Beschluss vom 07. Januar 2014, X B 191/13

Darlegung der Höhe einer Rückstellung für Nachbetreuungsleistungen bei Versicherungsvertretern in Altfällen - Anforderungen an die Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde bei kumulativer Begründung des FG

BFH X. Senat

HGB § 249, EStG § 5 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 3a, EStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 26. August 2013, Az: 3 K 1838/10

Leitsätze

1. NV: Für Bilanzstichtage, die vor Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 19. Juli 2011 X R 26/10 (BFHE 234, 239, BStBl II 2012, 856) liegen, kann ein Versicherungsvertreter zur Darlegung der Höhe einer Rückstellung für künftige Nachbetreuungsleistungen ggf. auch auf später erstellte Aufzeichnungen zurückgreifen, sofern diese geeignet sind, die voraussichtlich anfallenden Kosten zu belegen .

2. NV: Hat das FG sein Urteil kumulativ auf mehrere Begründungen gestützt, von denen jede für sich das Entscheidungsergebnis trägt, ist die Revision nur zuzulassen, wenn für jede dieser Begründungen ein Zulassungsgrund schlüssig dargelegt wird und vorliegt .

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 2004 und 2005 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Der Kläger ist Geschäftsstellenleiter einer Versicherungsagentur und erzielt als Versicherungsvertreter Einkünfte aus Gewerbebetrieb; er ermittelt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Nach § 3 Nr. 3 des zwischen der Versicherungsgesellschaft (V) und dem Kläger geschlossenen Vertrags hat der Kläger u.a. die Aufgabe, "im Rahmen der Bestandspflege und der Betreuung der Versicherten den übertragenen und den neuerworbenen Versicherungsbestand zu verwalten". Nach der Anlage zu diesem Vertrag erhält er für Lebensversicherungsverträge im Versicherungs-Bestand --nicht jedoch im Betreuer-Bestand-- eine laufende Verwaltungsprovision von 1 % der gezahlten Beiträge.

2 Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2004 bildete der Kläger eine Rückstellung für Nachbetreuungsleistungen, die er zum 31. Dezember 2005 erhöhte. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte weder die Bildung noch die Erhöhung der Rückstellung.

3 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Im angefochtenen Urteil führte das Finanzgericht (FG) --nach Einholung von Auskünften der V-- aus, aus dem Agenturvertrag könne mangels ausreichender Präzisierung keine rechtliche Verpflichtung des Klägers zur Betreuung abgeleitet werden. Dort sei eine bloße Verhaltensanforderung und im eigenen Interesse des Klägers liegende Obliegenheit beschrieben worden. Auch die Ausführungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung würden darauf hindeuten, dass die von ihm als "Betreuung" bezeichneten Kontaktaufnahmen seiner Mitarbeiter mit den Kunden vornehmlich dem Abschluss weiterer Verträge dienen sollten.

4 Auch reiche das Vorbringen der Kläger in tatsächlicher Hinsicht nicht aus, um einen künftigen Nachbetreuungsaufwand überhaupt beziffern zu können. Die Kläger hätten trotz mehrmaliger Aufforderung keine Aufzeichnungen vorgelegt. Insbesondere fehle jeder substantiierte Vortrag zum voraussichtlichen zeitlichen Umfang der Betreuungsleistungen. Da die Kläger die --aus ihrer Sphäre stammenden-- Schätzungsgrundlagen nicht mitgeteilt hätten, sei eine Schätzung nicht möglich.

5 Mit ihrer Beschwerde begehren die Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache.

6 Das FA hat mitgeteilt, es könne der Beschwerde keine Gründe für eine Revisionszulassung entnehmen und verzichte daher auf eine Stellungnahme.

Entscheidungsgründe

7 II. Die Beschwerde ist unzulässig.

8 Die Kläger haben den geltend gemachten Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht in einer den gesetzlichen Anforderungen (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO) entsprechenden Weise dargelegt.

9 a) Die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtssache setzt voraus, dass die Beschwerdebegründung konkrete Rechtsfragen bezeichnet und auf deren Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit im angestrebten Revisionsverfahren sowie auf deren über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung eingeht (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. November 2010 VII B 12/10, BFH/NV 2011, 406, unter II.1., m.w.N.).

10 Hat das FG sein Urteil kumulativ auf mehrere Begründungen gestützt, von denen jede für sich das Entscheidungsergebnis trägt, ist die Revision nur zuzulassen, wenn mit der Nichtzulassungsbeschwerde für jede dieser Begründungen ein Zulassungsgrund i.S. des § 115 Abs. 2 FGO schlüssig dargelegt wird und vorliegt (BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2010 V B 104/09, BFH/NV 2011, 609, m.w.N.).

11 b) Diese Voraussetzungen erfüllt die von den Klägern eingereichte Beschwerdebegründung nicht.

12 Sie hält die Rechtsfrage für grundsätzlich bedeutsam, ob eine Rückstellungsbildung schon deshalb dem Grunde nach abgelehnt werden dürfe, weil die im Senatsurteil vom 19. Juli 2011 X R 26/10 (BFHE 234, 239, BStBl II 2012, 856) aufgestellten Voraussetzungen acht Jahre nach dem Bilanzstichtag für die Vergangenheit nicht mehr in der geforderten Form vorgelegt werden könnten.

13 Insoweit fehlt es an der Darlegung sowohl der Klärungsbedürftigkeit als auch der Klärungsfähigkeit.

14 aa) Der erkennende Senat hat in seiner Entscheidung in BFHE 234, 239, BStBl II 2012, 856 (unter II.4.a) ausdrücklich ausgeführt, zum Nachweis der Höhe der Rückstellung könne "ggf. auch auf spätere Aufzeichnungen zurückgegriffen werden, sofern sie geeignet sind, die voraussichtlich anfallenden Kosten zu belegen". Weshalb trotz dieser Aussage eine weitere höchstrichterliche Entscheidung zu den Nachweiserfordernissen für Bilanzstichtage, die vor Bekanntwerden des angeführten Senatsurteils liegen, erforderlich sein soll, wird aus der Beschwerdebegründung nicht deutlich.

15 bb) Das FG hat seine Entscheidung in erster Linie auf seine Auffassung gestützt, im Streitfall sei bereits keine rechtliche Verpflichtung des Klägers zur Erbringung von Nachbetreuungsleistungen erkennbar. Bei den --von den Klägern beanstandeten-- Ausführungen zum unterbliebenen Nachweis der Höhe der Rückstellung handelt es sich lediglich um eine Hilfsbegründung des angefochtenen Urteils.

16 In einem solchen Fall ist die zur Hilfsbegründung aufgeworfene Rechtsfrage aber nur klärungsfähig, wenn die Beschwerde zugleich auch Revisionszulassungsgründe zur Hauptbegründung vorbringt (vgl. dazu auch Senatsbeschluss vom 24. April 2013 X B 179/12, BFH/NV 2013, 1229). Daran fehlt es. Die Kläger behaupten lediglich, der Kläger sei nach dem Agenturvertrag zur Nachbetreuung verpflichtet. Eine Auseinandersetzung mit dem angefochtenen Urteil oder die Darlegung eines Zulassungsgrundes ist der Beschwerdebegründung in diesem Zusammenhang nicht zu entnehmen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de