

# Beschluss vom 25. October 2012, X B 99/12

## Bewertung eines Vertreterrechts

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, HGB § 89b

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 23. April 2012, Az: 12 K 327/09

## Leitsätze

NV: Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Ermittlung des Wertes eines Vertreterrechts der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters nach § 89b HGB zugrunde gelegt wird .

## Gründe

- 1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg.
- 2 Die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO), zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO sowie wegen Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO sind zum Teil nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargelegt worden, teils liegen sie nicht vor.
- 3 1. Macht der Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache geltend, so muss er u.a. substantiiert darauf eingehen, weshalb die von ihm aufgeworfene für den Streitfall entscheidungserhebliche Rechtsfrage aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt.
- 4 Eine Rechtsfrage ist dann nicht entscheidungserheblich, wenn das Urteil kumulativ auf mehrere Begründungen gestützt ist, die jede für sich nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) das Entscheidungsergebnis tragen. Eine Zulassung der Revision kommt dann nur in Betracht, wenn hinsichtlich jeder dieser Begründungsstränge ein Zulassungsgrund (schlüssig) geltend gemacht wird und vorliegt (vgl. Senatsbeschlüsse vom 22. April 2008 X B 64/07, BFH/NV 2008, 1345; vom 5. Oktober 2010 X B 72/10, BFH/NV 2011, 273, und vom 13. Juli 2011 X B 117/10, BFH/NV 2011, 2075).
- 5 Zur schlüssigen Darlegung der Klärungsbedürftigkeit muss begründet werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und streitig ist. Dazu gehört auch, dass sich der Beschwerdeführer mit der zu dieser Rechtsfrage bereits vorhandenen Rechtsprechung auseinandersetzt und substantiiert darlegt, weshalb nach seiner Ansicht diese Rechtsprechung keine Klärung herbeigeführt habe. Hat der Bundesfinanzhof (BFH) bereits früher über die Rechtsfrage entschieden, muss der Beschwerdeführer begründen, weshalb er gleichwohl eine erneute Entscheidung zu dieser Frage für erforderlich hält. Hierzu muss er substantiiert vortragen, inwiefern und aus welchen Gründen die höchstrichterlich beantwortete Frage weiterhin umstritten ist, insbesondere welche neuen und gewichtigen, vom BFH noch nicht geprüften Argumente in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und/oder in der Literatur gegen die Rechtsprechung des BFH vorgebracht worden sind (ständige BFH-Rechtsprechung, siehe z.B. Beschluss vom 20. April 2009 I B 213/08, nicht veröffentlicht, juris; vgl. auch Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 33, m.w.N.).
- 6 Nach diesen Grundsätzen kann die Revision nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen werden.
- 7 a) Die vom Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) aufgeworfene Frage, ob eine Betriebsverpachtung zwischen verbundenen Unternehmen auch in Fragen der Beendigung der Verpachtung/Vertretung den allgemeinen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen folgen müsse, ohne dass es zu verdeckten Gewinnausschüttungen komme, ist

nicht entscheidungserheblich. Das FG-Urteil ist auf zwei Begründungen gestützt: Vorrangig hat das FG die Rechtsbeziehungen zwischen dem klägerischen Einzelunternehmen und der K-GmbH (GmbH) so ausgelegt, dass die GmbH als echte Untervertreterin gemäß § 84 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs (HGB) für das klägerische Einzelunternehmen tätig war (S. 13 des Urteils), während es ausdrücklich nur hilfsweise angenommen hat, der Betrieb des Einzelunternehmens sei an die GmbH verpachtet worden.

- 8 b) Der Kläger wirft zudem die von ihm als grundsätzlich angesehene Frage auf, wie der Teilwert einer Handelsvertretung zu ermitteln sei. Dabei wendet er sich insbesondere gegen die vom FG im Streitfall vorgenommene Bewertung des Vertreterrechts mittels des Ausgleichsanspruchs des Handelsvertreters nach § 89b HGB, obwohl die GmbH mit dem gepachteten Betrieb einschließlich der Handelsvertretungen keine oder nur geringe Gewinne erzielt habe.
- 9 Auch mit diesem Vorbringen gelingt es dem Kläger nicht, eine abstrakte Rechtsfrage herauszuarbeiten, die in einem Revisionsverfahren entscheidungsfähig sein könnte, da nicht der Gesamtbetrieb zu bewerten war, streitgegenständlich war vielmehr die Bewertung des davon zu trennenden Wirtschaftsguts "Vertreterrecht". Das FG hat dabei --vom Kläger unwidersprochen-- die Provisionserlöse der übertragenen Handelsverträge in den fünf Jahren vor der Übertragung auf jährlich 95.000 € geschätzt und seiner Bewertung zugrunde gelegt. Für die Bewertung des übertragenen Wirtschaftsguts "Vertreterrecht" ist dagegen irrelevant, dass die GmbH mit ihrem gesamten Betrieb --wie vom Kläger behauptet-- in den Jahren 1996 bis 2002 kaum Gewinne erzielt hat.
- 10 c) Sofern sich der Kläger grundsätzlich gegen eine gesonderte Bewertung des "Vertreterrechts" wendet, weil der Gewinn, den ein Handelsvertreter erzielt, im Regelfall maßgeblich von seiner persönlichen Leistung und kaufmännischen Fähigkeiten abhängt, so dass es an einem "Goodwill" fehle, setzt er sich nicht mit der jüngeren BFH-Rechtsprechung auseinander, wonach ein Handelsvertreter, der einen eingeführten und regelmäßig bearbeiteten Vertreterbezirk übernimmt, dadurch einen greifbaren wirtschaftlichen Vorteil erlangt (vgl. z.B. Senatsurteile vom 18. Januar 1989 X R 10/86, BFHE 156, 110, BStBl II 1989, 549, und vom 12. Juli 2007 X R 5/05, BFHE 218, 343, BStBl II 2007, 959). Dieser ist in der dem Handelsvertreter für die ihm vom Geschäftsherrn verschafften --rechtlich verfestigten-- wirtschaftlichen Chance zu sehen, Provisionseinnahmen zu erzielen.
- 11 d) Soweit der Kläger der Auffassung ist, das FG habe im Streitfall den Wert der Handelsvertretungen fehlerhaft mit dem Abfindungsanspruch des § 89b HGB gleichgesetzt, fehlt zum einen eine Auseinandersetzung mit der Begründung des FG auf S. 26 des Urteils, in der das FG unter Bezugnahme auf die BFH-Rechtsprechung dezidiert erläutert, warum es den Ausgleichsanspruch eines Handelsvertreters gemäß § 89b HGB als maßgeblich für die Bestimmung des Teilwerts des Vertreterrechts ansieht. Zum anderen legt der Kläger nicht dar, von welcher Seite in der Literatur und einschlägigen Finanzgerichtsrechtsprechung die Bewertung des selbstständigen Wirtschaftsguts "Vertreterrecht" mittels des Ausgleichsanspruchs abgelehnt wird.
- 12 2. Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO gehört u.a. eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidungen sowie die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen. Des Weiteren ist insbesondere auszuführen, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und um eine identische Rechtsfrage handelt (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 273, m.w.N.).
- 13 a) Diese Darlegungsvoraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Der Kläger sieht zwar eine Divergenz zum Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 9. März 1977 IV ZR 166/75 (BGHZ 68, 163), er zeigt aber nicht auf, warum eine identische Rechtsfrage und ein vergleichbarer Sachverhalt gegeben ist, obwohl das Urteil die Bewertung eines Handelsvertreterunternehmens im Rahmen eines Zugewinnausgleichs zum Inhalt hatte. Entsprechende Ausführungen wären vor allem deshalb notwendig gewesen, weil das FG in seinen Entscheidungsgründen auf S. 24 ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass das BGH-Urteil zu einem ganz anderen Rechtsgebiet und zu ganz anderen Vorschriften ergangen sei.
- 14 b) Eine Divergenz legt der Kläger auch nicht zu dem Urteil des BFH vom 26. Februar 1964 I 383/61 U (BFHE 79, 521, BStBl III 1964, 423) dar. In dieser Entscheidung werden zwar die Abfindungszahlungen, die ein Handelsvertreter für die Übernahme von Firmenvertretungen seinem Vorgänger leistet, nicht als Zahlungen für den Erwerb eines Geschäfts- oder Firmenwerts angesehen, dafür wird aber die Aktivierung der Zahlungen als ein anderes Wirtschaftsgut bejaht.
- 15 c) Ebenso fehlt eine Darlegung, warum das BFH-Urteil vom 7. Oktober 1976 IV R 50/72 (BFHE 121, 21, BStBl II

1977, 201) zu einem vergleichbaren Sachverhalt und zu einer gleichen Rechtsfrage ergangen sein soll. In dem dortigen Rechtsstreit ging es um die Frage, ob die Ehefrau eines selbständigen Handelsvertreters, der im Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft lebt, als Mitunternehmerin des vom Ehemann betriebenen gewerblichen Unternehmens angesehen werden kann, wenn das gewerbliche Betriebsvermögen zum ehelichen Gesamtgut gehört.

d) Bereits nach dem eigenen Vorbringen des Klägers sind die von ihm dargestellten BFH-Entscheidungen

- vom 25. Juli 1990 X R 111/88 (BFHE 162, 38, BStBl II 1991, 218)
- vom 13. Januar 1993 X R 86/91 (BFH/NV 1993, 412)
- vom 23. Oktober 1998 VIII B 10/98 (BFH/NV 1999, 516)
- in BFHE 218, 343, BStBl II 2007, 959
- vom 22. August 2007 X R 2/04 (BFHE 218, 533, BStBl II 2008, 109) und
- vom 29. Juli 1982 IV R 49/78 (BFHE 136, 270, BStBl II 1982, 650)

keine Divergenzentscheidungen gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO, da er selbst ausführt, in ihnen seien keine Aussagen zur Bewertung des Wirtschaftsguts "Vertreterrecht" enthalten.

- 17** 3. Soweit der Kläger eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) als (verzichtbaren) Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO durch Übergehen eines Beweisantrags oder durch Unterlassen einer Amtsermittlung (zu den Darlegungsanforderungen vgl. BFH-Beschluss vom 27. August 2008 IX B 207/07, BFH/NV 2008, 2022, unter 4.a, m.w.N.) rügt, ist dieser Verstoß nicht gegeben.
- 18** a) Ausweislich des Sitzungsprotokolls vom 24. April 2012 (zu dessen Beweiskraft s. § 94 FGO i.V.m. § 165 der Zivilprozessordnung --ZPO--) wurde "die Sach- und Rechtslage mit den Erschienenen erörtert". In der mündlichen Verhandlung hatten die Prozessbevollmächtigten des Klägers u.a. darauf hingewiesen, dass es bereits in den Jahren 1992/1993 zu einer wirtschaftlichen Übertragung der Handelsvertretung gekommen sei bzw. dass bei der GmbH ein Untervertreteranspruch gegen ihn entstanden sei, der dadurch ausgeglichen worden sei, dass er die Handelsvertretung auf die GmbH übertragen habe.
- 19** Der Kläger hat jedoch weder einen Beweisantrag gestellt noch auf ihn hingewirkt, obwohl aufgrund der Ladung erkennbar war, dass das FG nicht beabsichtigte, eine mögliche Beweiserhebung (Zeugenvernehmung) durchzuführen. Gleichwohl hat der --fachkundig vertretene-- Kläger rügelos zur Sache verhandelt und damit sein Rügerecht durch bloßes Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge verloren (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO; vgl. z.B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2008, 2022, und vom 4. September 2009 IX B 81/09, BFH/NV 2010, 50, jeweils m.w.N.). Dass die Nichterhebung der angebotenen Beweise in der mündlichen Verhandlung gerügt wurde oder weshalb diese Rüge nicht möglich war, hat der Kläger nicht dargetan (vgl. BFH-Beschluss vom 15. März 2007 IX B 234/06, BFH/NV 2007, 1179).
- 20** b) Auch seine weitere Rüge, das FG habe die Aufklärung unterlassen, ob der Rückübertragungsanspruch von der GmbH auf seine Einzelfirma überhaupt durchsetzbar gewesen wäre, kann nicht zur Zulassung der Revision führen. Das FG ist nur verpflichtet, das aufzuklären, was aus seiner Sicht entscheidungserheblich ist (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss vom 23. September 2009 IV B 133/08, BFH/NV 2010, 52; Gräber/ Stapperfend, a.a.O., § 76 Rz 14, m.w.N.). Das FG hat in seinem Urteil vorrangig darauf abgestellt, das Einzelunternehmen habe bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise während der "Verpachtungsphase" weiterhin Provisionseinnahmen aus einer Tätigkeit als Handelsvertreter und zwar in Form eines Hauptvertreters i.S. des § 84 Abs. 3 HGB erzielt, die lediglich als "Pachteinnahmen" bezeichnet worden seien (S. 11 des Urteils). Nach der Rechtsauffassung des FG standen damit die immateriellen Wirtschaftsgüter "Vertreterrechte" auch während der "Pachtzeit" allein dem Einzelunternehmen zu (S. 17 des Urteils). Die Frage der Durchsetzbarkeit eines Rückübertragungsanspruchs des Einzelunternehmens stellte sich für das FG infolgedessen nicht.

- 21** 4. Im Kern rügt der Kläger lediglich eine (vermeintlich) unzureichende Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das FG, also materiell-rechtliche Fehler; damit kann jedoch die Zulassung der Revision nicht erreicht werden (z.B. BFH-Beschlüsse vom 28. September 2001 V B 77/00, BFH/NV 2002, 359; vom 29. Dezember 2006 IX B 139/05, BFH/NV 2007, 1084, unter 4.).

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