Urteil vom 15. Mai 2013, I R 77/08

Rechnungsabgrenzung bei Handy-Subventionen

BFH I. Senat

EStG § 5 Abs 5 S 1 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 19. Mai 2008, Az: 6 K 3224/05 K,F

Leitsätze

Für die verbilligte Abgabe von Mobiltelefonen bei gleichzeitigem Abschluss von Mobilfunkdienstleistungs-Verträgen mit 24-monatiger Mindestlaufzeit hat das Mobilfunkunternehmen aktive Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden (Bestätigung des Senatsbeschlusses vom 7. April 2010 I R 77/08, BFHE 228, 533, BStBl II 2010, 739).

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob für Betriebsvermögensminderungen aus der verbilligten Abgabe von Mobiltelefonen ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) anzusetzen ist. Die Einzelheiten des Sach- und Streitstands ergeben sich aus dem im gleichen Verfahren ergangenen Senatsbeschluss vom 7. April 2010 I R 77/08 (BFHE 228, 533, BStBl II 2010, 739), auf den zur Vermeidung von Wiederholungen Bezug genommen wird.

2 Mit dem vorgenannten Beschluss hatte der erkennende Senat dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob das Finanzamt (FA) im Rahmen der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung in Bezug auf zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung ungeklärte bilanzrechtliche Rechtsfragen an die Auffassung gebunden ist, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz zu Grunde liegt, wenn diese Rechtsauffassung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbar war. Der Große Senat des BFH hat über die Vorlage mit Beschluss vom 31. Januar 2013 GrS 1/10 (BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317) entschieden. Auf diesen Beschluss wird ebenfalls verwiesen.

3 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) hat im Anschluss an die Entscheidung des Großen Senats an ihrem im Vorlagebeschluss (BFHE 228, 533, BStBl II 2010, 739) zitierten Antrag festgehalten.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) beantragt, die Revision der Klägerin zurückzuweisen.

5 Das dem Verfahren zwischenzeitlich gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetretene Bundesministerium der Finanzen hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

7 1. Der Große Senat des BFH hat in dem erwähnten Beschluss vom 31. Januar 2013 die Vorlagefrage bezüglich einer Bindung des FA an der Bilanz (und deren einzelnen Ansätzen) zugrunde liegende, aus Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns vertretbare Rechtsauffassungen verneint. Damit steht für den Senat verbindlich fest (§ 11 Abs. 7 Satz 3 FGO), dass für die Entscheidung der streitigen Bilanzierungsfrage im vorliegenden Rechtsstreit ausschließlich die objektive Rechtslage maßgeblich ist und ein subjektiver Beurteilungsspielraum der Klägerin insoweit nicht bestanden hat.

8 2. Der Senat hält trotz neuerlicher Einwendungen der Klägerin an seiner im Vorlagebeschluss in BFHE 228, 533, BStBl II 2010, 739 --auf den auch insoweit verwiesen wird-- näher dargelegten Auffassung fest, dass für die mit der Abgabe der Mobiltelefone unter Einstandspreis verbundene Vermögensminderung ein aktiver RAP nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1990) zu bilden war.

9 a) Das gilt zunächst für die Annahme, dass als "Ausgabe" i.S. von § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990 nicht nur Bar- und Buchgeldzahlungen, sondern auch Vermögensminderungen durch geldwerte Sachleistungen, wie die im Streitfall unter Einstandspreis abgegebenen Mobiltelefone, in Betracht kommen (nach wie vor a.A. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 32. Aufl., § 5 Rz 241 f.). Bei der verbilligten Abgabe der Mobiltelefone handelt es sich um einen Zuschuss des Mobilfunkunternehmens an den Kunden, der allerdings nicht in bar ausgezahlt, sondern unmittelbar mit dem Kaufpreis für das Mobiltelefon verrechnet wird. Der Senat hält es für geboten, die Vermögensminderungen einerseits durch baren und andererseits durch mittels Preisreduzierung "verdeckten" Zuschuss im Hinblick auf die Rechnungsabgrenzung gleich zu behandeln.

10 Dass sich die Höhe des RAP im letztgenannten Fall nach dem Differenzbetrag zwischen den auszubuchenden Anschaffungskosten der Telefone und den vereinnahmten Verkaufserlösen --d.h. nach dem durch den verbilligten Verkauf von der Klägerin realisierten Verlust-- richtet, hindert dessen Aktivierung nicht. Ein RAP soll kein Wirtschaftsgut abbilden, sondern nur dazu dienen, die Gewinnauswirkung eines Vorgangs durch einen bilanztechnischen Gegenposten zu neutralisieren (vgl. z.B. Blümich/ Buciek, § 5 EStG Rz 654, m.w.N.). Auch bei einem Disagio (Damnum) bemisst sich der vom Darlehensnehmer zu aktivierende RAP anhand eines Unterschiedsbetrags, nämlich jenem zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem Verfügungsbetrag (BFH-Urteil vom 20. November 1969 IV R 3/69, BFHE 97, 418, BStBl II 1970, 209). Lässt man mit dem Vorstehenden eine Sachleistung als "Ausgabe" zu, spricht somit nichts dagegen, zur Bemessung des RAP den die Vermögensminderung ausdrückenden Saldo aus Anschaffungskosten und Verkaufserlös zugrunde zu legen.

11 b) Der Senat hält es weiterhin für zutreffend, dass bei wirtschaftlicher Betrachtung der subventionierte Kaufvertrag über das Mobiltelefon und der zeitraumbezogene Mobilfunkdienstleistungsvertrag (MFD-Vertrag) trotz formalrechtlicher Selbständigkeit beider Verträge sowohl aus Sicht des Mobilfunkunternehmens als auch aus der des Kunden in einer Weise miteinander verknüpft sind, dass die Subventionierung des Telefonverkaufs durch das Mobilfunkunternehmen einen Teil der Gegenleistung für das vom Kunden in der Folge 24 Monate lang zu entrichtende Mobilfunkentgelt bildet. Allerdings reicht diese Verknüpfung nicht so weit, diese Subventionierung als Teil der (vom Kunden noch nicht geleisteten) künftigen Entgelte für die Mobilfunkdienstleistungen aufzufassen (s. insoweit Hennrichs in Tipke/ Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 9 Rz 205). Vielmehr ist die 24-monatige Bindung an das Mobilfunkunternehmen für den Kunden der "Preis" für die Möglichkeit, das Mobiltelefon für ein geringes Entgelt zu erwerben. Das Mobilfunkunternehmen gewährt die Subvention in der jedenfalls im Rahmen einer Durchschnittsbetrachtung gerechtfertigten Erwartung, dass sie sich durch den kontinuierlichen Ertrag aus dem MFD-Vertrag amortisiert (s. auch Hermann/Potthast, Computer und Recht --CR-- 2012, 10, 11 f., 15). Dies rechtfertigt es, die vor dem Bilanzstichtag abgeflossenen Subventionen i.S. von § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990 als Aufwand "für eine bestimmte Zeit" nach diesem Zeitpunkt anzusehen.

12 Wie bereits in dem Senatsbeschluss in BFHE 228, 533, BStBl II 2010, 739 ausgeführt, gilt diese Beurteilung unabhängig davon, ob der Mobilfunkkunde im Falle einer vorzeitigen Beendigung des MFD-Vertrags verpflichtet wäre, der Klägerin die Subvention zeitanteilig zurückzuerstatten (vgl. aber zur Diskussion um eine zivilrechtliche Verknüpfung beider Verträge im Zusammenhang mit Leistungsstörungen, Widerrufsrechten oder Nichtigkeitsfolgen z.B. Urteil des Amtsgerichts Karlsruhe vom 12. Oktober 2007 12 C 169/07, juris; Limbach, Zeitschrift für das gesamte Schuldrecht 2009, 206 ff.; Hermann/Potthast, CR 2012, 10 ff.). Denn jedenfalls ist nicht zu ersehen, dass die Möglichkeit der vorzeitigen Beendigung der Mobilfunkverträge für die Klägerin und ihre Kunden bei Vertragsschluss tatsächlich von praktischer Bedeutung gewesen ist. Das Kriterium der tatsächlichen Relevanz der Möglichkeit einer vorzeitigen Vertragsbeendigung bei der Beurteilung einer Leistung als Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts hat der Senat in weiteren Entscheidungen bestätigt (Senatsurteile vom 22. Juni 2011 I R 7/10, BFHE 234, 168, BStBl II 2011, 870; vom 27. Juli 2011 I R 77/10, BFHE 234, 301, BStBl II 2012, 284); er hält daran auch für den Streitfall fest.

13 c) Bei dem sonach zu aktivierenden RAP handelt es sich entgegen der Sichtweise der Klägerin nicht um einen Posten mit antizipativem Charakter.

14 aa) Allerdings kommen RAP nur für sog. transitorische Posten in Betracht, das sind (in Bezug auf aktive RAP) solche, in denen die Ausgabe, wie vom Tatbestand des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990 verlangt, vor dem

Abschlussstichtag abfließt, der diesbezügliche Aufwand wirtschaftlich aber einem bestimmten Zeitraum nach dem Abschlussstichtag zuzuordnen ist. Im Gegensatz dazu stehen antizipative Posten, das sind Ausgaben/ Einnahmen des folgenden Jahres, die als Aufwand/Ertrag des abgelaufenen Jahres anzusehen sind. In diesen Fällen scheidet die Bildung von RAP aus; vielmehr sind bei Vorliegen der dafür maßgeblichen Voraussetzungen Forderungen (vorzeitiger Ertrag) oder Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen (vorzeitiger Aufwand) auszuweisen (R 5.6 der Einkommensteuer-Richtlinien 2008; Blümich/Buciek, § 5 EStG Rz 655; Crezelius in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 5 Rz 86; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 5 Rz 244; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., § 4 VI.1, S. 136 f.).

15 bb) Nach den vorstehenden Kriterien hat der im Streitfall zu aktivierende RAP transitorischen Charakter (ebenso Hermann/ Potthast, CR 2012, 10, 13 ff.). Zwar erscheint die Abgabe des Telefons bei isolierter Sicht auf den Kaufvertrag über das Mobilfunktelefon zunächst als Aufwand des laufenden Geschäftsjahrs aus dem Kaufvertrag. Bei der nach den obigen Ausführungen gebotenen Betrachtung von Kaufvertrag und MFD-Vertrag als wirtschaftliche Einheit ergibt sich jedoch der transitorische Charakter des Postens: Die "Ausgabe" in Form der Subvention des Mobiltelefons als eine Art Vorabentgelt der Klägerin ist vor dem Bilanzstichtag 31. Dezember 1996 abgeflossen, wohingegen der diesbezügliche Aufwand der über den Bilanzstichtag hinausgehenden Gesamtlaufzeit der MFD-Verträge zuzuordnen ist, während derer in Form eines Teils der Mobilfunkgebühren sukzessive die Gegenleistung der Mobilfunkkunden für die Subvention erbracht wird.

16 cc) Der Senat teilt nicht die Auffassung der Klägerin, der zufolge ein transitorischer Posten nur vorliegen könne, wenn die (zeitraumbezogene) Gegenleistung zu der "Ausgabe" in einer den jeweiligen Vertrag kennzeichnenden Sach-, Dienstleistungs- oder Gebrauchsüberlassungspflicht bestehe, nicht aber dann, wenn es sich dabei um eine Geldleistungspflicht handele. Die für die RAP-Tatbestände maßgebliche zeitliche Zuordnung von einerseits der Ausgabe oder Einnahme und andererseits des Aufwands bzw. Ertrags hängt nicht mit der Unterscheidung von Geldleistungspflichten und Sachleistungspflichten als vertraglichen Primärpflichten zusammen. Zwar sind die "klassischen" Fälle von RAP solche von vorausgezahlten Entgeltleistungen für Sach-, Dienstleistungs- oder Gebrauchsüberlassungspflichten. Das rührt daher, dass der typische Fall der "Ausgabe/Einnahme" die Auszahlung oder Überweisung von Geld ist und Geldzahlungen in den meisten Fällen (nur) diejenige Vertragsseite leistet, die nicht die dem Vertrag das Gepräge gebende Sachleistung zu erbringen hat. Steht jedoch wie im Streitfall eine getätigte Ausgabe im Rahmen eines komplexen Pflichtengeflechts aus zwei wirtschaftlich zusammenhängenden Verträgen in einem zumindest wirtschaftlichen Gegenseitigkeitsverhältnis zu einer noch zu erbringenden zeitraumbezogenen Verpflichtung der anderen Vertragsseite, kommt dem die Ausgabe abbildenden aktiven RAP nicht deshalb ein antizipativer Charakter zu, weil die Gegenleistung in einer Geldleistungspflicht besteht, mit der außerdem noch eine Dienstleistung des Bilanzierenden abgegolten wird.

17 d) Der Hinweis der Klägerin auf den Umstand, dass die Forderungen der Klägerin aus dem MFD-Vertrag zum Bilanzstichtag noch nicht realisiert bzw. aufschiebend bedingt waren, geht fehl. Denn der Senat befürwortet nicht die Aktivierung von Gebührenforderungen aus dem MFD-Vertrag, sondern eine periodengerechte Abbildung der im Streitjahr von der Klägerin verausgabten Subventionen nach Maßgabe des § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990.

18 e) Für die von der Klägerin geforderte nochmalige Anrufung des Großen Senats des BFH besteht kein Anlass. Der Senat weicht mit der dargestellten Auffassung nicht i.S. von § 11 Abs. 2 FGO von der Rechtsprechung eines anderen Senats des BFH ab. Es ist nicht ersichtlich, dass die im Streitfall relevanten Fragen im Zusammenhang mit der Bildung von RAP in entscheidungserheblicher Weise Gegenstand von BFH-Entscheidungen gewesen sind. Das gilt sowohl für die Frage, ob auch Sachleistungen Ausgaben i.S. von § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990 sein können als auch für die Problematik, ob und unter welchen Voraussetzungen die Bildung von RAP in Betracht kommt, wenn bei zwei wirtschaftlich zusammenhängenden gegenseitigen Verträgen der Abschluss des einen Vertrags durch die eine Vertragsseite bezuschusst und dieser Zuschuss mit den zu erwartenden (Entgelt-)Leistungen der anderen Vertragsseite aus dem zweiten, zeitraumbezogenen Vertrag "quer"-finanziert wird.

19 Soweit die von der Klägerin aufgelisteten BFH-Entscheidungen, in denen aktive RAP bejaht worden sind, ausschließlich zu den "klassischen" Konstellationen ergangen sind, in denen eine Ausgabe als Vorabentgelt für eine künftige Sach-, Dienstleistungs- oder Gebrauchsüberlassung zu beurteilen war, lässt sich diesen nicht --schon gar nicht in entscheidungserheblicher Weise-- entnehmen, dass die Bildung von aktiven RAP zwingend ausscheidet, wenn die zeitraumbezogene Gegenleistung in einer Geldleistungspflicht besteht.

20 3. Fehler des FA oder der Vorinstanz bei der Bemessung des Betrags, der aufgrund der verbilligten Abgabe der Mobiltelefone im Streitjahr zum Bilanzstichtag eingetretenen Vermögensminderungen hat die Klägerin nicht

geltend gemacht und sind auch für den Senat nicht ersichtlich.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de