

Beschluss vom 14. April 2011, X B 104/10

Gewinnrealisierung bei Ansprüchen, deren Erwerb vom Nichteintritt eines bestimmten Ereignisses bis zum Bilanzstichtag abhängig ist - Aktivierung von Ansprüchen der Inhaber von Urheberrechten gegen die GEMA - Fehlende Klärungsbedürftigkeit einer Rechtsfrage

BFH X. Senat

EStG § 5 Abs 1 S 1, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, FGO § 115 Abs 2 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 10. Mai 2010, Az: 5 K 922/08

Leitsätze

1. NV: Sind die für die Entstehung einer Forderung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr gesetzt worden und kann der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen, steht der Gewinnrealisierung nicht entgegen, dass die Ansprüche erst nach dem Bilanzstichtag abgerechnet werden können und fällig werden .
2. NV: Hängt der Anspruch eines bilanzierenden Steuerpflichtigen auf eine Prämie davon ab, dass bis zum Ablauf des Bilanzstichtages ein bestimmtes Ereignis nicht eintritt, und tritt das Ereignis bis zum Bilanzstichtag tatsächlich nicht ein, ist der Anspruch auch dann bereits in der Bilanz für das abgelaufene Wirtschaftsjahr zu aktivieren, wenn die Vertragsparteien den Nichteintritt des Ereignisses erst nach Ablauf des Bilanzstichtages feststellen können .

Gründe

- 1 Die Beschwerde ist jedenfalls unbegründet.
- 2 Es kann dahinstehen, ob der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) das Rechtsmittel in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) entsprechenden Weise begründet hat. Jedenfalls erfordert im Streitfall die Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) keine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH).
- 3 Bei diesem vom Kläger angeführten Zulassungsgrund handelt es sich um einen speziellen Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache. Für seine Darlegung gelten daher regelmäßig die an eine auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO gestützte Beschwerdebegründung zu stellenden Anforderungen (ständige Rechtsprechung; vgl. BFH-Beschluss vom 30. November 2010 VI B 100/10, BFH/NV 2011, 574, unter 2.).
- 4 a) Im Streitfall geht es um den Zeitpunkt der Aktivierung von Forderungen des Klägers, der als Versicherungsmakler gewerblich tätig ist und seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, gegen eine Versicherungsgesellschaft (V) auf Zahlung von Rückprämien bei günstigem Schadensverlauf in dem durch den Kläger vermittelten Bestand. Nach den zwischen dem Kläger und V geltenden vertraglichen Vereinbarungen hatte der Kläger für das von ihm in der Kraftfahrzeug-Versicherung vermittelte Geschäft bei einer Gesamtschadensquote von maximal 50 % Anspruch auf Erstattung eines Technischen Überschusses in Höhe von 10,5 % der Jahresnettoprämie. In den Jahren 1999 bis 2009 war diese Voraussetzung jeweils erfüllt; die jährlichen Gesamtschadensquoten lagen in diesem Zeitraum zwischen 25 % und 47 %. V zahlte die Rückprämie jeweils spätestens im April des Folgejahres aus. Für das Streitjahr 2001 ergab sich eine Gesamtschadensquote von 43 %. Während der Kläger meint, die hieraus folgende Rückprämie erhöhe erst den Gewinn des Jahres 2002, hat der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) bereits zum 31. Dezember 2001 eine entsprechende Forderung gewinnerhöhend aktiviert.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen und zur Begründung ausgeführt, die Bedingung (Gesamtschadensquote maximal 50 %) sei noch innerhalb des Wirtschaftsjahres 2001 eingetreten. Denn ein Ereignis, das genau zum Fristende eintrete, trete noch innerhalb der Frist ein (Hinweis auf Palandt/Ellenberger,

Bürgerliches Gesetzbuch, 69. Aufl., § 188 Rz 5, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Der Kläger tritt dem mit dem Argument entgegen, dass am 31. Dezember 2001 um 24.00 Uhr noch niemand habe wissen können, ob die Bedingung eingetreten sei. Denn bereits zwei in der Silvesternacht bis 24.00 Uhr eingetretene Großschäden hätten dazu führen können, dass die Gesamtschadensquote auf über 50 % gestiegen wäre.

- 6 b) Der vom Kläger aufgeworfenen Rechtsfrage fehlt es jedenfalls an der erforderlichen Klärungsbedürftigkeit, da sie auf der Grundlage der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung offensichtlich so zu beantworten ist, wie das FG es getan hat (vgl. zu diesem Kriterium BFH-Beschlüsse vom 6. Mai 2004 V B 101/03, BFHE 205, 416, BStBl II 2004, 748, und vom 7. September 2005 II B 55/04, BFH/NV 2006, 123).
- 7 aa) Gewinne sind in der Handels- und Steuerbilanz nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (§ 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs).
- 8 Danach sind Forderungen aus Lieferungen und Leistungen u.a. auszuweisen, wenn die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen kann. Demgegenüber ist es ohne Bedeutung für die Gewinnrealisierung, ob am Bilanzstichtag bereits die Rechnung erteilt worden ist, die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder ob der Fälligkeitszeitpunkt erst nach dem Bilanzstichtag liegt (vgl. zusammenfassend BFH-Urteil vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20, unter II.2., mit zahlreichen weiteren Nachweisen aus Rechtsprechung und Literatur).
- 9 Vorliegend war die wesentliche wirtschaftliche Ursache für das Entstehen des Anspruchs des Klägers auf Rückprämie darin zu sehen, dass die Gesamtschadensquote des durch ihn an V vermittelten Bestands einen Wert von 50 % nicht überschritt. Ob diese Bedingung eingetreten ist, steht objektiv zum Ablauf des Bilanzstichtages fest. Dass V die entsprechende Abrechnung erst an den Folgetagen erstellen und dem Kläger zuleiten wird, steht der Aktivierung nach den dargestellten Rechtsprechungsgrundsätzen nicht entgegen.
- 10 Entsprechend hat der BFH bereits entschieden, dass Ansprüche der Inhaber von Urheberrechten gegen die GEMA bereits in demjenigen Wirtschaftsjahr zu aktivieren sind, in dem der Urheberrechtsschutz wirksam wird, also die Aufführung eines urheberrechtlich geschützten Werkes stattfindet (BFH-Urteil vom 27. Juni 1963 IV 111/59 U, BFHE 77, 586, BStBl III 1963, 534). Der Aktivierung steht nicht entgegen, dass die GEMA erst nach dem Bilanzstichtag über die genaue Höhe der Vergütungen abrechnen kann, weil diese --vergleichbar mit den Ansprüchen des Klägers-- auch noch durch Aufführungen beeinflusst werden können, die in der Silvesternacht stattfinden.
- 11 bb) Aus den beiden einzigen BFH-Entscheidungen, mit denen der Kläger sich in der Beschwerdebegründung --ansatzweise-- auseinander setzt, folgt nichts anderes.
- 12 So übersieht der Kläger, dass das Entstehen eines Anspruchs auf genossenschaftliche Warenrückvergütungen (hierzu BFH-Urteil vom 12. April 1984 IV R 112/81, BFHE 141, 45, BStBl II 1984, 554) nicht allein von dem --dem Steuerpflichtigen am Bilanzstichtag bekannten-- Umfang seiner Umsätze mit der Genossenschaft abhängig ist, sondern zusätzlich davon, ob die Genossenschaft aus dem gesamten Mitgliedergeschäft einen Überschuss erwirtschaftet hat. Der Eintritt dieser zweiten Bedingung ist aber --vergleichbar mit der Gesamtschadensquote im Fall des Klägers-- vom einzelnen Steuerpflichtigen weder zu beeinflussen noch wird ihm dies typischerweise bis zum Ablauf des Bilanzstichtags sicher bekannt werden. Gleichwohl hat der BFH ausgeführt, ob die Genossenschaft im Mitgliedergeschäft einen Überschuss erwirtschaftet habe, stehe mit Ablauf ihres Wirtschaftsjahres objektiv fest und bedürfe lediglich noch der subjektiven Aufhellung (BFH-Urteil in BFHE 141, 45, BStBl II 1984, 554, unter 1.c bb).
- 13 Das weitere vom Kläger angeführte BFH-Urteil vom 26. April 1995 I R 92/94 (BFHE 177, 444, BStBl II 1995, 594), wonach aufschiebend bedingte Forderungen grundsätzlich nicht zu aktivieren seien, ist nicht einschlägig. Denn das FG hat festgestellt, dass im Streitfall die Bedingung tatsächlich noch bis zum Ablauf des Bilanzstichtags eingetreten ist. Diese Feststellung wäre für den erkennenden Senat mangels entsprechender Verfahrensrügen auch in einem künftigen Revisionsverfahren bindend (§ 118 Abs. 2 FGO).