Beschluss vom 09. März 2016, X B 142/15

Grundsätzliche Bedeutung und Überraschungsentscheidung - Veräußerungsgewinn kein Gewerbeertrag - Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters als laufender Gewinn

BFH X. Senat

HGB § 89b, GewStG § 7 Abs 1 S 1, EStG § 24 Nr 1 Buchst c, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Halbs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 118 Abs 2, FGO § 119 Nr 3, EStG VZ 2005 , GewStG VZ 2005

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 29. Juli 2015, Az: 14 K 32/13

Leitsätze

1. NV: Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache setzt die Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit der Rechtsfrage auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG voraus.

2. NV: Aufgabe- und Veräußerungsgewinne sind nicht Bestandteil des Gewerbeertrags.

3. NV: Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter nach § 89b HGB gehören nach ständiger Rechtsprechung des BFH zum laufenden Gewinn.

4. NV: Ist nach den Feststellungen des FG weder von einer Betriebsaufgabe noch von einer Betriebsveräußerung auszugehen, so ist die Frage, ob ein bestehender Anspruch als Ausgleichsforderung nach § 89b HGB zu qualifizieren ist, nicht klärungsbedürftig.

5. NV: Das FG erlässt grundsätzlich keine Überraschungsentscheidung, wenn es nur Detailfragen eines im Laufe des Verfahrens immer wieder thematisierten Problems nicht mit den Beteiligten erörtert.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 30. Juli 2015 14 K 32/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) betrieb u.a. seit 1983 zwei Auskunfteien in A-Stadt und B-Stadt sowie ein Inkassogeschäft. Seit 1994 war er mit den Auskunfteien Vertragspartner der X-KG. Nach dem Vertragstext stand die X-KG den Partnern "wie ein Franchisegeber" zur Verfügung. Der Vertrag enthielt produkt- und gebietsbezogene Ausschließlichkeitsklauseln. Allerdings waren die Partner nicht Handelsvertreter der X-KG, sondern betrieben ihr Geschäft als selbständige Unternehmer auf eigene Rechnung. Bei Verkauf von Auskunfteien hatte die X-KG ein Vorkaufsrecht. Im Falle der Vertragskündigung durch die X-KG hatte diese dem betreffenden Partner eine vertragliche Entschädigung nach einem bestimmten Berechnungsmodus zu zahlen, der im Wesentlichen auf die Einnahmen der letzten Jahre abstellte.

2 Nachdem der Kläger einem Änderungsvertrag nicht zugestimmt hatte, kündigte die X-KG im Jahre 2003 mit Wirkung zum 31. Dezember 2004 den Vertrag. Nach Vergleichsverhandlungen über die Höhe der Entschädigung zahlte die X-KG an den Kläger schließlich im Streitjahr 2005 zur Abgeltung aller etwaigen in Verbindung mit der Vertragsbeendigung stehenden Ansprüche einen Betrag von 1.063.200 €. Ausweislich eines im Rahmen der Verhandlungen erstellten Vergleichsvorschlags fanden in diesen Betrag neben 734.200 € vertraglicher Entschädigung sonstige Forderungen in Höhe von 329.000 € Eingang. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das

Finanzamt --FA--) bezog die Entschädigung in einer Höhe von 1.054.257 € (nach Abzug von Betriebsausgaben) in die Ermittlung des für den Gewerbesteuermessbetrag maßgebenden Gewinns ein. Mit Einspruch und Klage machte der Kläger geltend, es habe sich um einen Kaufpreis für die Veräußerung der Auskunfteien an die X-KG unter Ausnutzung des Vorkaufsrechts gehandelt. Das Finanzgericht (FG) hat eine Mitarbeiterin und einen Rechtsanwalt der X-KG (C) als Zeugen vernommen und die Klage abgewiesen. Es habe sich nicht um einen Veräußerungspreis, sondern um laufende Gewinne gehandelt, die, soweit sie als Entschädigung nach dem Vertrag gezahlt worden seien, in gewisser Hinsicht einer Ausgleichszahlung nach § 89b des Handelsgesetzbuchs (HGB) vergleichbar seien.

3 Mit seiner Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision macht der Kläger die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO), die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 2 FGO sowie Verfahrensfehler nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend.

4 Während es zivilrechtlich und steuerrechtlich gefestigte Grundsätze gebe, wann Ausgleichszahlungen nach § 89b HGB unmittelbar oder analog zu leisten seien, meine das FG, es könne weitere Fälle analoger Anwendung geben, ohne allerdings Kriterien dafür zu benennen. Die Überlegung, die Zahlung stelle eine wirtschaftliche Absicherung im Hinblick auf künftige Erwerbschancen der Partner bei Vertragskündigung dar, sei vage und lasse keine klaren Rechtsgrundsätze erkennen. Die Partner hätten ihre Auskunfteien mit Hilfe eigener Datenbestände weiter betreiben, sich aber nicht mehr Partner nennen dürfen. Mit Verkauf des Betriebs und Überlassung der Vertragsgebiete sei ein Kaufpreis erzielt worden. Da bei jeder Betriebsveräußerung die Möglichkeit entfalle, künftig mit dem Betrieb Einkünfte zu erzielen, stelle jeder Kaufpreis einen Ausgleich hierfür dar. Mangels konkreter Definition eröffne das Urteil des FG die Möglichkeit, Kaufpreise dem laufenden Gewinn zuzurechnen. Wenn man mit dem FG für maßgebend erachte, ob ein Kundenstamm oder ein Archiv/Lagerbestand übertragen werde, stelle sich die Frage, wo die Grenze liege, um einen Kaufpreis zu einer Ausgleichszahlung nach § 89b HGB zu machen. Die X-KG habe mehreren Partnern gekündigt. Teilweise hätten diese ihre Auskunfteien ohne die X-KG weitergeführt, teilweise an Dritte verkauft, die die neuen Bedingungen akzeptierten, und teilweise schließlich an die X-KG verkauft. In allen Fällen sei die Entschädigung auf der Basis des Partnerschaftsvertrags ermittelt worden.

5 Zudem liege eine Überraschungsentscheidung vor. Nach bisherigen Grundsätzen habe es sich bei der Zahlung, unabhängig davon, ob er, der Kläger, Franchisenehmer gewesen sei (was er bestreite), nicht um eine solche nach § 89b HGB handeln können. Stattdessen sei das FG mit einer überraschenden dritten und bisher unbekannten Variante zu der Überzeugung gekommen, dass Vergleichbarkeit vorliege. Nachdem es Parteiwille gewesen sei, dass die vertraglich vereinbarte Berechnungsmethode zur Ermittlung der Entschädigung Bewertungskriterien für die Bewertung der Partner-Betriebe enthalte (was der Zeuge C auch bestätigt habe), sei es überraschend gewesen, wenn das FG den Parteiwillen nicht für maßgebend erachte und solche Bewertungskriterien steuerlich als Ausgleichszahlung nach § 89b HGB betrachte. Wäre dies möglich, wäre die Vernehmung des C überflüssig gewesen. Hätte das FG darauf hingewiesen, dass es Ausgleichszahlungen außerhalb der bisher bekannten Kriterien gebe, und diese benannt, wäre weiterer Vortrag möglich gewesen.

6 Schließlich habe das FG die Sache nicht hinreichend aufgeklärt. Der Kläger habe im Rahmen der Verhandlungen mit der X-KG geltend gemacht, die Entschädigungsregelung des Vertrags reiche zur Ermittlung des Kaufpreises nicht mehr aus. Wenn bestimmte Forderungen bisher nicht in diese Bewertungskriterien eingeflossen seien, sondern insoweit eine nachträgliche Vergütung darstellten, wäre namentlich durch Befragen des C aufzuklären gewesen, ob diese Forderungen nunmehr in die Ermittlung des Unternehmenswerts Eingang fanden oder ob und ggf. in welcher Höhe sie als rückwirkende Vergütung Teil der streitigen Zahlung waren.

Entscheidungsgründe

7 II. Die Beschwerde ist unbegründet.

8 1. Der Kläger möchte --so versteht der Senat dies-- grundsätzlich geklärt wissen, inwieweit und unter welchen Voraussetzungen der Anwendungsbereich des § 89b HGB (analog) weiter ausgedehnt werden könne als dies bisher in der Rechtsprechung anerkannt sei. Inwieweit diese Frage grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO haben kann, lässt der Senat offen, nachdem der Bundesgerichtshof beispielsweise mit dem zu einem Franchiseverhältnis ergangenen Urteil vom 5. Februar 2015 VII ZR 109/13 (BGHZ 204, 166) ebenfalls noch keine abschließende Beurteilung vorgenommen hat. Sie kann im Streitfall nicht geklärt werden, so dass die Beschwerde insoweit unbegründet ist.

9 a) Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung setzt voraus, dass die betreffende Frage klärungsbedürftig ist und in einem Revisionsverfahren klärungsfähig wäre (vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 115 Rz 28, 30). Eine Rechtsfrage ist nicht klärungsfähig, wenn sie auf Grundlage der nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen nicht entscheidungserheblich ist (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. April 2004 VII B 110/03, BFH/NV 2004, 1310; vom 4. November 2009 VI B 43/09, BFH/NV 2010, 852; vom 27. September 2010 II B 164/09, BFH/NV 2011, 193). Daher können Rechtsfragen, die sich nur stellen können, wenn von einem anderen als dem vom FG festgestellten Sachverhalt ausgegangen wird, im Revisionsverfahren nicht geklärt werden, es sei denn, es würden in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Verfahrensrügen erhoben oder die Bindung des BFH an den festgestellten Sachverhalt entfiele aus anderen Gründen (vgl. Senatsbeschluss vom 14. Dezember 2011 X B 85/11, BFH/NV 2012, 749).

10 Dabei genügt es für die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung nicht, dass die Klärung einer bestimmten Rechtsfrage theoretisch möglich erscheint. Vielmehr muss zu erwarten sein, dass es tatsächlich zu einer Klärung der Grundsatzfrage kommen wird (vgl. Senatsbeschluss vom 27. Februar 2007 X B 178/06, BFH/NV 2007, 1073; BFH-Beschluss vom 19. Mai 2009 VI B 159/08, nicht veröffentlicht). Dies ist dann nicht der Fall, wenn die Rechtsfrage hinweggedacht werden kann, ohne dass das Urteil entfiele, wenn etwa das FG seine Entscheidung noch auf einen weiteren Rechtsgrund gestützt hat, hinsichtlich dessen ein Zulassungsgrund nicht gegeben ist (vgl. BFH-Beschluss vom 7. Februar 1997 V B 82/96, BFH/NV 1997, 733).

11 Nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO hat der Beschwerdeführer zu diesen Voraussetzungen darzulegen.

12 b) Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ist Gewerbeertrag vorbehaltlich der Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8, 9 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb. Dieser ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH um solche Bestandteile zu bereinigen, die nicht mit dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen. Das sind u.a. Gewinne, die nicht dem laufenden Betrieb, sondern dessen Aufgabe oder Veräußerung zuzuordnen sind (vgl. BFH-Urteil vom 22. Oktober 2015 IV R 17/12, BFH/NV 2016, 209, unter II.1.a, m.w.N.). Weitere Fallgruppen (Veräußerung von Beteiligungen, Spitzenausgleich etc., vgl. dazu im Einzelnen Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 7 Rz 298) kommen im Streitfall ersichtlich nicht in Betracht. Bei Vorgängen, die im zeitlichen Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung stehen, ist daher zu differenzieren, ob sie als Teil des Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinns gewerbesteuerfrei oder als Teil des laufenden Gewinns in die Ermittlung des Gewerbeertrags einzubeziehen sind.

13 c) Im Rahmen dieser Prüfung geht der BFH in ständiger, wenn auch teilweise kritisch gewürdigter Rechtsprechung davon aus, dass die Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter nach § 89b HGB zum laufenden Gewinn gehören, da er seiner rechtlichen und wirtschaftlichen Natur nach ein zusätzlicher Vergütungsanspruch für die vor Vertragsende geleisteten und nach Vertragsende fortwirkenden Dienste ist (vgl. im Einzelnen Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 7 Rz 355 bis 364, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung). Die Rechtsanwendung thematisiert die Ansprüche aus § 89b HGB in diesem Zusammenhang v.a. deshalb besonders, weil sie die Vertragsbeendigung voraussetzen, in vielen Fällen tatsächlich mit einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung zusammenfallen, schließlich über § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. c EStG hinsichtlich des Einkommensteuertarifs wie Veräußerungsgewinne begünstigt werden und insofern den Aufgabe- und Veräußerungsgewinnen zumindest nahestehen, während gleichzeitig gerade die zuletzt genannten Vorschriften zeigen, dass der Anspruch aus § 89b HGB für sich genommen einkommensteuerlich nicht Teil eines Veräußerungsgewinns sein kann.

14 Allerdings wäre der Umkehrschluss, dass ein Anspruch stets dann zum Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn gehört, wenn es sich nicht um einen Anspruch nach § 89b HGB handelt, ein Fehlschluss. Vielmehr gibt es ohne Weiteres sonstige Forderungen, die weder Ansprüche nach § 89b HGB noch Teil eines etwaigen Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns sind, wenn sie nämlich sonst zum laufenden Betrieb gehören.

15 d) Nach diesen Maßstäben ist die aufgeworfene Streitfrage im vorliegenden Streit nicht klärungsfähig.

16 aa) Die Streitfrage kann sich überhaupt nur stellen, wenn eine Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder Teilbetriebs vorliegt. Sollte es daran bereits fehlen, wäre die streitige Zahlung, da andere Ausnahmetatbestände nicht ersichtlich sind, in jedem Falle gewerbesteuerpflichtiger Gewinn. Das gälte unabhängig davon, ob es sich um einen Anspruch aus § 89b HGB oder einen sonstigen Anspruch handelt. Eine Rechtsfrage, die sich auf Umfang und

Grenzen des § 89b HGB, gleich ob aus zivilrechtlichem oder steuerrechtlichem Blickwinkel, bezieht, wäre in diesem Falle nicht streitentscheidend.

17 bb) Das FG hat eine Betriebsveräußerung an die X-KG verneint (unter 2.a bb (5)); eine Betriebsveräußerung an einen Dritten kommt ersichtlich nicht in Betracht. Da das FG insoweit nicht ausdrücklich differenziert hat, geht der Senat davon aus, dass die Ausführungen des FG gleichermaßen für eine etwaige Betriebsveräußerung wie auch für eine etwaige Teilbetriebsveräußerung Geltung beanspruchen. Die Schlussfolgerungen des FG sind Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung, die der Kläger nicht mit zulässigen und begründeten Zulassungsrügen angegriffen hat und die den Senat daher nach § 118 Abs. 2 FGO bindet. Der Kläger interpretiert die Angaben des C anders als das FG, indem er aus der Aussage des Zeugen, die vertragliche Entschädigung sei an eine Kaufpreisermittlung angelehnt worden, herleitet, dass in Wahrheit ein Veräußerungsgeschäft vorgelegen habe. Das FG leitet aus der Aussage desselben Zeugen her, dass die X-KG zur Vermeidung von Haftungsrisiken ausdrücklich keine Kaufverträge habe abschließen wollen und dass gerade kein Veräußerungsgeschäft vorgelegen habe. Bei diesen Schlüssen handelt es sich um eine Frage der Sachverhaltswürdigung. Diesbezügliche Zulassungsrügen hat der Kläger nicht vorgebracht.

18 cc) Demnach wäre die Abgrenzung zwischen Ansprüchen aus § 89b HGB und anderen Ansprüchen nur dann noch klärungsfähig, wenn eine Betriebsaufgabe oder Teilbetriebsaufgabe vorläge. Dies hat der Kläger, der von einer Veräußerung ausgeht, selbst auch nicht hilfsweise vorgetragen, und dies ergibt sich nach Aktenlage auch nicht von selbst. Das FG hat die Frage nicht ausdrücklich behandelt und auch nicht stillschweigend bejaht. Die Erörterungen zu der Rechtsnatur der streitigen Zahlung unter 2.a aa, bb (1) bis (4) der Entscheidungsgründe wären zwar überflüssig, wenn (definitiv) keine Betriebsaufgabe vorläge, was aber nicht bedeutet, dass das FG (definitiv) von der Existenz einer Betriebsaufgabe ausgegangen sein muss. Vielmehr behalten diese Erörterungen auch ihren Sinn, wenn das FG die Frage der Betriebsaufgabe offenlassen wollte. Hinzu tritt, dass noch bis 2006 und damit nach allen denkbaren Aufgabezeitpunkten für den Kläger die Auskunftei steuerlich geführt wurde. Ausweislich der Einspruchsentscheidung hat der Kläger nach Beendigung der Vertragsbeziehung mit der X-KG das Inkassogeschäft fortgeführt, einkommensteuerlich keinen Aufgabegewinn erklärt und auch weiter laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt.

19 Vor diesem Hintergrund hätte der Kläger im Hinblick auf die Klärungsfähigkeit der aufgeworfenen Rechtsfragen zu § 89b HGB darlegen müssen, warum in einem Revisionsverfahren davon auszugehen sein sollte, dass eine Betriebs- oder Teilbetriebsaufgabe vorlag und im Streitjahr die rechtliche Zuordnung der fraglichen Forderung zu beurteilen und zu klären ist.

20 dd) Ob die jenseits des vertraglichen Entschädigungsanspruchs in den Vergleich eingeflossenen weiteren Forderungen überhaupt als Aufgabegewinn in Betracht kommen könnten, ist nicht mehr von Belang.

21 e) Soweit der Kläger mit seinen Ausführungen zu § 89b HGB außerdem Fragen dazu aufwerfen will, ob und unter welchen Voraussetzungen ein solcher Anspruch zivilrechtlich dem Grunde nach entsteht, ist diese Frage in dieser Form nicht entscheidungserheblich. Im Streitfalle ist nicht zu entscheiden, ob ein Anspruch entstanden ist, sondern nur, wie ein bestehender Anspruch gewerbesteuerlich zu behandeln ist. Die Existenz des Anspruchs ist aufgrund der vertraglichen Bestimmungen einschließlich der Vergleichsvereinbarung unzweifelhaft. Soweit die Frage, ob ein Anspruch aus § 89b HGB, bestünde, wenn es diese Vereinbarungen nicht gäbe, darauf Einfluss haben könnte, ob die vertraglichen Ansprüche als solche aus § 89b HGB zu behandeln sind, wird zur Klärungsfähigkeit auf II.1.a bis d Bezug genommen.

22 2. Zu dem Zulassungsgrund des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Halbsatz 2 FGO hat der Kläger schon keine Divergenzentscheidung benannt oder ausdrücklich divergierende Rechtssätze formuliert, so dass die Beschwerde insoweit unzulässig ist.

23 3. Ein Verfahrensfehler in Gestalt einer Überraschungsentscheidung, die eine Verletzung des rechtlichen Gehörs i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO i.V.m. § 119 Nr. 3 FGO enthalten kann, liegt nicht vor.

24 a) Die Möglichkeit, Rechtserkenntnisse aus der gewerbesteuerlichen Behandlung der Ausgleichsansprüche nach § 89b HGB zu gewinnen, war bereits im Einspruchsverfahren und weiter im Klageverfahren wiederkehrendes und beherrschendes Thema. Ob das FG die Vorschrift unmittelbar oder entsprechend anwendet oder Vergleiche zu der Struktur des Ausgleichsanspruchs zieht, ohne diesen und die aus ihm steuerlich gezogenen Rechtsfolgen unmittelbar anzuwenden, ist eine Detailfrage, deren Beantwortung das FG den Beteiligten nicht verpflichtet ist, vor Entscheidung anzukündigen. Mit seiner Argumentation über die Vergleichbarkeit der streitigen Ansprüche mit

denen nach § 89b HGB hat es auch keine --überraschenden-- neuen Rechtsgrundsätze zu Umfang und Grenzen dieses Anspruchs aufgestellt.

25 b) Eine Überraschung lässt sich auch nicht aus der Vernehmung des C herleiten. Die Vernehmung war bereits damit zu erklären, dass die Frage der Betriebsveräußerung an die X-KG im Raum stand.

26 c) Im Übrigen ist zu beiden Punkten auch nicht vorgetragen, was der Kläger bei der von ihm reklamierten rechtzeitigen Information durch das FG noch hätte vortragen wollen.

27 4. Ein Verfahrensfehler in Gestalt mangelnder Sachaufklärung durch unzureichende Befragung des C liegt ebenfalls nicht vor. Zum einen hatten der Kläger sowie sein Bevollmächtigter selbst die Möglichkeit, C zu befragen. Zum anderen hätte sich das Problem der Aufteilung der Zahlung in nachträgliche Vergütungen auf der einen Seite und Entgelt für den Unternehmenswert auf der anderen Seite nur gestellt, wenn jedenfalls ein Teil der Zahlung ein solches Entgelt im Rahmen einer Betriebsveräußerung wäre. Das FG ist aber in tatsächlicher Hinsicht davon ausgegangen, dass der Betrieb nicht veräußert wurde, so dass die Folgefrage der Aufteilung entfiel.

28 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

29 6. Von einer weiteren Darstellung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de