Beschluss vom 27. Mai 2015, X B 72/14

Kein passiver Rechnungsabgrenzungsposten bei Veräußerung eines Verwertungsrechts - Unterbrechung des Verfahrens wegen Rückgabe der Zulassung zur Rechtsanwaltschaft - Zustellung der Entscheidung in Ermangelung eines Prozessbevollmächtigten

BFH X. Senat

ZPO § 244, ZPO § 249 Abs 3, FGO § 62 Abs 2 S 1, FGO § 62 Abs 4 S 1, FGO § 62 Abs 4 S 3, FGO § 62 Abs 6 S 5, FGO § 115 Abs 1 Nr 2 Alt 1, FGO § 155, BRAO § 14 Abs 2 Nr 4, BRAO § 55 Abs 5, EStG § 5 Abs 5 Nr 2

vorgehend FG Düsseldorf, 08. Mai 2014, Az: 8 K 3428/12 E, G

Leitsätze

1. NV: Selbst unter Beachtung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise fehlt es bei der unbedingten Veräußerung eines Teils der Urheberrechte am Gesamtwerk eines Künstlers (Verwertungsrecht) an einem Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag; ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten darf deshalb nicht gebildet werden .

2. NV: Soweit im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren alle erforderlichen Prozesshandlungen vor dem Widerruf der Rechtsanwaltszulassung vom Rechtsanwalt vorgenommen worden sind und darüber hinaus durch Zustellung der Entscheidung keine Frist in Lauf gesetzt wird, kann trotz der Unterbrechung des Verfahrens eine Entscheidung erlassen werden .

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 9. Mai 2014 8 K 3428/12 E,G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Der als Kunst- und Antiquitätenhändler tätige Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hatte 1998 die Urheberrechte am Gesamtwerk des verstorbenen Künstlers X für den Zeitraum bis zum 31. Dezember 2027 erworben. Er aktivierte in seiner Bilanz zum 31. Dezember 1998 insoweit ein immaterielles Wirtschaftsgut, das er über 15 Jahre linear abschrieb.

2 Mit Vertrag vom 31. Dezember 2000 beteiligte der Kläger für 120.000 DM Herrn Y im Innenverhältnis an der Verwertung des Gesamtwerkes. In Höhe dieses an ihn gezahlten Betrages bildete der Kläger einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten, den er auf 15 Jahre verteilte. In der Bilanz des Streitjahres 2001 betrug dieser passive Rechnungsabgrenzungsposten deshalb 104.000 DM.

3 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) löste den Rechnungsabgrenzungsposten nach einer steuerlichen Außenprüfung gewinnerhöhend auf.

4 Die Einspruchsverfahren gegen die geänderten Einkommen- und Gewerbesteuermessbescheide für 2001 blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) sah die Klagen, die es zur gemeinsamen Entscheidung verband, in seinem Urteil vom 9. Mai 2014 8 K 3428/12 E,G nur teilweise als begründet an. Zu Recht habe das FA den passiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgelöst, da aufgrund des Veräußerungsvertrags kein Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Bilanzstichtag vorliege. Allerdings sei der Einnahme des Klägers der Buchwert der Urheberrechte zum 31. Dezember 2001 gegenüberzustellen und deshalb auch die Gewerbesteuerrückstellung zu korrigieren.

5 Der Kläger begehrt die Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts.

6 Nach der Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde hat der bisherige Prozessbevollmächtigte mitgeteilt, er gebe seine Anwaltszulassung zurück und lege das Mandat nieder. Ein neuer Prozessbevollmächtigter ist nicht benannt worden. Auch ist nicht bekannt, ob ein Kanzleiabwickler für den bisherigen Prozessbevollmächtigten bestellt worden ist.

Entscheidungsgründe

7 II. Das Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren ist anhängig und auch weiterhin statthaft.

8 1. Zwar führen der Verzicht auf die Rechte aus der Zulassung zur Rechtsanwaltschaft und der sich hieran anschließende Widerruf dieser Zulassung nach § 14 Abs. 2 Nr. 4 der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) dazu, dass der bisherige Prozessbevollmächtigte seine Postulationsfähigkeit verliert. Er erfüllt die Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht mehr und ist deshalb vor dem Bundesfinanzhof (BFH) nicht vertretungsbefugt (§ 62 Abs. 4 Sätze 1 und 3 FGO). Folge ist jedoch nicht, dass die vorher vorgenommenen Prozesshandlungen --hier die Einlegung und Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde-- unstatthaft sind. Denn Prozesshandlungen, die bis zu dem Zeitpunkt vorgenommen werden, in dem der Widerruf rechtskräftig wird, bleiben wirksam (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 21. November 2002 VII B 58/02, BFH/NV 2003, 485, unter II.1., m.w.N.; BFH-Urteil vom 19. Februar 2014 XI R 1/12, BFH/NV 2014, 1398, unter II.2.a).

9 2. Allerdings hat der (rechtskräftige) Widerruf der Bestellung des Prozessbevollmächtigten als Rechtsanwalt in sinngemäßer Anwendung (§ 155 FGO) des § 244 der Zivilprozessordnung (ZPO) grundsätzlich die Unterbrechung des Verfahrens zur Folge. Weder hat ein neuer Prozessbevollmächtigter seine Bestellung dem Gericht angezeigt noch hat der Kläger das Gericht über die Bestellung eines Abwicklers nach § 55 Abs. 5 BRAO informiert (zur Wirkung der Bestellung eines Abwicklers vgl. BFH-Urteil vom 10. Februar 1982 I R 225/78, BFHE 135, 445, BStBl II 1982, 535, unter 1.).

10 3. Der Senat ist dennoch vorliegend nicht gehindert, in entsprechender Anwendung des über § 155 FGO sinngemäß anzuwendenden § 249 Abs. 3 ZPO eine Entscheidung zu erlassen. Nach dieser Vorschrift wird durch die nach dem Schluss einer mündlichen Verhandlung eingetretene Unterbrechung die Verkündung der aufgrund dieser Verhandlung zu erlassenden Entscheidung nicht gehindert. Ist wie im Falle der Nichtzulassungsbeschwerde keine mündliche Verhandlung vorgesehen, so kann eine Entscheidung auch während der Unterbrechung des Verfahrens ergehen, wenn keine Fristen mehr laufen, alle erforderlichen Prozesshandlungen vor Eintritt der Unterbrechung vorgenommen worden sind, der Kläger wegen des Ablaufs der Begründungsfrist (§ 116 Abs. 3 FGO) vor Eintritt der Unterbrechung mit weiterem Vortrag zur Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde ausgeschlossen ist und darüber hinaus durch Zustellung der Entscheidung keine Frist in Lauf gesetzt wird. Ein neu zu bestellender vor dem BFH vertretungsbefugter Prozessbevollmächtigter könnte daher nichts Entscheidungserhebliches mehr bewirken. Deshalb hat der Senat keine Bedenken, im Streitfall zu entscheiden, ohne dass ein neu zu bestellender vor dem BFH vertretungsbefugter Prozessbevollmächtigter seine Bestellung dem Gericht angezeigt und dieses die Anzeige dem Gegner zugestellt hätte (§ 244 Abs. 1 ZPO; ebenso bereits BFH-Entscheidungen in BFH/NV 2003, 485, und in BFH/NV 2014, 1398).

11 Der ehemalige Prozessbevollmächtigte des Klägers ist jedoch nicht mehr im Rubrum als solcher zu nennen. Ihm darf die Entscheidung wegen mangelnder Vertretungsbefugnis auch nicht --wie nach § 62 Abs. 6 Satz 5 FGO vorgesehen-- zugestellt werden. Dies hindert aber die Zustellung der Entscheidung nicht; in Ermangelung eines Prozessbevollmächtigten ist sie dem Kläger selbst zuzustellen (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Februar 1991 V R 117/85, BFHE 163, 410, BStBl II 1991, 466, und BFH-Urteil vom 25. Februar 1992 IX R 171/87, BFH/NV 1993, 603).

III.

12 Die Beschwerde des Klägers hat keinen Erfolg.

13 Die Revision ist --unabhängig von den Bedenken in Bezug auf die Erfüllung der Darlegungsanforderungen aus § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO-- nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zur Fortbildung des Rechts zuzulassen.

14 1. Eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO setzt voraus, dass über bisher ungeklärte Rechtsfragen "zur Fortbildung des Rechts" zu entscheiden ist. Dieser Zulassungsgrund konkretisiert den der Nr. 1 (BFH-Beschluss vom 10. November 2010 VIII B 159/09, BFH/NV 2011, 300). Es gelten insoweit die zur Darlegung

der grundsätzlichen Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO höchstrichterlich entwickelten strengen Darlegungsanforderungen (Senatsbeschluss vom 22. März 2011 X B 165/10, BFH/NV 2011, 985).

15 a) Soll eine Rechtssache grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO haben, so muss der Beschwerdeführer zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen. Dafür ist es erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt. Des Weiteren muss in der Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen dargetan werden, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss dargelegt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 5. Dezember 2013 X B 262/12, BFH/NV 2014, 485).

16 b) Der Kläger ist sinngemäß der Ansicht, dass im Rahmen des Revisionsverfahrens zu klären sei, ob passive Rechnungsabgrenzungsposten nur gebildet werden können, wenn die Rechtspflicht zu Gegenleistungen nach dem Bilanzstichtag jeweils neu entsteht. Wirtschaftlich betrachtet reiche es aus, wenn Leistung und Gegenleistung über den Bilanzstichtag hinaus miteinander verbunden seien.

17 c) Unabhängig davon, ob der Vortrag des Klägers geeignet ist, eine über seinen konkreten Einzelfall hinausgehende Fragestellung aufzuwerfen, vermag der Senat nicht zu erkennen, warum insoweit eine ungeklärte Rechtsfrage vorliegt, die der "Fortbildung des Rechts" bedarf. Vielmehr ist höchstrichterlich geklärt, wann ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden ist.

18 aa) Aufgabe der Rechnungsabgrenzungsposten ist es, im Falle gegenseitiger Verträge, bei denen Leistung und Gegenleistung zeitlich auseinander fallen, die Vorleistung des einen Teils in das Jahr zu verlegen, in dem die nach dem Vertrag geschuldete Gegenleistung des anderen Teils erbracht wird (BFH-Beschluss vom 7. April 2010 I R 77/08, BFHE 228, 533, BStBl II 2010, 739, m.w.N.). Somit dient die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten dazu, Einnahmen und Ausgaben in dem Jahr auszuweisen, dem sie wirtschaftlich zuzuordnen sind (so schon Senatsbeschluss vom 18. März 2010 X R 20/09, BFH/NV 2010, 1796, unter II.1., m.w.N.).

19 Passiviert werden im Fall passiver Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten kommt daher nur in Betracht, wenn für den Steuerpflichtigen nach dem Bilanzstichtag noch eine Pflicht zu künftigem Handeln oder Unterlassen besteht (vgl. BFH-Beschluss vom 9. November 1994 I B 12/94, BFH/NV 1995, 786, m.w.N.). Leistung und Gegenleistung aus dem Vertrag müssen also zeitlich auseinanderfallen (z.B. vor dem Bilanzstichtag gezahlte, aber als Gegenleistung für die Zeit nach dem Bilanzstichtag bestimmte Miet-, Pacht-, Darlehenszinseinnahmen, Versicherungsprämien und ähnliche wiederkehrende Leistungen; vgl. z.B. auch BFH-Urteil vom 9. Dezember 1993 IV R 130/91, BFHE 173, 393, BStBl II 1995, 202).

20 bb) Dies entspricht auch der historischen Entwicklung:

21 Ein Rechnungsabgrenzungsposten muss seit jeher steuerrechtlich gebildet werden, wenn ein Aufwand oder Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag vorliegt.

22 Bereits nach § 152 Abs. 9 Nr. 2 des Aktiengesetzes 1965 a.F. durften Ausgaben als passive Rechnungsabgrenzungsposten nur insoweit ausgewiesen werden, als sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellten. Bei dieser Vorschrift handelte es sich um einen Grundsatz ordnungsgemäßer Buchführung, der über § 5 EStG auch schon vor seiner einkommensteuergesetzlichen Kodifizierung in § 5 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1969 ff. (heute § 5 Abs. 5 EStG) für das Einkommensteuerrecht zu beachten war (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2010, 1796, unter II.2., m.w.N.).

23 cc) § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG statuiert mit der Definition passiver Rechnungsabgrenzungsposten für die Steuerbilanz ein (abschließendes) Passivierungsgebot für Einnahmen, die der Definition entsprechen (BFH-Urteile vom 19. Januar 1978 IV R 153/72, BFHE 124, 320, BStBl II 1978, 262, und vom 26. April 1995 I R 92/94, BFHE 177, 444, BStBl II 1995, 594); der Steuerpflichtige hat insoweit kein Wahlrecht.

24 Wenn aber der Steuerpflichtige die von ihm im Rahmen eines gegenseitigen Vertrags zu erbringende Leistung

bereits vor dem Bilanzstichtag vollständig erbracht hat, hat er den Gewinn aus dem Geschäft realisiert, so dass es sich nicht gleichzeitig um Ertrag für Zeiträume nach dem Bilanzstichtag handeln kann. Für einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten ist in einem solchen Fall kein Raum (vgl. zum Maßstab "Realisationsprinzip" BFH-Urteil vom 24. Juli 1996 I R 94/95, BFHE 181, 64, BStBl II 1997, 122, unter II.B.1.).

25 dd) Bei der Bestimmung der zeitraumbezogenen Gegenleistung ist auch nicht allein auf die zivilrechtliche Beurteilung der Schuldverhältnisse abzustellen; entscheidend ist vielmehr --wovon auch der Kläger ausgeht-- der wirtschaftliche Gehalt der damit zusammenhängenden Leistungsvorgänge. Das Fehlen eines zivilrechtlichen Gegenseitigkeitsverhältnisses ist daher unbeachtlich, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine gegenseitige Abhängigkeit zwischen der Vorleistung und der im Rahmen des Dauerschuldverhältnisses zu erbringenden Leistung besteht (so für einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten: BFH-Beschluss in BFHE 228, 533, BStBl II 2010, 739, unter II.1.a bb).

26 ee) Die vom Kläger aufgeworfene Frage ist folglich bereits geklärt. Es bedarf auch unter Beachtung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht nur einer weit zu verstehenden Verbindung von Leistung und Gegenleistung, sondern darüber hinaus einer bestehenden Leistungspflicht des Steuerpflichtigen nach dem Bilanzstichtag aufgrund einer Vorleistung des (anderen) Vertragspartners vor dem Bilanzstichtag.

27 d) Der Senat bemerkt ergänzend, dass das FG-Urteil diesen Grundsätzen entspricht. Eine die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens rechtfertigende Verknüpfung über den Bilanzstichtag hinaus zwischen der vom Kläger vereinnahmten Zahlung in Höhe von 120.000 DM mit den noch zu erwartenden (und an den Erwerber hälftig auszuzahlenden) Einnahmen aus der Verwertung der Urheberrechte des verstorbenen Künstlers besteht nicht.

28 aa) Das zwischen den Beteiligten abgeschlossene Geschäft ist ein Kaufvertrag über ein immaterielles Wirtschaftsgut, nämlich die Verwertungsrechte aus dem Gesamtwerk eines verstorbenen Künstlers. Die synallagmatische Verpflichtung aus diesem Kaufvertrag ist mit der Übereignung der hälftigen Verwertungsrechte und der Zahlung des vereinbarten Kaufpreises erfüllt. Weitere Hauptpflichten hat der Kläger nicht zu erfüllen, so dass der Kaufpreis realisiert worden ist.

29 bb) Die Verpflichtung, sich etwaige Erlöse zu teilen, könnte zwar eine Folgeverpflichtung sein. Sie berührt aber das dargestellte Grundgeschäft nicht. In diesem Punkt liegt der Fall entscheidend anders als in dem dem Urteil in BFHE 181, 64, BStBl II 1997, 122, zugrunde liegenden Sachverhalt. Es würde deshalb bilanzrechtlich sogar gegen das Realisationsprinzip verstoßen, wie es in § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG seinen Niederschlag gefunden hat, einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zuzulassen, obwohl Gewinne vorliegen, die am Abschlussstichtag durch Umsatzakt realisiert worden sind (vgl. auch § 252 Abs. 1 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs; Hopt/Merkt, Bilanzrecht, § 252 Rz 19). Auch wirtschaftlich betrachtet ist nicht die Auszahlung der Hälfte der späteren Verwertungseinnahmen sondern die Übertragung des hälftigen Verwertungsrechts die vom Kläger zu erbringende Leistung. Dies zeigt sich daran, dass der vereinbarte und vereinnahmte Kaufpreis von den zukünftigen Verwertungserlösen unabhängig war, mag sich dessen Höhe auch an der Höhe der erwarteten Verwertungserlöse orientiert haben. Der Kläger müsste dem Erwerber den Kaufpreis nicht teilweise zurückerstatten, wenn die Verwertungserlöse die Kaufpreishöhe nicht erreichten. Andererseits hätte der Erwerber noch ein Recht auf (weitere) Auszahlung der hälftigen Verwertungserlöse, wenn hierdurch der an den Veräußerer gezahlte Kaufpreis überschritten würde.

30 Wirtschaftlich betrachtet fehlt es schon an der vom Kläger angenommenen Verknüpfung.

31 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

32 3. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de