

BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

II ZR 92/70

URTEIL

Verkündet am

14. Dezember 1972

W e r n e r ,
Justizhauptsekretär

als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Beklagten und Revisionsklägers,

- Prozeßbevollmächtigter: Rechtsanwalt

gegen

Kläger und Revisionsbeklagten,

- Prozeßbevollmächtigte:

Der II. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 14. Dezember 1972 durch den Vorsitzenden Richter Stimpel und die Richter Dr. Schulze, Fleck, Dr. Bauer und Dr. Tidow

für Recht erkannt:

Die Revision gegen das Urteil des 2. Zivilsenats des Kammergerichts in Berlin vom 4. Juni 1970 wird auf Kosten des Beklagten zurückgewiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand

Die Parteien betrieben seit 1951 in Berlin in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft ein Textileinzelhandelsunternehmen, zuletzt mit mehreren Verkaufsgeschäften. Der Kläger war persönlich haftender Gesellschafter mit einem Gewinnanteil von $\frac{2}{3}$. Der Beklagte hatte die Stellung eines Kommanditisten. Ihm standen $\frac{1}{3}$ des Gewinns der Gesellschaft zu. Diese ist durch Kündigung des Klägers zum 31. Dezember 1965 aufgelöst worden. Der Kläger führt seitdem das Unternehmen allein weiter. Zu dessen Übernahme war er nach § 12 des Gesellschaftsvertrages berechtigt.

Die Parteien streiten - im Wege der hier allein noch interessierenden Widerklage - über die Höhe des Abfindungsguthabens des Beklagten. Dieses haben der Wirtschaftsprüfer Dr. W. [REDACTED] auf 783.108 DM und die Wirtschaftsprüfer

- 3 -

Drs. B. zuletz auf 755.483 DM errechnet. Demgegenüber beziffert der Beklagte die Höhe seines Abfindungsguthabens auf 1.353.538 DM. Davon hat der Kläger 662.438,11 DM als berechtigt anerkannt. Von dem streitigen Betrag (691.099,89 DM) haben - unter Abweisung der Widerklage im übrigen - das Landgericht 99.044,89 DM nebst Zinsen, das Berufungsgericht 111.523,39 DM nebst Zinsen zuerkannt. Mit der Revision, deren Zurückweisung der Kläger beantragt, verfolgt der Beklagte den vom Berufungsgericht in Höhe von 579.576,50 DM abgewiesenen Teil der Widerklage weiter.

Entscheidungsgründe

I. In § 11 des Gesellschaftsvertrages ist für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters aus der Gesellschaft bestimmt, daß bei der Aufstellung der - von einem Wirtschaftsprüfer zu errichtenden - Auseinandersetzungsbilanz "die vorhandenen Aktiva mit ihren wahren Werten anzusetzen sind, Abschreibungen, Rücklagen und Rückstellungen nur nach allgemeinen kaufmännischen Grundsätzen stattzufinden haben, und der ideelle Geschäftswert (mit dem Durchschnittsgewinn der letzten fünf Geschäftsjahre) zu aktivieren ist". Das Berufungsgericht hat diese Bestimmung dahin ausgelegt, daß sie eine der Vorschrift des § 738 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 BGB entsprechende Regelung enthalte. Die Höhe der Abfindung des Beklagten sei daher nicht nach dem Liquidationswert des Gesellschaftsvermögens zum 31. Dezember 1965 zu ermitteln. Vielmehr sei sie daraus zu berechnen, was sich bei einer möglichst vorteilhaften Verwertung durch Veräußerung des Gesellschaftsvermögens als ganzes schätzungsweise hätte erzielen lassen. Auch sei in diesem Zusammenhang unbeachtlich, was das Gesellschaftsvermögen für den Kläger selbst im Zeitpunkt der Übernahme des Unternehmens wert gewesen sei. Der



gegenteiligen, aus § 12 des Gesellschaftsvertrages hergeleiteten Ansicht des Beklagten könne nicht gefolgt werden. Dort heiße es zwar, daß der Kläger "im Falle der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses, gleichgültig aus welchem Grunde sie erfolgt, Anspruch auf Übertragung des Unternehmens der Gesellschaft mit- samt der Firma hat". Daraus folge jedoch nicht, daß der Gesellschaftsvertrag für die auch in diesem Fall zu errichtende Auseinandersetzungsbilanz einen anderen als den in § 11 des Vertrages vorgesehenen Wertmaßstab vor- schreibe.

Die Revision bezweifelt nicht, daß das Auseinander- setzungsguthaben des Beklagten nach dem Wert des lebenden Unternehmens zu berechnen ist. Sie meint jedoch, als Unternehmenswert dürfe hier nicht angesetzt werden, was für dieses im Verkehr gezahlt worden wäre. Grundlage für die Auseinandersetzungsbilanz müsse vielmehr sein, welchen Wert das Unternehmen für den es fortführenden Kläger besessen habe. Das sei dem Umstand zu entnehmen, daß der Gesellschaftsvertrag, wie insbesondere § 12 zeige, auf eine "schließliche Geschäftsübernahme" durch den Kläger angelegt gewesen sei. Diesen Punkt hat jedoch das Berufungsgericht bei der ihm vorbehaltenen Auslegung des Gesellschaftsvertrages nicht übersehen. Wenn es trotz- dem zu der Ansicht gelangt ist, nach § 11 des Vertrages, der unbestritten nicht nur für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters oder seiner Erben aus der (fort- bestehenden) Gesellschaft, sondern auch im Falle einer Beendigung der Gesellschaft bei Übernahme des Gesell- schaftsvermgens durch den Kläger gilt, sei stets der gleiche - objektive - Wertmaßstab anzulegen, so ist diese mögliche Würdigung aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.

Soweit daher die Revision vorbringt, der Zeitwert der Warenvorräte sowie der Investitionen für den Erwerb, die Einrichtung und Ausstattung der verschiedenen Verkaufsgeschäfte sei aus der Sicht des Klägers höher als bei einer Veräußerung des Unternehmens an einen Dritten zu bemessen, kann sie damit nicht gehört werden.

II. Auch die weiteren Angriffe, welche die Revision gegen die Bewertung des Warenbestandes und der Investitionen für die verschiedenen Verkaufsgeschäfte durch das Berufungsgericht richtet, können keinen Erfolg haben.

1. Bei der Bewertung des Warenbestandes ist das Berufungsgericht - in Übereinstimmung mit den Gutachten der Wirtschaftsprüfer Dr. W. [REDACTED] und Drs. B. [REDACTED] - von den Preisen ausgegangen, mit denen die Waren am 31. Dezember 1965 zum Verkauf ausgezeichnet waren und deren Gesamthöhe 4.709.299 DM betrug. Hierauf hat es, den genannten Gutachten folgend, verschiedene Abschläge vorgenommen, um den Wert zu ermitteln, den der Warenbestand im Rahmen des fortzuführenden Unternehmens schätzungsweise besaß. Bei diesen Abschlägen handelt es sich um die im Jahre 1965 von der Gesellschaft mit durchschnittlich 35,9 % der Verkaufspreise (= 1.691,273 DM) kalkulierte Vertriebsspanne, weiter um Abzüge von insgesamt 660.150 DM wegen des ungünstigen Altersaufbaus des Warenbestandes und von 25.971 DM, die ein Erwerber für Skonti und Umsatzboni hätte verlangen können.

Die Revision meint, das Berufungsgericht habe nicht die kalkulierte, sondern die tatsächlich von der Gesellschaft im Jahre 1965 erzielte Vertriebsspanne von den am 31. Dezember 1965 ausgezeichneten Verkaufspreisen absetzen

müssen, weil diese Spanne mit 34,2 % (Feststellung des Berufungsgerichts) bzw. 33,7 % (Behauptung des Beklagten) niedriger als die kalkulierte Vertriebsspanne (35,9 %) gelegen habe und ein Kaufmann seine Warenvorräte bei einer Veräußerung seines Unternehmens grundsätzlich nicht unter dem Einstandswert abgebe. Des weiteren habe das Berufungsgericht keine Abschläge wegen des unterschiedlichen Altersaufbaus des Warenbestandes am Bewertungsstichtag vornehmen dürfen, nachdem die Gesellschaft die Verkaufspreise für bestimmte Waren bereits während des Jahres 1965 um insgesamt 678.800 DM herabgesetzt hatte, um deren zwischenzeitlicher Entwertung Rechnung zu tragen. Ferner sei auch jeglicher Abzug für Skonti und Umsatzboni unberechtigt. Denn der Zeitwert des Warenbestandes zum 31. Dezember 1965 bestimme sich unabhängig davon, welche Preisvorteile beim Einkauf der Waren wegen der Zahlungsweise oder des Umfangs der Abnahme erzielt worden seien.

Mit diesen Ausführungen kann die Revision eine für den Beklagten günstigere Bewertung des Warenbestandes nicht erreichen. Für diese kommt es nach dem festgestellten Inhalt des Gesellschaftsvertrages ausschließlich auf den Wert an, den der Warenbestand am 31. Dezember 1965 im Rahmen des fortzuführenden Unternehmens schätzungsweise hatte. Das war nicht der Anschaffungswert, auch nicht schlechthin der Wiederbeschaffungswert im Zeitpunkt des Bewertungsstichtages, sondern jener Wert, der sich bei einer Veräußerung des lebenden Unternehmens im ganzen für den Warenbestand schätzungsweise ergeben hätte, oder anders ausgedrückt, was ein Erwerber des Geschäfts anteilig für den Warenbestand gezahlt hätte. Das zu schätzen ist aber Sache des Tatrichters. Von der Revision kann daher - wie in den üblichen Fällen des § 287 ZPO - nur gerügt werden, die Schätzung beruhe auf grundsätzlich falschen

oder offenbar unsachlichen Erwägungen oder habe wesentlichen Tatsachenstoff außer acht gelassen. Derartige Fehler des Berufungsgerichts sind hier aber nicht dargetan. Wenn dieses meint, ein Erwerber des Gesellschaftsvermögens im ganzen hätte von den am 31. Dezember 1965 ausgezeichneten Warenpreisen zunächst einmal die von der Gesellschaft für das Jahr 1965 mit durchschnittlich 35,9 % der Verkaufspreise kalkulierte - und nicht die tatsächlich etwas niedriger liegende - Vertriebsspanne des Geschäftsjahres 1965 abgesetzt, um zu einem im Verkehr angemessenen Wareneinstandspreis zu gelangen, so liegt diese Erwägung im Rahmen des hier dem Tatrichter eingeräumten Ermessens. Ferner kann es nicht als fehlerhaft bezeichnet werden, wenn das Berufungsgericht hiervon weitere Abschläge wegen des unterschiedlichen Altersaufbaus des Warenbestandes gemacht hat. Daß derartige Abschläge bei Textilien, die über einen längeren Zeitraum hinweg nicht abgesetzt werden konnten, schon mit Rücksicht auf den ständig raschen Wechsel der Mode kaufmännisch geboten sind, kann auch die Revision nicht bezweifeln. Mit ihrer Rüge, hier seien diese Abschläge jedoch doppelt erfolgt, weil die Gesellschaft selbst im Laufe des Jahres 1965 die Verkaufspreise bereits um 678.800 DM herabgezeichnet hatte, kann sie indes nicht durchdringen. Denn es konnte für einen Erwerber des von der Gesellschaft betriebenen Unternehmens durchaus notwendig sein, weitere Abschläge von dem durchschnittlichen Einstandspreis der Waren wegen ihrer altersmäßigen Zusammensetzung zu verlangen und sich in diesem Punkte nicht mit den im Verlauf des letzten Jahres erfolgten Preisherabsetzungen zu begnügen, zumal es für ihn bei einem so umfänglichen, aus Tausenden von Einzelstücken bestehenden Warenlager kaum überschaubar war, welche der zahlreichen, im Verlaufe des letzten Jahres herabgezeichneten Einzelstücke sich überhaupt

noch unter den zu übernehmenden Waren befanden. Schließlich konnte bei den preislichen Überlegungen eines Erwerbers auch die Frage der Skonti und Umsatzboni eine Rolle spielen, da er derartige Nachlässe bei einer teilweisen oder vollständigen anderweiten Beschaffung der zur Fortführung des Unternehmens erforderlichen Waren hätte erzielen können. Deshalb ist es ebenfalls nicht zu beanstanden, wenn das Berufungsgericht hierfür einen gewissen Betrag bei der Bemessung des Werts des Warenbestandes mindernd in Ansatz gebracht hat.

2. Bei den Investitionen für die - in gemieteten Räumen untergebrachten - Verkaufsgeschäfte (R[REDACTED], K[REDACTED], T[REDACTED]straße) handelt es sich um verlorene Baukostenzuschüsse, ferner um Aufwendungen für Aus- oder Umbauten der einzelnen Geschäfte und deren Ausstattung sowie um die Abfindung eines Vormieters bei der räumlichen Erweiterung des Geschäfts K[REDACTED]. Der Beklagte meint, die Abschreibungen für diese Investitionen müßten, jedenfalls für die Auseinandersetzungsbilanz, gleichmäßig auf den Zeitraum zwischen ihrer Vornahme und dem vertraglich vorgesehenen Ende des jeweiligen Mietvertrages verteilt werden, wozu bei den Investitionen für das Geschäft K[REDACTED] noch die Zeitspanne trete, für welche der Gesellschaft über den Zeitpunkt des bis zum 30. November 1968 laufenden Mietverhältnisses hinaus ein Optionsrecht eingeräumt worden sei; nur so ergebe sich der "wahre Wert" dieser Investitionen zum Bewertungsstichtag.

Dem ist das Berufungsgericht nicht gefolgt. Vielmehr vertritt es - in Übereinstimmung mit den Gutachten der Wirtschaftsprüfer Drs. B[REDACTED] - die Ansicht, daß die

Nutzungsdauer der erwähnten Investitionen nicht einfach mit der im Zeitpunkt ihrer Vornahme noch bestehenden Mietdauer gleichgesetzt werden könne. So seien bei der guten Lage aller drei Geschäfte und mit Rücksicht auf die Änderungen des Publikumsgeschmacks sowie der Mode fortgesetzt Neuerungen in der Ausstattung und Einrichtung der Verkaufsräume notwendig. Ferner seien ständige Neuinvestitionen und Änderungen in der Ausgestaltung und Ausstattung der Geschäftsräume auch deshalb geboten, weil dort, wo sich die Geschäfte R [REDACTED], K [REDACTED] und T [REDACTED]straße befinden, ein sehr starker, besonders unter dem Druck von Kauf- und Warenhäusern stehender Wettbewerbskampf im Textileinzelhandel herrsche und diesem mit ständig gut gepflegten und ansprechenden Verkaufsräumen begegnet werden müsse. Auch hätte jeder Erwerber des lebenden Unternehmens sich fragen müssen, ob er die von der Gesellschaft gewählte und für richtig gehaltene Geschäftskonzeption weiterführen wolle und wie lange dies möglich sei. Bei alledem sei daher davon auszugehen, daß ein Dritter bei einem Erwerb des Unternehmens für die hier zur Erörterung stehenden Investitionen keinen höheren als die von den Gutachtern Drs. B [REDACTED] für vertretbar bezeichneten Werte zum 31. Dezember 1965 angenommen hätte.

Die Revision hält diese Ausführungen in erster Linie deshalb für bedenklich, weil sie nicht auf eine Bewertung aus der Sicht des Klägers abstellen. Mit dieser Rüge kann sie, wie oben unter Ziff. 1 dargelegt, jedoch nicht gehört werden. Auch ergibt sich nicht, wie die Revision meint, aus den vom Berufungsgericht gebilligten hohen Abschreibungsbeträgen für die Investitionen im Geschäft R [REDACTED], daß die von ihm herangezogenen Bewertungsgesichtspunkte

falsch sein müßten. Die Höhe dieser Beträge ist nicht die Folge einer unrichtigen Bewertung seitens des Berufungsgerichts, sondern beruht auf den außergewöhnlich hohen Investitionen, welche die Gesellschaft alsbald nach Anmietung der Räume für das Geschäft Rheineck dort getätigt hat (vgl. Schrifts. des Beklagten v. 30. Mai 1967 S. 11) und die in einem großen Umfange Anlagegüter betrafen, die einen schnellen Verschleiß haben oder einer raschen modischen Entwertung unterliegen (vgl. Ziff. A 11 und A 14 im Anhang A des Gutachtens der Wirtschaftsprüfer Drs. Brönner vom 22. Februar 1968). Im übrigen betragen die vom Berufungsgericht in diesem Punkte angenommenen Teilwerte 159.462 DM und nicht, wie die Revision darlegt, nur 88.302 DM. Wenn weiter die Revision bei ihren Angriffen gegen die Bewertung der Investitionen der Gesellschaft durch das Berufungsgericht ausführt, dieses habe bei deren Wertbestimmung für das Geschäft Kranzlereck berücksichtigen müssen, daß der Gesellschaft eine Option auf Verlängerung der Mietzeit um fünf Jahre zugestanden habe, so zieht sie nicht die eingehenden Erwägungen des Berufungsgerichts in Betracht, wonach es am 31. Dezember 1965 überhaupt nicht vorhersehbar gewesen sei, ob es zu einer Ausübung der Option und damit zu einer Verlängerung des Mietverhältnisses für dieses Geschäft kommen werde. Schließlich ist auch die Rüge unbegründet, das Berufungsgericht habe bei der Schätzung des Werts der Investitionen für das Geschäft Kranzlereck zum 31. Dezember 1965 den Vortrag des Beklagten in der schriftlichen Berufungsbegründung vom 3. März 1969 S. 7 unbeachtet gelassen, die Gesellschaft habe 175.000 DM als Abfindung an den Vormieter eines Teils ihrer dortigen Räume gezahlt. Bei diesem Vortrag handelt es sich um eine verkürzte Wiedergabe des Vorbringens des Beklagten im Schriftsatz vom 28. April 1968 S. 5, worin näher dargelegt

ist, wofür der Betrag von 175.000 DM im einzelnen aufgewendet worden ist. Dieses Vorbringen ist aber nicht nur in den Ziffern A 25 a und A 28 im Anhang A des Gutachtens der Wirtschaftsprüfer Drs. B. [REDACTED] vom 22. Februar 1968 ausdrücklich erörtert und wertmäßig berücksichtigt, sondern auch auf den Seiten 28 bis 30 des angefochtenen Urteils angesprochen.

III. Die Gutachter Drs. B. [REDACTED] - und ihnen folgend das Berufungsgericht - haben für die Berechnung des (mit dem durchschnittlichen Gewinn der letzten fünf Geschäftsjahre anzusetzenden) ideellen Geschäftswerts die in den Jahren 1961 bis 1965 nach den §§ 14, 15 Berlinhilfegesetz (BHG) gebildeten Rücklagen und Reserven wieder aufgelöst. Da die Bildung dieser Rücklagen und Reserven mit steuerlicher Wirkung über den Gewinn der Gesellschaft erfolgt ist, haben die Gutachten den durch die Auflösung jeweils erhöhten Jahresgewinn um diejenigen Beträge gekürzt, die an Gewerbebeertragssteuer zusätzlich zu entrichten gewesen wären, wenn die Gesellschaft von den Vergünstigungen der §§ 14, 15 BHG keinen Gebrauch gemacht hätte. Die Revision hält diese zu Lasten des Beklagten gehenden Kürzungen für unzulässig und verweist zur Rechtfertigung ihrer Ansicht auf die in BGH LM Nr. 7 zu § 138 HGB abgedruckte Entscheidung des Senats. Die dort ausgesprochenen Grundsätze können jedoch zu keiner dem Beklagten günstigeren Entscheidung führen.

Die steuerlichen Vergünstigungen, welche die §§ 14, 15 BHG gewähren, sind nicht endgültig. Die Sonderabschreibungen nach § 14 BHG führen dazu, daß die einmal gebildeten Reserven sich mehr oder weniger schnell wieder auflösen, weil in der Regel der ersten hohen Abschreibung später nur kleinere Abschreibungen folgen und daher in den

folgenden Jahren ständig steuerpflichtige Mehrgewinne eintreten, bis die Reserve verbraucht ist (Ziff. A 74 des Anhangs A zum Gutachten der Wirtschaftsprüfer Drs. B [REDACTED]). Auch die Vorratsrücklage nach § 15 BHG ist später in Teilbeträgen aufzulösen und führt dann ebenfalls zu steuerpflichtigen Mehrgewinnen (Ziff. A 75 des Anhangs A des erwähnten Gutachtens). Die zunächst ersparte Gewerbeertragssteuer ist dann praktisch in den Jahren der steuerpflichtigen Mehrgewinne nachzuentrichten. Würde man daher bei der hier gebotenen Auflösung der nach den §§ 14, 15 BHG gebildeten Rücklagen und Reserven die zunächst ersparte Gewerbeertragssteuer nicht gewinnmindernd berücksichtigen, so würde das einen ungerechtfertigten Vorteil des Beklagten zu Lasten des das Unternehmen fortführenden Klägers bewirken, weil dieser dann die nachzuentrichtende Gewerbeertragssteuer allein und nicht lediglich entsprechend seinem ursprünglichen Gewinnanteil tragen müßte. Gerade das darf aber nach dem Inhalt der von der Revision angezogenen Entscheidung des Senats nicht sein.

Nach alledem war die Revision zurückzuweisen.

Stempel

Dr. Schulze

Fleck

Dr. Bauer

Dr. Tidow