
Datum: 20.03.2003
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 7704/00 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2003:0320.15K7704.00F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

- Streitig ist die Behandlung des Auftragsbestandes einer Kommanditgesellschaft als Firmenwert statt als immaterielles Einzelwirtschaftsgut in der Ergänzungsbilanz eines Kommanditisten. 1
- Der Kläger ist Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren über das Vermögen der "A" KG (im folgenden KG). Gegenstand der Gesellschaft war die Durchführung von Transporten aller Art, insbesondere von Kraftfahrzeugen sowie alle damit zusammenhängenden Tätigkeiten. Beteiligt waren zum 31.12.1990 als Kommanditisten Frau "B" und Herr "C" jeweils mit einem Kapital von 295.000 DM und Herr "D" mit einem Kapital von 590.000 DM. Herr "D" erwarb zum 02.01.1991 einen weiteren Kommanditanteil von 472.000 DM (40%) jeweils in Höhe von 295.000 DM von Frau "B" und in Höhe von 177.000 DM von Herrn "C" zum Kaufpreis von insgesamt 5.800.000 DM hinzu. 2
- Die KG schloss mit Automobilherstellern als Rahmenverträge bezeichnete Vereinbarungen und Speditionsaufträge zum Transport von Neu- und Gebrauchtfahrzeugen an Fahrzeughändler ab. Die Rahmenverträge hatten unterschiedliche Laufzeiten von drei 3
- 4

Monaten bis zu einem Jahr und drei Monaten. Im Regelfall betrug die Vertragsdauer ein Jahr. In den Verträgen wurden nur das Entgelt pro zu transportierendem Fahrzeug sowie die Transportbedingungen, nicht aber die Zahl der Transporte insgesamt, festgelegt. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass das Transportvolumen im Hinblick auf die Produktions- und Absatzmöglichkeiten des jeweiligen Herstellers erheblichen Schwankungen unterliegt. Lediglich in der Anlage zur Vereinbarung mit der Firma "E" AG waren Zahlen aufgeführt. Daneben schloss die KG mit einzelnen Kraftfahrzeughändlern Verträge mit einer Laufzeit von jeweils einem Jahr für das Entkonservieren der gelieferten Fahrzeuge. In diesen Verträgen wurde ebenfalls nur der Preis für das Entkonservieren geregelt, nicht aber die Gesamtzahl der zu behandelnden Fahrzeuge. Auf diese beiden Vertragsarten entfielen in den Streitjahren insgesamt zwischen 62% und 70% der Umsätze der KG. Auf die entsprechenden Verträge (Bl. 276ff der BP-Handakte) wird verwiesen.

In der Ergänzungsbilanz des Kommanditisten "D" war zum 02.01.1991 ein Auftragsbestand von 1.976.000 DM aus dem Anteilserwerb als immaterielles Wirtschaftsgut aktiviert, der in 1991 mit 960.000 DM abgeschrieben wurde. Zum 31.12.1992 wurde der Auftragsbestand mit 1.016.000 DM auf 0 DM abgeschrieben. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die Erläuterungen zu den Ergänzungsbilanzen 1991 und 1992 verwiesen. 5

Die Höhe des aktivierten Auftragsbestandes wurde aus dem durchschnittlichen abgezinsten Betriebsergebnis für die Jahre 1987 und 1988 ermittelt. Es wurde auf der Grundlage dieser beiden, für repräsentativ erachteten Jahre ein bereinigtes Betriebsergebnis von 7,9% auf den Jahresumsatz ermittelt. Entsprechend wurde die Gewinnerwartung aus den auf die Transport- und Entkonservierungsverträge entfallenden Jahresumsätzen in 1991 ermittelt und darauf ein Sicherheitsabschlag von 10% vorgenommen (vgl. Bl. 270 der BP-Handakte). Dies ergab für 1991 bei auf diese Verträge entfallenden anteiligen Umsätzen von 35.721.000 DM einen darauf entfallenden Gewinn von 2.822.000 DM. Davon ergab sich nach Vornahme eines Sicherheitsabschlags von 10% ein Gewinn von 2.540.000 DM. Diese Gewinnerwartung wurde unter Berücksichtigung einer Abzinsung von 5,5% für eine Vertragsdauer von zwei Jahren angesetzt. Damit ergab sich für den Auftragsbestand insgesamt ein Wert von $2.540.000 + (2.540.000 \cdot 5,5\%) = 4.940.000$ DM (gerundet). Auf den hinzuerworbenen Anteil des Kommanditisten "D" (40%) entfielen demnach 1.976.000 DM. 6

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung für die Veranlagungszeiträume 1991 bis 1993 kam es zwischen den Beteiligten zum Streit, ob die von der KG mit verschiedenen Automobilherstellern abgeschlossenen Verträge zum Transport von Kraftfahrzeugen und die Verträge über die Entkonservierung als selbständig bewertbares immaterielles Wirtschaftsgut anzusetzen sind oder ob es sich dabei um einen (unselbständigen) Bestandteil des Geschäftswerts handelt. Wegen der näheren Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 10.06.1998, Tz. 28 verwiesen. Das Finanzamt -- FA -- folgte der Auffassung des Betriebsprüfers und änderte die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Gewinnfeststellungsbescheide 1991 bis 1993. Es behandelte den Auftragsbestand als Bestandteil des Firmenwerts und erhöhte dementsprechend den Gewinn um die Differenz zwischen der zweijährigen Abschreibung auf das immaterielle Wirtschaftsgut und der fünfzehnjährigen Abschreibung auf den Firmenwert. 7

Gegen die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide vom 03.12. und vom 07.12.1998 legte der Prozessbevollmächtigte der KG mit Schreiben vom 07.01.1999 Einspruch ein. Zur Begründung trug er vor, dass es sich bei dem Auftragsbestand um die selbständig bewertbare Gewinnchance aus Speditionsaufträgen und damit ein selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut handele. 8

Das Finanzamt wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 15.11.2000 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es an, aus den vorgelegten Rahmenvereinbarungen und Speditionsaufträgen könnten keine konkreten und bezifferbaren Gewinnerwartungen aus schwebenden Geschäften, sondern lediglich Gewinnhoffnungen aus späteren Geschäften entnommen werden. Diese dürften nach dem Vorsichtsprinzip nicht bilanziert werden. Die Voraussetzungen für die Aktivierung eines Auftragsbestandes, der eine selbständig bewertbare Gewinnchance enthalte, könnten durch die vorgelegten Verträge nicht als erfüllt angesehen werden. Denn diese regelten nicht den Umfang der zu erbringenden Leistung. Der konkrete Umfang der Transporte richte sich vielmehr nach den jeweiligen (marktbedingt schwankenden) Produktions- und Absatzmöglichkeiten. Ziel und Zweck der Rahmenvereinbarungen sei es lediglich, die immer wiederkehrenden Bedingungen wie Leistungsentgelt und Leistungsabgrenzung nicht immer wieder neu festlegen zu müssen.	9
Mit der dagegen gerichteten Klage trägt der Kläger nunmehr vor, bei den als Rahmenvereinbarung bezeichneten Verträgen handele es sich um konkrete Aufträge, die den Transport von Kraftfahrzeugen für ein bestimmtes Fahrgebiet exklusiv dem beauftragten Spediteur zuteilten. Die Vereinbarungen hätten jeweils konkrete ausgehandelte Mengen und Preise zum Gegenstand. Die pauschale Berechnung des zu aktivierenden Werts anhand zweier Jahresumsätze sei aus Vereinfachungsgründen erfolgt. Dabei habe die gewählte pauschale Ermittlungsmethode zu einer sehr vorsichtigen Bewertung geführt, so dass nach heutigen Erkenntnissen eine wesentlich höhere Bewertung gerechtfertigt sei. Es liege daher ein konkret bestimmbares und bewertbares immaterielles Wirtschaftsgut mit einer Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr vor. Die Verträge würden zwar Kündigungsrechte beinhalten. Sie würden jedoch regelmäßig verlängert. Die praktische Handhabung zeige zudem, dass von dem Kündigungsrecht in der Praxis kein Gebrauch gemacht werde. Die Konkretisierung des Wertes des Auftragsbestandes zeige sich auch darin, dass in der Vergangenheit entsprechend hohe Kaufpreise für Gesellschaftsanteile erzielt worden seien. Darüber hinaus bestehe in der Branche ein sogenannter "Käufermarkt". Neue Aufträge könnten nur schwer akquiriert werden. Ein wesentlicher Teil des Unternehmenswertes bestehe daher in den vorhandenen, langfristigen Aufträgen.	10
Der Kläger beantragt,	11
die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die "A" KG für die Jahre 1991 bis 1993 vom 07.12.1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 15.11.2000 dahingehend zu ändern, dass die für die Jahre 1991 und 1992 festgestellten Verluste um jeweils 525.840 DM erhöht werden und der Gewinn des Jahres 1993 um 525.840 DM herabgesetzt wird.	12
Der Beklagte beantragt,	13
die Klage abzuweisen.	14
Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung.	15
Das Gericht hat den Kommanditisten "D" nach § 60 Abs. 3 Finanzgerichtsordnung - FGO - zu dem Verfahren beigelegt. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze und das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 20.03.2003 verwiesen.	16
	17
	18
	19
	20

<u>Entscheidungsgründe:</u>	21
Die Klage ist nicht begründet.	22
Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten. Der Auftragsbestand und die Gewinnerwartungen aus den als Rahmenverträgen bezeichneten Verträgen sind dem Geschäftswert nach § 255 Abs. 4 Handelsgesetzbuch -- HGB -- zuzuordnen und stellen kein eigenständiges, selbständig bewertbares immaterielles Wirtschaftsgut dar. Daher sind sie nach § 7 Abs. 1 Satz 3 Einkommensteuergesetz -- EStG -- in der Ergänzungsbilanz über eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben.	23
1. Wird ein Personengesellschaftsanteil (Mitunternehmeranteil) oder ein Bruchteil eines solchen Anteils an einen neu eintretenden Gesellschafter oder einen von mehreren der bisherigen Gesellschafter gegen Entgelt veräußert, so hat der Erwerber seine Aufwendungen für den Gesellschaftsanteil, soweit diese höher sind als der in der Steuerbilanz der Gesellschaft fortgeführte Buchwert des Gesellschaftsanteils (Kapitalkonto), in einer Ergänzungsbilanz der Gesellschaft als Anschaffungskosten zu aktivieren. Denn Gegenstand der Anschaffung sind einkommensteuerrechtlich nicht der Gesellschaftsanteil (als einheitliches nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut) als solches, sondern entsprechende Anteile an den einzelnen materiellen und immateriellen, bilanzierten und nichtbilanzierten Wirtschaftsgütern des gesamthänderisch gebundenen Gesellschaftsvermögens (vgl. Urteil des BFH vom 07.11.1985 IV R 7/83, BStBl II 1986, 176; vom 06.07.1995 IV R 30/93, BStBl II 1995, 831). Die Aufwendungen des Erwerbers "D" für den Gesellschaftsanteil sind demgemäß, soweit diese höher sind als der Buchwert des Gesellschaftsanteils, in einer Ergänzungsbilanz als Anschaffungskosten für einen entsprechenden Anteil an den stillen Reserven zu aktivieren.	24
Nach § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG, der auch den Erwerb eines Mitunternehmeranteils erfasst (Werndl in Kirchhof/Söhn, EStG, § 6, Rdnr. H 7) sind in der Ergänzungsbilanz die bisher nicht bilanzierten Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten. Als Teilwert ist der Betrag anzunehmen, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist von einer Fortführung des Unternehmens durch den Erwerber auszugehen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Ein originärer, bisher nicht bilanzierter Geschäftswert ist beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils daher in einer Ergänzungsbilanz des Erwerbers zu aktivieren, soweit es sich nicht um sonstige (selbstgeschaffene) immaterielle Wirtschaftsgüter handelt, die nach §§ 247 Abs. 2 Handelsgesetzbuch - HGB --, 5 Abs. 2 EStG in der Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft bisher nicht bilanziert werden konnten.	25
2. Im Streitfall sind die bestehenden Kundenbeziehungen, die auf den als Rahmenverträge bezeichneten Vereinbarungen beruhen, dem Geschäftswert der KG nach § 255 Abs. 4 HGB (vgl. auch H 31a Einkommensteuerrichtlinien --EStR-- "Geschäfts- und Firmenwert") zuzuordnen und demzufolge nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG in der Ergänzungsbilanz auf 15 Jahre abzuschreiben.	26
a. Geschäftswert ist der Mehrwert, der einem gewerblichen Unternehmen über den Wert der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens hinaus innewohnt. Er ist Ausdruck für die Gewinnchancen eines Unternehmens, soweit sie nicht in den einzelnen Wirtschaftsgütern verkörpert sind, sondern durch den Betrieb des eingeführten und fortlebenden Unternehmens im Ganzen gewährleistet sind (Urteil des BFH vom 07.11.1985 IV R 7/83, BStBl II 1986, 176). Er setzt sich aus einzelnen, nicht messbaren	27

Faktoren wie Kundenkreis, Ruf des Unternehmens, Absatzmöglichkeiten, Standort, Mitarbeiterstamm und Organisation zusammen (Urteil des BFH vom 28.10.1987 II R 224/82, BStBl II 1988, 50; vgl. auch Schuhmann, Die Steuerliche Betriebsprüfung --StBP-- 1999, 206). Der Geschäftswert gehört zu den abnutzbaren Wirtschaftsgütern im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Ein entgeltlich erworbener Firmenwert ist daher nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG über 15 Jahre abzuschreiben.

Eine Aktivierung von Anschaffungskosten für einen Anteil am Geschäftswert und die Abschreibung über 15 Jahre in einer Ergänzungsbilanz scheidet nur aus, soweit die Aufwendungen nachweisbar als Entgelt für die stillen Reserven in bestimmten materiellen oder immateriellen Einzelwirtschaftsgütern bezahlt worden sind (Urteil des BFH vom 07.11.1985 IV R 7/83, BStBl II 1986, 176; Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, § 6 EStG, Anm. 852). Entfällt ein Teil des Kaufpreises für den Gesellschaftsanteil daher nicht auf die stillen Reserven aktivierter Wirtschaftsgüter, ist vor einer Aktivierung des Differenzbetrags als Firmenwert zu prüfen, ob nicht anteilig die Beteiligung an nicht bilanzierten immateriellen Wirtschaftsgütern erworben wird. Voraussetzung dafür ist, dass das jeweilige immaterielle Wirtschaftsgut in der Ergänzungsbilanz gesondert bilanzierungs- und bewertungsfähig ist. Dies setzt u. a. voraus, dass das immaterielle Wirtschaftsgut Gegenstand eines gegenseitigen Vertrages ist, bei dem Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen werden und bei dem die Leistung der einen Vertragspartei in der Übertragung des Wirtschaftsgutes besteht (Urteil des BFH vom 09.07.1986 I R 218/82, BStBl II 1987, 14; vom 12.08. 1982 IV R 184/79, BStBl II 1982, 696).

28

b. Ein übernommener Auftragsbestand kann neben dem Geschäfts- und Firmenwert ein derartiges selbständig bewertungsfähiges immaterielles Wirtschaftsgut darstellen (Urteil des BFH vom 01.02.1989 VIII R 361/83, BFH/NV 1989, 778; vom 28.05.1998 IV R 48/97, BStBl II 1998, 775; Köhler, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1997, 297; Breidenbach/Niemeyer, DStR 1991, 2500, 2501; a.A. Siegel, Der Betrieb --DB-- 1997, 941 und Flies, DB 1996, 846, 847). Der Auftragsbestand umschreibt den zu erwartenden Gewinn, der sich aus rechtsverbindlich abgeschlossenen (schwebenden) Verträgen ergibt. Es handelt sich um einen firmenwertähnlichen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, der aufgrund des Vollständigkeitsgebots des § 246 Abs. 1 HGB bei entgeltlichem Erwerb zwingend zu aktivieren ist. Eine getrennte Betrachtung des Auftragsbestands neben dem Firmenwert ist dabei auch nach Wegfall des Wortes "Geschäfts- oder Firmenwert" im Klammerzusatz in § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG und Einführung des § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG durch das Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG vom 19.12.1985, BGBl I 1985, 2355) geboten, da die Neufassung der beiden Vorschriften im Hinblick auf die Abgrenzung des Geschäfts- und Firmenwerts von den anderen immateriellen Wirtschaftsgütern keine Änderung gebracht hat (Urteil des BFH vom 15.12.1993 X R 102/92, BFH/NV 1994, 543; vgl. auch Köhler, DStR 1997, 297, 300; Breidenbach/Niemeyer, DStR 1991, 2500, 2501).

29

Ein Auftragsbestand ist dementsprechend gesondert bilanzierungsfähig, wenn er als werthaltige greifbare Einzelheit gegenüber dem Geschäftswert abgegrenzt werden kann (Urteil des BFH vom 13.09.1989 II R 1/87, BStBl II 1990, 47). Diese Voraussetzung ist nur dann erfüllt, wenn er rechtlich verselbständigt werden kann oder er von der Verkehrsanschauung als selbständig bewertbar anerkannt wird und darauf Anschaffungskosten entfallen (Urteil des BFH vom 28.10.1987 II R 224/82, BStBl II 1988, 50).

30

c. Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze scheidet vorliegend die Aktivierung eines Auftragsbestandes als selbständiges Wirtschaftsgut in der Ergänzungsbilanz des

31

Kommanditisten und Beigeladenen "D" aus. Denn nach den vom Kläger insoweit vorgelegten Verträgen und Vereinbarungen bestand im Zeitpunkt des Erwerbs des Mitunternehmeranteils durch den Kommanditisten "D" kein verbindlicher Auftragsbestand, mit dem konkrete Gewinnerwartungen hätten verbunden werden können. Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Vertragsparteien bei oder vor Abschluss des Vertrags über die Gesellschaftsanteile im Rahmen der Preisfindung eine konkrete Bewertung der vorliegenden, als Rahmenvereinbarungen bezeichneten Verträge vorgenommen und damit deren selbständige Bewertbarkeit vorausgesetzt haben, kann deshalb dahinstehen.

aa. Zwingende Voraussetzung für die Aktivierung eines Auftragsbestands als selbständiges immaterielles Wirtschaftsgut ist das Vorliegen von schwebenden Geschäften im Zeitpunkt des Anteilserwerbs (Urteil des BFH vom 15.12.1993 X R 102/92, BFH/NV 1994, 543; vom 02.01.1989 VIII R 361/83, BFH/NV 1989, 778 m. w. N.; vom 07.11.1985 IV R 7/83, BStBl II 1986, 176). Es müssen im Zeitpunkt des Anteilserwerbs konkrete, verbindlich vereinbarte Aufträge vorhanden sein, die noch nicht (vollständig) erfüllt sind und die eine selbständig bewertbare Gewinnchance nach sich ziehen. Dagegen reicht die bloße Gewinnerwartung aufgrund zukünftig erwarteter Aufträge, deren Umfang noch ungewiss ist, ebenso wenig aus (vgl. etwa Siegel, DB 1997, 941) wie die Aussicht auf zukünftige Gewinne, die mit dem Kaufpreis abgegolten werden sollen. 32

bb. Bestand und Höhe derartiger Aufträge, die als Gewinnerwartungen aus noch nicht erfüllten schwebenden Geschäften hätten aktiviert werden können, ergeben sich aus den mit der Automobilindustrie getroffenen Vereinbarungen nicht. Die vorgelegten, als Rahmenverträge bezeichneten Vereinbarungen verpflichten die Vertragsparteien nicht zu bestimmten Leistungen und lassen keinen Schluss auf einen bestimmten Auftragsbestand zu. Nach den Unterlagen ist es gerade offen, in welchem Umfang sich die KG den Auftraggebern gegenüber für die Zeit nach Erwerb des Gesellschaftsanteils zu Leistungen verpflichtet hat und dafür ein Entgelt erhalten wird. Selbst in der Vereinbarung mit der Firma "E" AG, die als einzige Vereinbarung in der Anlage konkrete Zahlen hinsichtlich der voraussichtlich zu transportierenden Fahrzeuge enthält, richtet sich der Umfang der Transporte allein nach dem Bedarf und den Produktions- und Absatzmöglichkeiten des Autoherstellers. Es sind weder eine Mindestmenge noch ein maximales Transportvolumen festgelegt. Nach dem Vertragswortlaut der einzelnen Vereinbarungen ist vielmehr ausdrücklich mit erheblichen Schwankungen im zu befördernden Volumen zu rechnen. Auch die Vereinbarungen mit den einzelnen Vertragshändlern über das Entkonservieren der gelieferten Fahrzeuge sind allgemein gehalten und lassen nicht auf die Zahl der behandelten Fahrzeuge schließen. Bei dieser Sachlage kommt es auf den vom Klägervertreter in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisantrag zu der Behauptung, dass neben den als Rahmenvertrag bezeichneten Vereinbarungen weder konkrete Einzelaufträge noch weitere Absprachen hinsichtlich der im einzelnen zu transportierenden Fahrzeuge zustande kommen und die Vereinbarungen daher keine bloßen Rahmenverträge darstellten, nicht an. Ungeachtet der Tatsache, dass es bei unterstellter Richtigkeit des klägerischen Vortrags im Unklaren bliebe, wie der Spediteur im Einzelfall von Zahl und Art der transportierenden Fahrzeuge sowie dem Ort der Abholung Kenntnis erlangen soll, betrifft die Auslegung der Rahmenvereinbarungen eine reine Rechtsfrage, über die der Senat selbst zu befinden hat. 33

cc. Nach Überzeugung des Senats dienen die abgeschlossenen Vereinbarungen nicht nur ihrem Wortlaut nach, sondern auch nach ihrem Zweck vorrangig dazu, für konkrete, einzelne Beförderungs- oder Entkonservierungsaufträge die immer wiederkehrenden (Transport-) Bedingungen und Preise nicht jeweils erneut festlegen zu müssen. Ein verpflichtendes Umsatzvolumen und eine damit verbundene Gewinnerwartung wie beispielsweise bei 34

aktivierten halbfertigen Arbeiten in der Bauwirtschaft (vgl. Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, § 247 HGB, Rdnr. 84) lässt sich ihnen auch nicht ansatzweise entnehmen. Aufgrund ihres allgemeinen und unbestimmten Charakters führt ihr Abschluss noch nicht zu schwebenden Geschäften. Die Gewinnerwartungen aus diesen Vereinbarungen stellen lediglich einen geschäftswertbildenden Faktor dar und können nicht selbständig bilanziert werden.

Der Senat verkennt nicht, dass mit den Rahmenverträgen konkrete Gewinnerwartungen verbunden waren, die für die Bestimmung des Kaufpreises für den Geschäftsanteil maßgebend waren. Derartige konkrete Gewinnerwartungen bestehen beispielsweise aber auch, wenn ein Unternehmen einen festen Kundenstamm hat, aus dessen Verhalten in der Vergangenheit sich ein bestimmter Umsatz und Gewinn prognostizieren lässt. Dieser Kundenstamm ist, soweit er nicht selbständig übertragen wird und damit zu einem immateriellen firmenwertähnliches Einzelwirtschaftsgut führt, ebenfalls Bestandteil des umfassenden Geschäftswerts, die damit verbundenen Gewinnerwartungen sind typische geschäftswertbildende Faktoren. 35

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO und § 139 Abs. 4 FGO. 36

5. Die Revision ist zuzulassen, da die Abgrenzung von Firmenwert und Auftragsbestand beim Abschluss von Rahmenverträgen mit unbestimmtem Auftragsvolumen höchststrichterlich noch nicht geklärt ist. 37