die Auslegung	100
1. Zur Auslegung der §§ 109 und 10 BewG	100
2. Ableitung für die immateriellen Werte	102
3. Ableitung für die Rückstellungen	105
<i>Fünftes Kapitel</i>	
Zusammenfassung der Ergebnisse der Arbeit	109
Schrifttumsverzeichnis	114
Verzeichnis der angeführten Gerichtsentscheidungen	121

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	= Absatz
AcP	= Archiv für die civilistische Praxis
a. F.	= alte Fassung
Anm.	= Anmerkung
AO	= Reichsabgabenordnung
Art.	= Artikel
Aufl.	= Auflage
BB	= Der Betriebs-Berater
Bd.	= Band; Amtliche Sammlung, Band
BewDV	= Durchführungsverordnung zum Bewertungsgesetz
BewG	= Bewertungsgesetz
BFH	= Bundesfinanzhof
BStBl	= Bundessteuerblatt
BVerfG	= Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	= Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Band
DB	= Der Betrieb
ders.	= derselbe
Diss.	= Dissertation
DStR	= Deutsches Steuerrecht
DStZ A	= Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
ErgStG	= Preußisches Ergänzungsteuergesetz
ESTG	= Einkommensteuergesetz
FG	= Finanzgericht
FinMin	= Finanzministerium
Fn.	= Fußnote
FR	= Finanz-Rundschau
GG	= Grundgesetz
HFR	= Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
IFuSt	= Institut Finanzen und Steuern
Inf A	= Die Information über Steuer und Wirtschaft, Ausgabe A

i. V. m.	= in Verbindung mit
KStG	= Körperschaftsteuergesetz
LS	= Leitsatz
OFD	= Oberfinanzdirektion
o. a.	= oben angegeben
OFH	= Oberster Finanzhof
OVG	= Preußisches Oberverwaltungsgericht
OVGSt	= Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Steuersachen, Band
RAO	= Reichsabgabenordnung
RBewG	= Reichsbewertungsgesetz
RFH	= Reichsfinanzhof
RG	= Reichsgericht
RGBl	= Reichsgesetzblatt
RGZ	= Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, Band
RStBl	= Reichssteuerblatt
sc., scil.	= scilicet (= nämlich)
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz
StbJb	= Steuerberater-Jahrbuch
StBp	= Die steuerliche Betriebsprüfung
StEK	= Steuererlasse in Karteiform
StuW	= Steuer und Wirtschaft
VJStFR	= Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
VStG	= Vermögensteuergesetz

Erstes Kapitel

Rechtfertigung der Untersuchung: methodischer Plan

1. Theorie und Praxis der Unternehmensbewertung nach dem Bewertungsgesetz haben sich immer wieder in besonderem Maße mit zwei zentralen Fragen des Bewertungsrechts befaßt: mit der Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern, insbesondere der Bewertung des Geschäftswerts, und mit der Frage, ob auch Rückstellungen nach dem Bewertungsgesetz zu berücksichtigen seien.

Studiert man Literatur und Rechtsprechung, so ersieht man, daß die Diskussion sich entweder vordergründig am Gesetzeswortlaut orientiert oder daß man sich schlagwortartig auf einen Grundsatz der Gesamtbewertung oder einen Grundsatz der Einzelbewertung beruft. Das Bemühen um eine teleologisch-systematische Auslegung tritt jedenfalls zurück. Diejenigen, die sich auf den Grundsatz der Gesamtbewertung oder den Grundsatz der Einzelbewertung berufen, sind den Nachweis schuldig geblieben, daß es sich hierbei um inhaltliche und nicht bloß technische Prinzipien des Bewertungsrechts handelt.

Offenbar haben die bisher gefundenen Lösungen nicht befriedigt; sonst würde die Diskussion wohl nicht immer wieder neu aufgenommen werden.

2. Es ist heute allgemein anerkannt, daß die Auslegung von Rechtsvorschriften eine teleologische sein muß. § 1 Abs. 2 StAnpG ordnet ausdrücklich die Berücksichtigung des Gesetzeszwecks an. Mit dem aus § 4 AO 1919 hervorgegangenen § 1 Abs. 2 StAnpG wollte der Steuergesetzgeber sich gegen die Begriffsjurisprudenz und für eine teleologische Auslegung entscheiden¹.

Der Zweck, um den es der teleologischen Auslegung geht, ist identisch mit dem systematischen oder systemtragenden Prinzip oder — was das gleiche meint — der Wertung, der ratio, der Leitidee, der Motivation, der Sachgesetzlichkeit, dem Plan, der einem Gesetz und seinen einzelnen Tatbeständen zugrundeliegt. Die teleologische Auslegung ist danach eine Auslegung, die sich am inneren System orientiert, sie ist insofern eine systematisch-teleologische Auslegung.

¹ *Enno Becker (RAO) § 4 Anm. 5; Cordes S. 50; Tipke (Steuerrecht) S. 75.*

Man nennt einen Rechtsstoff systematisch, wenn er auf Grund bestimmter Prinzipien so geordnet ist, daß die Gesamtregelung eine Einheit ist, frei von Lücken, Überschneidungen oder Widersprüchen. Das Gerippe, das dafür sorgt, daß der Gesamtrechtsstoff einheitlich geordnet ist, besteht aus den systemtragenden Prinzipien oder Wertungen; sie sind die Träger der als inneres System bezeichneten Wertordnung. Innerhalb der Systempyramide gibt es vor- und nachrangige Prinzipien oder — mit anderen Worten — Fundamental-, Primär-, Sekundärprinzipien etc. Für die Realisierung der Prinzipien sorgen die Gesetzestabbestände mit ihren Begriffen (Realisierung der Wertordnung durch Normativierung). In der Regel ist das Prinzip, das einer Norm als Telos zugrunde liegt, nicht selbst — etwa in einer allgemeinen Norm — normativiert. Es liegt vielmehr der gesetzlichen Regelung als Telos oder Zweckgedanke, als bloß normkonspirierend zugrunde.

Unsystematisch im Sinne des juristischen Systemdenkens ist das, was — gemessen am systemtragenden Prinzip — nicht folgerichtig oder konsequent zu Ende gedacht ist (sogenannter Systembruch). Unsystematisch ist eine Regelung aber nicht bereits deshalb, weil sie „anders als betriebswirtschaftlich sinnvoll“ ist².

Es ist das Verdienst von Canaris, diese systematische Konzeption klar herausgearbeitet zu haben³. Tipke hat das Systemdenken in den letzten Jahren im Steuerrecht — das noch weit davon entfernt ist, ein ideales System genannt werden zu können — besonders fruchtbar gemacht⁴ und die Bedeutung des inneren Systems für die Auslegung wie folgt formuliert⁵:

„Insbesondere verhilft das innere System mit seinen Prinzipien dazu, die teleologischen Orientierungsmaßstäbe zu gewinnen, die für die Gesetzesauslegung erforderlich sind; denn das innere System ist eine teleologische Prinzipienordnung. Im Wege (und in den Grenzen; Grenze: möglicher Wort-sinn) der Auslegung ist der im System wurzelnde Wertgedanke zur Geltung zu bringen. Auslegung als Ermittlung des Sinns einer Norm ist die Ermittlung des wertungsmäßigen Gehalts der Norm. Erst bei Berücksichtigung der Grund- und Einzelwertungen erschließt sich der teleologische Gehalt von

² Anderer Ansicht wohl *Lausberg*, DB 1972, 2176.

³ a.a.O. S. 18, 46, 107, 116, 155; vgl. auch schon RG vom 2. 2. 1889, RGZ Bd. 24, 45, 50: „Es ist vielmehr Sache der Jurisprudenz und vor allem Pflicht der (...) Judikatur, die nicht in einer allgemeinen Norm konzentriert in dem Gesetz angesprochenen Grundprinzipien des Gesetzes zutage zu fördern und auf die im Leben hervortretenden, im Gesetz nicht besonders hervor-gehobenen, unter das betreffende Prinzip fallenden Fälle anzuwenden.“ Das Urteil differenziert freilich — für das Zivilrecht — nicht zwischen Auslegung und Analogie.

⁴ *StuW* 1971, 5 ff.; ders. (Steuerrechtswissenschaft) S. 213 f.; ders. (Steuerprivilegien) S. 19 ff.; ders. *BB* 1973, 158; ders. (Steuerrecht) S. 13 ff., 77.

⁵ *Ebd.* (Steuerrecht) S. 17.

Rechtvorschriften. Eine Auslegung, die das innere System nicht berücksichtigt, entartet leicht zum methodischen Vagabundieren (Gefühljurisprudenz, im Steuerrecht oft unter dem Deckmantel sogenannter „wirtschaftlicher Betrachtungsweise“) oder erweist sich als blinde Begriffsjurisprudenz.“

Überdies verhelfen die systemtragenden Prinzipien dazu, die Gesetzeslücken und Verstöße gegen den Gleichheitssatz aufzudecken⁶.

Diese Arbeit nun will die einschlägige systematische Konzeption, das systemtragende Prinzip des Bewertungsgesetzes aufdecken und für das Gebiet des Bewertungsrechts verifizieren, daß das Systemdenken auch in diesem Bereich geeignet ist, die Diskussion zur Bewertung immaterieller Güter und zur Erfassung von Rückstellungen aus der Sackgasse herauszuführen und eine teleologisch befriedigende Lösung zu erarbeiten.

Es ist freilich durchweg nicht leicht, das systemtragende oder normkonzipierende Prinzip sicher aufzudecken. Das Studium der Gesetzesbegründung oder der Begründung des Regierungsentwurfs, der Parlamentsausschußberichte oder der Sitzungsprotokolle hilft oft nicht weiter. Dann gilt es im Wege der Induktion das Prinzip aus dem positiven Recht zu gewinnen. Auch das äußere System, die äußere Anordnung des Stoffs in den Gesetzen und im einzelnen Gesetz, kann aufschlußreich sein; es ist aber nur ein Indiz⁷. Unzulässig ist es jedenfalls, systemtragende Prinzipien, die sich durch nichts verifizieren lassen, der Auslegung apodiktisch zu unterlegen⁸.

Theoretisch ließe es sich wohl rechtfertigen, unbekümmert um Rechtsprechung und Literatur zunächst das systemtragende, teleologische Prinzip zu eruieren und die Schlüsse daraus zu ziehen und erst im Anschluß daran darzustellen, ob und inwieweit Rechtsprechung und Literatur im Ergebnis oder in der Begründung in die Irre gegangen sind. Dem Verfasser ist es aber doch zweckmäßiger erschienen, Rechtsprechung und Literatur zunächst einmal ohne eine Bewertung darzustellen. Im Anschluß daran soll dann die herrschende Meinung — noch ohne Bezugnahme auf die systematische Konzeption des Bewertungsgesetzes — auf ihre Folgerichtigkeit untersucht werden. Wenn sich zeigen ließe, daß die herrschende Meinung schon in sich widersprüchlich wäre, daß die vorgetragenen Begründungen die gefundenen Ergeb-

⁶ Dazu *Tipke* (Steuerrecht) S. 17, 34.

⁷ Zu eng daher *Bergmann*, DB 1972, 2367, der die Besteuerungsvorschriften nur als Bestandteil eines formalen Systems ansieht.

⁸ So meint *Lausberg*, DB 1972, 2176, das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sei unsystematisch, weil es die wettbewerbliche Situation des Unternehmers beeinflusse und damit dem (steuerrechtlichen?) Ziel des gesamtwirtschaftlichen Optimums entgegenwirke. Jedoch läßt sich ein Ziel oder Prinzip des gesamtwirtschaftlichen Optimums nicht wirklich verifizieren.