

# Beschluss vom 15. Juni 2011, IV B 143/09

## Zeitpunkt des Entschlusses zur Betriebsaufgabe - Darlegungen zur Rüge eines verzichtbaren Verfahrensfehlers innerhalb der Beschwerdebegründungsfrist

BFH IV. Senat

EStG § 16 Abs 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, ZPO § 295, FGO § 76 Abs 1, FGO § 155

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 22. Oktober 2009, Az: 11 K 4251/08

## Leitsätze

1. NV: Der Entschluss zur Betriebsaufgabe muss spätestens vorliegen, wenn der Betriebsinhaber mit objektiv auf die Auflösung des Betriebs gerichteten Handlungen beginnt. Im konkreten Einzelfall ist unter Berücksichtigung aller Umstände zu entscheiden, ob schon eine erste Kontaktaufnahme mit einem Erwerbsinteressenten oder erst der Abschluss des Vertrags über die erste Teilveräußerung objektiv auf die Aufgabe des Betriebs gerichtet ist .
2. NV: Innerhalb der Begründungsfrist für die Beschwerde über die Nichtzulassung der Revision muss dargelegt werden, dass ein verzichtbarer Verfahrensfehler in der Vorinstanz gerügt wurde oder warum die rechtzeitige Rüge unmöglich war .

## Gründe

- 1 Die Beschwerde ist nicht begründet. Die Revision ist weder wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zuzulassen, noch ist eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). Auch ein Verfahrensmangel, auf dem das Urteil beruht (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO), liegt nicht vor.
- 2 1. Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) sind nicht gegeben.
- 3 a) Eine Rechtsfrage hat grundsätzliche Bedeutung, wenn ihre Beantwortung durch den BFH aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Dabei muss es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame Frage handeln, die klärungsbedürftig und im zu erwartenden Revisionsverfahren klärungsfähig ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 21. April 2010 IV B 32/09, BFH/NV 2010, 1469, unter II.2. der Gründe, m.w.N.) Ein im allgemeinen Interesse liegendes Bedürfnis nach Klärung der Rechtsfrage besteht, wenn diese sich nicht ohne weiteres aus dem Gesetz beantworten lässt, wenn sie nicht bereits durch die höchstrichterliche Rechtsprechung hinreichend geklärt ist oder wenn neue Gesichtspunkte zu Unsicherheiten in der Beantwortung der Rechtsfrage führen und eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den BFH erforderlich machen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 1469). An der Klärungsfähigkeit einer Rechtsfrage fehlt es, wenn diese im zu erwartenden Revisionsverfahren nicht entscheidungserheblich ist, weil die vom Finanzgericht (FG) getroffenen, für den BFH bindenden Feststellungen unabhängig von der Beantwortung der aufgeworfenen Rechtsfrage zu dem vom FG vertretenen Ergebnis führen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 8. Dezember 2003 I B 67/03, BFH/NV 2004, 648, und vom 18. September 2007 IV B 87/06, BFH/NV 2008, 105).
- 4 b) Es kann dahingestellt bleiben, ob die von den Klägern und Beschwerdeführern (Kläger) aufgeworfene Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist, inwieweit die unbefristete und gegen Einmalzahlung erfolgte Veräußerung nicht ausschließlicher Nutzungsrechte an Marken im Gegensatz zu einer lediglich befristeten Markenlizenz einräumung gegen laufende Zahlungen als Teil einer Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) angesehen werden kann. Diese Rechtsfrage, die auch die von den Klägern aufgeworfene Frage umfasst, unter welchen Voraussetzungen eine stufenweise Verwertung von Markenrechten im Rahmen einer geplanten Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 EStG möglich ist, ist im zu erwartenden

Revisionsverfahren jedenfalls nicht klärungsfähig. Denn die Rechtsfrage ist im zu erwartenden Revisionsverfahren nicht entscheidungserheblich.

- 5** Das FG hat in seinem Urteil keinen Anhaltspunkt dafür gesehen, dass die Kläger bei den Verhandlungen mit der Firma F und beim Vertragsabschluss am 20. Mai 1998 bereits den Entschluss gefasst hatten, ihren Betrieb endgültig aufzugeben. Diese Sachverhaltswürdigung ist für die Revisionsinstanz bindend, da sie auf Grundlage der festgestellten Tatsachen vertretbar und nachvollziehbar ist (s.a. BFH-Urteil vom 26. Mai 2009 VII R 28/08, BFHE 225, 543, unter II.3. der Gründe; BFH-Beschluss vom 6. September 2010 IV B 104/09, BFH/NV 2011, 29). Anhaltspunkte dafür, dass es im Streitfall an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für diese Sachverhaltswürdigung gefehlt hat und daher gegen die Denkgesetze oder Erfahrungssätze in einem solchen Maße verstoßen wurde, dass die Entscheidung objektiv willkürlich ist (zu der revisionsrechtlichen Überprüfung in diesem Fall vgl. BFH-Beschlüsse vom 28. Juli 2003 III B 125/02, BFH/NV 2003, 1445; in BFH/NV 2011, 29; BFH-Urteil vom 25. September 2007 VII R 28/06, BFHE 218, 448), sind nicht ersichtlich. Der von den Klägern vorgetragene Verstoß gegen die Denkgesetze dadurch, dass das FG die schriftliche Fixierung des Gesellschaftsvertrags am 29. April 1998 als Indiz für eine damals noch geplante Fortführung des Unternehmens gewürdigt habe, liegt schon deshalb nicht vor, weil die Vorinstanz in dem hier angegriffenen Urteil ihre Überzeugung von dem fehlenden Betriebsaufgabewillen der Kläger nicht auf eine Würdigung der schriftlichen Fixierung des Gesellschaftsvertrags am 29. April 1998 gestützt hat. Lediglich im Erörterungstermin vertrat der Berichterstatter die Auffassung, dass der Wortlaut der Vereinbarung vom 29. April 1998 gegen einen schon zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Betriebsaufgabewillen spreche. Diese vorläufige Sachverhaltswürdigung fand keinen Eingang in das hier angegriffene Urteil. Zu dem insoweit gerügten Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht s. unter 3.
- 6** Somit hat die Revisionsinstanz auch im zu erwartenden Revisionsverfahren von einem fehlenden Betriebsaufgabeentschluss der Kläger bei den Verhandlungen und dem Vertragsschluss mit der Firma F auszugehen. Unabhängig von der von den Klägern aufgeworfenen Rechtsfrage kann daher auch im Revisionsverfahren der Ertrag aus dem Markenlizenzvertrag nur als laufender Gewinn qualifiziert werden.
- 7** c) Die von den Klägern weiterhin dargelegte Rechtsfrage, zu welchem Zeitpunkt der Aufgabeentschluss des Betriebsinhabers bei einer Betriebsaufgabe durch mehrstufige Veräußerung des Betriebs vorliegen muss, ist nicht klärungsbedürftig, da diese Rechtsfrage bereits höchstrichterlich geklärt ist. Von den Klägern wurden auch keine neuen Gesichtspunkte vorgetragen, die eine erneute Entscheidung durch den BFH erforderlich machen.
- 8** Nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH liegt eine Betriebsaufgabe vor, wenn ein Gewerbetreibender den Entschluss gefasst hat, seine gewerbliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, sofern er alsdann in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt. Dabei beginnt die Betriebsaufgabe nicht bereits mit dem inneren Entschluss des Steuerpflichtigen zur Betriebsaufgabe oder mit der Kundgabe eines solchen Beschlusses, sondern erst mit den vom Aufgabeentschluss getragenen Handlungen, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens gerichtet sind (BFH-Urteile vom 5. Juli 1984 IV R 36/81, BFHE 141, 325, BStBl II 1984, 711, unter 1. der Gründe, und vom 9. September 1993 IV R 30/92, BFHE 172, 344, BStBl II 1994, 105, unter 2.b der Gründe).
- 9** Hieraus folgt, dass der Aufgabeentschluss spätestens vorliegen muss, wenn der Betriebsinhaber mit objektiv auf die Auflösung des Betriebs gerichteten Handlungen beginnt. Es ist im konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände zu entscheiden, ob schon eine erste Kontaktaufnahme mit einem Erwerbsinteressenten oder erst der Abschluss des Vertrags über die erste Teilveräußerung die erste, objektiv auf die Auflösung des Betriebs gerichtete Handlung des Betriebsinhabers darstellt.
- 10** 2. Die Zulassung der Revision ist nicht zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). Den Bedenken gegen eine ordnungsgemäße Erhebung dieser Rüge braucht der Senat deshalb nicht weiter nachzugehen.
- 11** a) Entgegen dem Vortrag der Kläger ist das FG in seinem Urteil nicht von dem BFH-Urteil in BFHE 172, 344, BStBl II 1994, 105 abgewichen, sodass die Revision nicht wegen Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen ist. Das FG hat seine Entscheidung auf Grundlage der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Beginn und zu den Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe getroffen. Es hat den Ertrag aus dem Markenlizenzvertrag mit der Firma F als laufenden Gewinn der Kläger qualifiziert, weil es keinen Anhaltspunkt dafür gesehen hat, dass die Kläger bei den Verhandlungen mit der Firma F und beim Vertragsabschluss am 20. Mai 1998 bereits den Entschluss

gefasst hatten, ihren Betrieb endgültig aufzugeben. Aus diesem Grund hat es entschieden, dass die Einräumung der Markenlizenz für die Firma F noch nicht eine von einem Aufgabeentschluss getragene Handlung mit dem Ziel der Aufgabe des Betriebs i.S. des § 16 Abs. 3 EStG war.

- 12** b) Auch im Erörterungstermin hat der Berichterstatter keine hiervon abweichende Rechtsauffassung vertreten, die Eingang in das hier angegriffene Urteil gefunden hat und zur Zulassung der Revision wegen Divergenz führen könnte. Ausweislich der Niederschrift über den Erörterungstermin am 18. Juni 2009 wurde dem damaligen Prozessbevollmächtigten der Kläger im Erörterungstermin mitgeteilt, dass das Gericht in tatsächlicher Hinsicht bislang davon ausgehe, dass die Firma F an die Kläger herangetreten war, um eine Vereinbarung über die Nutzung der Markenrechte zu schließen, und dass die Kläger zu diesem Zeitpunkt und zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch nicht zur Aufgabe ihres Betriebs entschlossen waren. Dies stellte eine vorläufige Einschätzung des tatsächlichen Geschehensablaufs durch den Berichterstatter dar, was auch der damalige Prozessbevollmächtigte der Kläger nur in diesem Sinne verstehen konnte. Denn an die Kläger erging im Erörterungstermin die Aufforderung, hierzu nochmals bis zum 24. Juli 2009 Stellung zu nehmen und durch Vorlage des seinerzeit geführten Schriftwechsels mit der Firma F oder durch anderen Vortrag die vorläufige Annahme des Gerichts zum fehlenden Betriebsaufgabewillen zu widerlegen. Für diesen Fall kündigte der Berichterstatter Beweiserhebung an.
- 13** 3. Es liegen keine Verfahrensmängel vor, auf denen das FG-Urteil beruht (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).
- 14** Es kann offenbleiben, ob das FG gegen die richterliche Sachaufklärungspflicht (§ 76 FGO) verstoßen hat, als es von der Anordnung des persönlichen Erscheinens der Kläger absah, nachdem ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung der Vorsitzende vorab beim Prozessbevollmächtigten der Kläger angeregt hatte, es möge einer der beiden Kläger beim Termin anwesend sein. Ebenso wenig kommt es darauf an, ob ein Verstoß gegen § 76 FGO darin liegt, dass das FG von einer Ladung des Zeugen J oder der Einholung einer weiteren schriftlichen Stellungnahme des Zeugen J abgesehen hat.
- 15** Die Kläger können eine Verletzung der richterlichen Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 FGO jedenfalls nicht mehr geltend machen, da sie hierauf durch das Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge in der mündlichen Verhandlung der Vorinstanz verzichtet haben. Ein Verstoß gegen § 76 Abs. 1 FGO stellt einen Verfahrensfehler dar, auf dessen Geltendmachung gemäß § 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung wirksam verzichtet werden kann (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 25. März 2010 X B 71/09, BFH/NV 2010, 1457, unter II.1.b aa der Gründe). Für die Geltendmachung einer Verletzung von § 76 Abs. 1 FGO mit der Nichtzulassungsbeschwerde bedarf es daher einer rechtzeitigen Rüge in der Vorinstanz oder einer Darlegung, weshalb eine derartige Rüge nicht möglich war (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 10. Oktober 2007 IV B 130, 131/06, BFH/NV 2008, 233, unter III.1.a aa der Gründe). Die in der Vorinstanz durch einen Rechtsanwalt und Steuerberater fachkundig vertretenen Kläger haben ausweislich des Protokolls über die mündliche Verhandlung am 23. Oktober 2009 keinen Verstoß gegen § 76 FGO gerügt. Sie haben in ihrer Beschwerdebegründung vom 18. Januar 2010 auch nicht dargelegt, weshalb ihnen eine solche Rüge nicht möglich war.
- 16** Ob die Ausführungen im Schriftsatz vom 30. März 2010 ausreichen, um die Unmöglichkeit einer rechtzeitigen Rüge in der Vorinstanz darzulegen, kann offenbleiben. Jedenfalls ist dieser Vortrag verspätet und kann nicht mehr berücksichtigt werden, da die Beschwerdebegründungsfrist am 11. Februar 2010 abgelaufen ist. Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Zulässigkeit der Nichtzulassungsbeschwerde hinsichtlich der Anforderungen an ihre Begründung nur nach den innerhalb der Begründungsfrist vorgebrachten Ausführungen zu beurteilen, spätere Darlegungen sind --abgesehen von bloßen Erläuterungen und Ergänzungen-- nicht zu berücksichtigen (BFH-Beschlüsse vom 29. September 2000 X B 23/00, BFH/NV 2001, 437, und vom 20. Juni 2007 X B 116/06, BFH/NV 2007, 1705, unter 5. der Gründe). Wird mit der Nichtzulassungsbeschwerde ein verzichtbarer Verfahrensfehler geltend gemacht, ist die Darlegung, dass der Verfahrensfehler in der Vorinstanz gerügt wurde oder die rechtzeitige Rüge unmöglich war, notwendiger Bestandteil der Beschwerdebegründung (BFH-Beschluss vom 14. April 2004 IX B 106/03, BFH/NV 2004, 1392, unter 2.b der Gründe). Sie muss daher innerhalb der Beschwerdebegründungsfrist erfolgen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)