

Schriften zum Steuerrecht

Band 23

Der steuerrechtliche Begriff ,Wirtschaftsgut‘

Ein Beitrag zur Handhabung von unbestimmten Rechtsbegriffen,
besonders im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Grundsätze
der Bestimmtheit von Steuerrechtsnormen

Von

Dr. Hans-Dieter Häcker



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

HANS-DIETER HÄCKER

Der steuerrechtliche Begriff ‚Wirtschaftsgut‘

Schriften zum Steuerrecht

Band 23

Der steuerrechtliche Begriff ,Wirtschaftsgut‘

Ein Beitrag zur Handhabung von unbestimmten Rechtsbegriffen,
besonders im Hinblick auf die verfassungsrechtlichen Grundsätze
der Bestimmtheit von Steuerrechtsnormen

Von

Dr. Hans-Dieter Häcker



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

Alle Rechte vorbehalten
Gedruckt 1980 bei Buchdruckerei Bruno Luck, Berlin 65
© 1980 Duncker & Humblot, Berlin 41
Printed in Germany
ISBN 3 428 04790 7

Meinen Eltern

Inhaltsverzeichnis

I. Teil

Einführung	13
I. Problemstellung der Arbeit	13
II. Untersuchungsziel der Arbeit	14
III. Erläuterung des Untersuchungsweges	14

II. Teil

Das Auftreten unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht	16
<i>1. Kapitel: Beschreibung und Wesen unbestimmter Rechtsbegriffe</i>	16
I. Das Verhältnis von „Generalisieren“, „Konkretisieren“ und „Individualisieren“ im Recht	16
II. Allgemeines über unbestimmte Rechtsbegriffe	21
III. Die Einteilung unbestimmter Rechtsbegriffe	23
IV. Unbestimmte Rechtsbegriffe und Generalklauseln	24
V. Zusammenfassung des 1. Kapitels	26
<i>2. Kapitel: Die Besonderheiten des Steuerrechts und unbestimmte Rechtsbegriffe</i>	27
I. Die im Steuerrecht traditionelle“ Gesetzgebungstechnik	27
II. Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit im Steuerrecht im Ver- hältnis zum unbestimmten Rechtsbegriff	30
1. Die Definition der Tatbestandsmäßigkeit	30
2. Die rechtliche Verankerung	31
a) In der Weimarer Reichsverfassung	31

b) Im Bonner Grundgesetz	33
aa) Allgemeines	33
bb) Die rechtsstaatliche Komponente	35
cc) Die demokratische Wurzel	35
3. Unbestimmte Rechtsbegriffe und ihre verfassungsrechtlichen Grenzen gemäß Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG	40
a) Die Grundsätze des Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG als allgemeines Prinzip	40
b) Die „Voraussehbarkeit“ als Kriterium für die Vereinbarkeit mit Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG	41
c) Die „Programmklarheit“ als Kriterium für die Vereinbarkeit mit Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG	45
d) Die im Steuerrecht notwendig strengere Betrachtungsweise	49
III. Zusammenfassung des 2. Kapitels	55

III. Teil

Der unbestimmte Begriff „Wirtschaftsgut“ im Einkommenssteuerrecht	56
1. Kapitel: Das „Wirtschaftsgut“ als wertgefüllter, normhaltiger Rechtsbegriff im Einkommenssteuerrecht	57
I. Das „Wirtschaftsgut“ als zentraler Begriff des Einkommenssteuerrechts	57
1. Definition und Darstellung der Problematik	57
2. Statische und dynamische Bilanzauffassung im Verhältnis zum „Wirtschaftsgut“	61
a) Statische Betrachtungsweise	61
b) Dynamische Betrachtungsweise	62
c) Das Verhältnis von Steuer- und Handelsbilanz sowie statischer und dynamischer Betrachtungsweise	63
II. Inhalt und Grenzen des unbestimmten Begriffes „Wirtschaftsgut“	66
1. Der Betriebsvermögensvergleich in geschichtlicher Entwicklung	66
2. Die Entwicklung des Begriffsinhaltes „Wirtschaftsgut“ bis zur gesetzlichen Verankerung im Einkommensgesetz 1934 und nachfolgend bis zum Inkrafttreten des Grundgesetzes	71
3. Die anschließende Entwicklung und die moderne Rechtsprechung zum Begriff des „Wirtschaftsgutes“	77
III. Folgerungen aus der Entwicklung des Begriffes „Wirtschaftsgut“	90
IV. Zusammenfassung des 1. Kapitels	93

Inhaltsverzeichnis	9
<i>2. Kapitel: Bestimmtheitserfordernis und Rechtsanwendungsmethode bei unbestimmten Rechtsbegriffen im Steuerrecht — überprüft am Begriff „Wirtschaftsgut“</i>	94
I. Allgemeine Überlegungen zur Rechtsanwendung	94
1. Keine Tatbestandsbestimmtheit ohne disziplinierte Rechtsanwendung	94
2. Sind Auslegung und Rechtsfortbildung trennbar?	95
3. Die Grenze des möglichen Wortsinnes	97
II. Die Auffassung, daß unbestimmte Rechtsbegriffe stets auszulegen sind	100
1. Darstellung	100
2. Ursachen, Tendenzen und Kritik zu dieser Auffassung	103
a) Die stets vorhandene „Begrifflichkeit“	103
b) Volle gerichtliche Überprüfbarkeit der Anwendung unbestimmter Rechtsbegriffe?	105
aa) Die Entwicklung in der Verwaltungsrechtswissenschaft	105
bb) Besonderheiten im Steuerrecht	112
III. Die Auffassung, daß die Ausfüllung unbestimmter Rechtsbegriffe immer Rechtsfortbildung bedeutet	116
1. Rechtsfortbildung setzt Lückenhaftigkeit des Gesetzes voraus	116
2. Die Auffassung, daß alle unbestimmten Rechtsbegriffe „Lücken“ im Gesetz sind	119
3. Kritik an dieser Auffassung	120
IV. Die notwendige Differenzierung und die Rechtsprechung des BFH zum Wirtschaftsgut	124
V. Zusammenfassung des 2. Kapitels	129
Literaturverzeichnis	131
Verzeichnis der verwendeten gerichtlichen Entscheidungen	145

Abkürzungsverzeichnis

AcP	= Archiv für civilistische Praxis
a. F.	= alte Fassung
AktG	= Aktiengesetz
AO	= Abgabenordnung
AöR	= Archiv für öffentliches Recht
Bay., Bay.	= Bayerisch
BB	= Betriebsberater
BefStG	= Beförderungsteuergesetz
Beschl.	= Beschluß
BewG	= Bewertungsgesetz
BFH	= Bundesfinanzhof
BGB	= Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	= Bundesgesetzblatt
BGH	= Bundesgerichtshof
BStBl.	= Bundessteuerblatt
BT	= Bundestag
VerfG	= Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	= Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	= Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	= Entscheidungssammlung des Bundesverwaltungsgerichts
DB	= Der Betrieb
DJT	= Deutscher Juristentag
DÖV	= Die öffentliche Verwaltung
DStR	= Deutsches Steuerrecht
DStRdsch.	= Deutsche Steuerrundschau
DStZ	= Deutsche Steuerzeitung
DStZ (A)	= Deutsche Steuerzeitung — Ausgabe A —
DStZ (B)	= Deutsche Steuerzeitung — Ausgabe B —
DVBl.	= Deutsches Verwaltungsblatt
DV	= Durchführungsverordnung
EFG	= Entscheidungssammlung der Finanzgerichte
EG	= Einführungsgesetz
EStG	= Einkommensteuergesetz
FA	= Finanzamt
FG	= Finanzgericht
FGG	= Gesetz über Angelegenheiten der Freiwilligen Gerichtsbarkeit
FGO	= Finanzgerichtsordnung
FinArch.	= Finanzarchiv
FinVerw.	= Finanzverwaltung
FR	= Finanzrundschau
GemS	= Gemeinsamer Senat
GG	= Grundgesetz
G. o. B.	= Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrdStG	= Grundsteuergesetz
GrEStG	= Grunderwerbsteuergesetz
GVBl.	= Gesetz-Verordnungsblatt
HGB	= Handelsgesetzbuch
HWStR	= Handwörterbuch des Steuerrechts
JbFfSt.	= Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht

JJ	= Juristenjahrbuch
JöR	= Jahrbuch des öffentlichen Rechts
JR	= Juristische Rundschau
JuS	= Juristische Schulung
JZ	= Juristenzeitung
KStG	= Körperschaftssteuergesetz
KVStG	= Kapitalverkehrssteuergesetz
LAG	= Lastenausgleichsgesetz
MDR	= Monatsschrift für Deutsches Recht
MinBl. n. F.	= Ministerialblatt = neue Fassung
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift
NWB	= Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht
OGB	= Oberste Gerichtshöhe des Bundes
OFH	= Oberster Finanzgerichtshof
OVG	= Oberverwaltungsgericht
RAO	= Reichsabgabenordnung
RdF	= Reichsminister der Finanzen
Reg.Bl.	= Regierungsblatt
RFH	= Reichsfinanzhof
RG	= Reichsgericht
RGBl.	= Reichsgesetzblatt
RGZ	= Entscheidungssammlung des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rspr.	= Rechtsprechung
RStBl.	= Reichssteuerblatt
RVO	= Rechtsverordnung
RWP	= Rechts- und Wirtschaftspraxis
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz
Stb.	= Der Steuerberater
Stbg.	= Die Steuerberatung
StbJb.	= Steuerberaterjahrbuch
StBp.	= Die steuerliche Betriebsprüfung
StKongrRep.	= Steuerkongreß-Report
StW oder StuW	= Steuer und Wirtschaft
StWa.	= Steuer-Warte
UStG	= Umsatzsteuergesetz
UStR	= Umsatzsteuerrundschau
UWG	= Gesetz gegen unlauteren Wettbewerb
VerwArch.	= Verwaltungsarchiv
VG	= Verwaltungsgericht
VGH	= Verwaltungsgerichtshof
VGHE	= Entscheidungssammlung des BayVGH
VjSch.StFR	= Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht
VO	= Verordnung
VOBl.	= Verordnungsblatt
Vorbem.	= Vorbemerkung
VVDStRL	= Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwGO	= Verwaltungsgerichtsordnung
WiSt.	= Wirtschaftswissenschaftliches Studium
Wpg.	= Die Wirtschaftsprüfung
WRV	= Weimarer Reichsverfassung
ZfB	= Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	= Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhwF	= Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZPO	= Zivilprozeßordnung
ZRP	= Zeitschrift für richterliche Praxis

I. TEIL

Einführung

I. Problemstellung der Arbeit

In einer Lehrveranstaltung zum Einkommensteuerrecht von Herrn Professor Soell, in der ich als sein damaliger wissenschaftlicher Assistent das Kapitel „Gewinnermittlung“ übertragen bekommen hatte, erörterten wir auch den Begriff des „Wirtschaftsgutes“.

Es handelt sich hierbei um einen der gesetzestechnischen Zentralbegriffe im Bilanzsteuerrecht mit unmittelbarer Bedeutung für jeden Bilanzierenden.

Dieser Begriff, über dessen einzelne Merkmale das Gesetz schweigt, unterliegt seit Jahrzehnten bis heute einem ständigen, oft kontroversen Ringen der Rechtsprechung und Literatur um Inhalt und Umfang. Eine Reihe von wissenschaftlichen Arbeiten (auf die an gegebenem Orte jeweils verwiesen wird) beschäftigte sich bereits mit den hier anstehenden Fragen, indem sie je nach Standort des Verfassers diese oder jene Aspekte herausstellten. In fast allen diesen Abhandlungen — die überwiegend von Wirtschaftswissenschaftlern stammen — fehlt aber der spezifisch juristische Ansatzpunkt und insbesondere auch die Einbettung der hier oftmals überbetonten betriebswirtschaftlichen Bilanzierungstheorien in den von der Rechtsordnung vorgegebenen Rahmen der Dogmatik und Methodik.

Die vorliegende Arbeit versteht sich deshalb bewußt als juristische Untersuchung und nicht als Bearbeitung eines Grenzgebietes zwischen Recht und Betriebswirtschaftslehre, auch wenn einigen bilanztheoretischen Fragen — wegen des besseren Verständnisses — ein breiterer Bereich eingeräumt worden ist. So wird schwerpunktmäßig gerade den grundlegenden Rechtsfragen der Verfassungsmäßigkeit unbestimmter Rechtsbegriffe, sowie deren Einteilung und der Möglichkeit ihrer Anwendung im Einzelfall nachgegangen, wobei dem unbestimmten Rechtsbegriff „Wirtschaftsgut“ besondere Aufmerksamkeit zu widmen war.

Es ist mir — nicht zuletzt dank des erfahrenen Rates von Herrn Professor, Senatspräsident i. R. W. Hartz — von Anfang an klar gewesen,

daß die Arbeit damit einen Bogen spannt, der den Rahmen einer Dissertation übersteigen mag.

Ich habe dennoch das Thema nicht eingegrenzt und der Versuchung widerstanden, nur einen oder einige Teilaspekte zu bearbeiten, denn der Reiz des Themas bestand gerade darin, von dem verfassungsmäßigen Ansatz bis zur Frage der Rechtsanwendung vorzudringen.

II. Untersuchungsziel der Arbeit

Schon vom Thema der Arbeit her gesehen ist es nicht möglich, ein einziges Untersuchungsziel zu definieren. Vielmehr sind hier bereits die *beiden* Hauptbereiche deutlich, einmal die Frage der Verfassungsmäßigkeit unbestimmter Rechtsbegriffe — modifiziert durch den im Steuerrecht geltenden Grundsatz der *Tatbestandsmäßigkeit* — zum anderen der große Problemkreis ihrer Ausfüllung durch Verwaltung sowie Rechtsprechung und damit auch die *Methode der Rechtsanwendung*.

Zwischen diesen beiden Polen steht in dieser Arbeit als verbindendes Mittelstück der unbestimmte Begriff des „Wirtschaftsgutes“ mit seinem breiten betriebswirtschaftlich-bilanzrechtlichen Hintergrund, der zu erläutern, aber auch an den Untersuchungsergebnissen der beiden Hauptbereiche zu messen war.

Daneben gerieten die Überlegungen immer wieder in die Randzonen wichtiger und interessanter Fragestellungen, die selbst schon umfangreiches wissenschaftliches Schrifttum repräsentieren. Nur z. B. seien genannt das Stichwort „Richterrecht“ (auch im Steuerrecht?), die Überlegungen der Verfassungs-Enquête-Kommission zu Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG, oder die Gemeinsamkeiten bzw. Unterschiede von Verwaltungs- und Steuerrecht, die neuerdings unter dem Schlagwort „kompetenziell“ bedingte Freiräume der Verwaltung in der Methodenlehre zum Tragen kommen.

III. Erläuterung des Untersuchungsweges

Die Arbeit geht im II. Teil, 1. Kapitel, von der Überlegung aus, daß unbestimmte Rechtsbegriffe der Fallindividualität dienen, also eine Vermittlerrolle im möglichen Zielkonflikt Rechtssicherheit — Gerechtigkeit einnehmen und versucht eine Einteilung derselben.

Die Überlegung, durch unbestimmte Rechtsbegriffe in Gesetzen die Einzelfallgerechtigkeit zu fördern, führt notwendig zur Frage, ob das unbeschränkt auch im Steuerrecht möglich ist, welches unter dem Verfassungs-Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit steht. Dieser Grundsatz stellt Steueransprüche unter das Gebot vorheriger Festlegung der einzelnen Voraussetzungen.

Das 2. Kapitel beschäftigt sich daher mit den rechtlichen Wurzeln der Tatbestandsmäßigkeit und mit der Frage, wann und welche unbestimmte(n) Rechtsbegriffe mit diesem Gebot vereinbar sind. Hier muß notwendigerweise dem Rechtsstaatsprinzip und Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG sowie der bisherigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes ein breiter Raum gewährt werden.

Im III. Teil, 1. Kapitel, der Arbeit wird erörtert, ob das „Wirtschaftsgut“ im Rahmen der Einteilung unbestimmter Rechtsbegriffe als „wertgefüllter, normhaltiger Rechtsbegriff“ eingestuft werden kann. Dazu erschien es mir erforderlich, zum besseren Verständnis zuerst den bilanzrechtlichen, betriebswirtschaftlich-bilanztheoretischen Zusammenhang zwischen „Wirtschaftsgut“, Steuer- und Handelsbilanz, sowie statischer und dynamischer Bilanzauffassung darzustellen.

Danach wird die jahrzehntelange Entwicklung in Rechtsprechung und Literatur zu diesem Begriff aufgezeigt.

Das 2. Kapitel schlägt dann die Brücke von der verfassungsmäßig geforderten Bestimmtheit zur Rechtsanwendung bei unbestimmten Rechtsbegriffen und geht intensiver auf unterschiedliche Auffassungen in der Methodenlehre zur Ausfüllung unbestimmter Rechtsbegriffe ein.

Nach jedem Kapitel in den beiden Hauptteilen II. und III. wurde zur besseren Übersicht eine kurze Zusammenfassung angefügt.