Urteil vom 26. April 2018, III R 5/16

Bilanzierung von Provisionsvorauszahlungen und damit im Zusammenhang stehender Aufwendungen

ECLI:DE:BFH:2018:U.260418.IIIR5.16.0

BFH III. Senat

BGB § 677, BGB § 683, HGB § 266 Abs 2 Buchst B Ziff 1 Nr 2, HGB § 266 Abs 3 Buchst C Nr 3, HGB § 252 Abs 1 Nr 4, HGB § 84 Abs 1, HGB § 87a Abs 1 S 1, HGB § 87d, EStG § 5 Abs 1, EStG § 4 Abs 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 2, FGO § 135 Abs 2, EStG § 5 Abs 2, BGB § 158 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 11. Januar 2016, Az: 13 K 12/15

Leitsätze

1. Solange der Provisionsanspruch des Handelsvertreters noch unter der aufschiebenden Bedingung der Ausführung des Geschäfts steht, ist er nicht zu aktivieren. Provisionsvorschüsse sind beim Empfänger als "erhaltene Anzahlungen" zu passivieren .

2. Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Provisionsvorschüssen stehen, sind nicht als "unfertige Leistung" zu aktivieren, wenn kein Wirtschaftsgut entstanden ist .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12. Januar 2016 13 K 12/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob Aufwendungen eines Reisebüros, die im Zusammenhang mit der Vermittlung von erst im Folgejahr angetretenen Reisen angefallen sind, zu aktivieren sind.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Ehegatten, die im Streitjahr (2010) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger betrieb seit dem Jahr 2003 in X ein Reisebüro und ermittelte seinen Gewinn durch Bestandsvergleich. Er betrieb das Reisebüro als Franchiseunternehmen. Nach dem Agenturvertrag zwischen der Y-GmbH (GmbH) und dem Kläger vom Juli 2003 erhielt der Kläger für "alle zur Ausführung gelangten Buchungsgeschäfte" eine Provision (§ 4 Abs. 1 des Vertrags), die grundsätzlich 10 % des jeweiligen Reisepreises betrug.

3 Die GmbH erstellte monatliche Agenturabrechnungen und zahlte bis Oktober 2010 die Provisionen erst ca. drei Wochen vor dem Reiseantritt des Kunden an den Kläger aus. Ab November 2010 stellte die GmbH das Verfahren dahingehend um, dass die Agenturabrechnungen bereits in dem Monat nach der Festbuchung erstellt und die Provisionen ausgezahlt wurden, sobald die Anzahlung oder der vollständige Reisepreis bei der GmbH oder dem jeweiligen Veranstalter eingegangen war. Alle bis zum 31. Oktober 2010 getätigten Festbuchungen, die noch nicht durchgeführt worden waren, wurden auf diesen Zeitpunkt mit dem Provisionsabschlagsatz vergütet. Bei einer nachträglichen Änderung der Buchung (Umbuchung/Stornierung) wurden die dadurch veränderten Provisionsansprüche mit der nächsten Abrechnung verrechnet. Im Falle der Nichtausführung der gebuchten Reise entfiel der Anspruch auf Provision, wenn die Nichtausführung nicht von der GmbH zu vertreten war. Auch in diesem Fall wurde eine Verrechnung in der nächsten Abrechnung vorgenommen.

4 Die GmbH aktivierte die geleisteten Provisionszahlungen für Reisen, die erst nach dem Abschlussstichtag angetreten wurden, als "Vorauszahlungen auf nicht begonnene Reisen".

5 Der Kläger buchte die von der GmbH erhaltenen Provisionen zunächst auf dem Konto "passive Rechnungsabgrenzung". Sie wurden zum Reisedatum des Kunden auf das Erlöskonto umgebucht. In seiner Bilanz auf den 31. Dezember 2010 wies der Kläger einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten für die Provisionen in Höhe von 44.807,35 € aus.

6 Nach einer Außenprüfung folgte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) zwar der Ansicht des Klägers, wonach die gezahlten Provisionen für die erst im Folgejahr angetretenen Reisen passiv abzugrenzen seien. Das FA war aber der Auffassung, dass die Betriebsausgaben, die mit diesen Provisionen im Zusammenhang standen, als unfertige Leistungen zu aktivieren seien. Es begründete diese Ansicht damit, dass sämtliche Leistungen des Klägers hinsichtlich der Vermittlung oder des Verkaufs der Reise bereits im Zeitpunkt der Buchung erbracht worden seien, so dass auch die damit zusammenhängenden Aufwendungen bereits entstanden seien. Um diese --ebenso wie den Ertrag aus den Aufwendungen-- periodengerecht zuzuordnen, seien die Aufwendungen ebenfalls aktiv abzugrenzen, soweit die Gewinnrealisation erst im Folgejahr eingetreten sei.

7 Der Prüfer ermittelte "unfertige Leistungen" in Höhe von 26.974,03 € und erhöhte entsprechend den Steuerbilanzgewinn. Das FA änderte daraufhin den Einkommensteuerbescheid 2010 am 5. Juni 2014 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung.

8 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1158 veröffentlichten Urteil Erfolg.

9 Das FA rügt mit seiner hiergegen gerichteten Revision die Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts (FG) vom 12. Januar 2016 13 K 12/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist unbegründet und wird nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückgewiesen.

12 Das FG hat zu Recht entschieden, dass für die geleisteten Anzahlungen auf die Provisionsansprüche keine Gewinne realisiert wurden (1.) und dass die damit verbundenen Aufwendungen nicht als unfertige Leistungen zu aktivieren sind (2.).

13 1. Wird der Gewinn --wie im Streitfall-- durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, ist für den Schluss des betreffenden Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Zu diesen GoB gehört das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) geregelte Realisationsprinzip, demzufolge Gewinne nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag schon realisiert waren (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. März 2010 X R 28/08, BFH/NV 2010, 2033). Diese Voraussetzung liegt vor, wenn eine Forderung entweder rechtlich bereits entstanden ist oder die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen Entstehung der Forderung fest rechnen kann (vgl. BFH-Urteil vom 14. Mai 2014 VIII R 25/11, BFHE 246, 155, BStBl II 2014, 968, Rz 10, m.w.N.). Nicht erforderlich ist hingegen, dass die Forderung am Bilanzstichtag fällig ist (BFH-Urteil vom 6. Oktober 2009 I R 36/07, BFHE 226, 342, BStBl II 2010, 232, Rz 14). Der Zeitpunkt, zu dem ein Anspruch auf die hier vorliegende Vermittlungsprovision realisiert ist, hängt von den Vertragsgestaltungen im Einzelfall ab (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2033, Rz 15). Steht dem Unternehmer hiernach ein prinzipiell unentziehbarer Provisionsanspruch für seine Leistung zu, ist der Gewinn realisiert (BFH-Urteil vom 29. November 2007 IV R 62/05, BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557).

14 a) Bei dem zwischen dem Kläger und der GmbH bestehenden Agenturvertrag handelt es sich um einen Handelsvertretervertrag nach § 84 Abs. 1 HGB. Provisionsansprüche des Handelsvertreters entstehen --wenn wie im

Streitfall keine abweichende Vereinbarung (§ 87a Abs. 1 Satz 2 HGB) getroffen wurde-- gemäß § 87a Abs. 1 Satz 1 HGB erst dann, wenn der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat. Soweit die GmbH Provisionen schon vor der Ausführung der Reise an den Kläger gezahlt hat, standen diese unter einer aufschiebenden Bedingung (§ 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) der Ausführung der Reise und waren mithin stornobehaftet. Es liegen insoweit Provisionsvorschüsse im Rahmen eines schwebenden Geschäfts vor. Zwar hatte der Kläger zu dem Zeitpunkt, zu dem er die Provisionsvorschüsse erhielt, seine Leistungspflichten hinsichtlich der zugrundeliegenden Vermittlungsgeschäfte erfüllt. Die Entstehung des Provisionsanspruchs knüpft aber gemäß § 87a Abs. 1 Satz 1 HGB an die Vollendung des Leistungserfolgs durch Ausführung der Reise an. Diese war im Zeitpunkt der Zahlung der Provisionsvorschüsse noch nicht eingetreten. Daher ist es gerechtfertigt, auch hier von Vorleistungen in Gestalt von Provisionsvorschüssen zu sprechen (vgl. BFH-Urteil vom 4. August 1976 I R 145/74, BFHE 119, 468, BStBl II 1976, 675).

15 b) Soweit die Zahlungen daher als Provisionsvorschüsse zu werten sind, fehlt es an einer Gewinnrealisierung (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2033, Rz 13). Denn erst durch die Ausführung der Reise (Bedingungseintritt) wird der Gewinn durch die Entstehung des Provisionsanspruchs realisiert. Solange der Provisionsanspruch noch der aufschiebenden Bedingung unterliegt, kann er nicht aktiviert werden (vgl. BFH-Urteile vom 26. April 1995 I R 92/94, BFHE 177, 444, BStBl II 1995, 594; vom 28. Oktober 2009 I R 28/08, BFH/NV 2010, 432; vom 23. März 2011 X R 42/08, BFHE 233, 398, BStBl II 2012, 188).

16 c) Die Provisionsvorschüsse sind als "erhaltene Anzahlungen" nach § 266 Abs. 3 C.3. HGB zu passivieren; darin kommt die Verpflichtung zum Ausdruck, die Beträge bei Nichtausführung der Reise zurückzahlen zu müssen (vgl. BFH-Urteile vom 3. Juli 1997 IV R 49/96, BFHE 183, 513, BStBl II 1998, 244; vom 17. März 2010 X R 28/08, BFH/NV 2010, 865; Senatsbeschluss vom 13. Februar 2008 III B 29-31/07, BFH/NV 2008, 947).

17 2. Soweit bezüglich der erhaltenen Provisionen noch keine Gewinnrealisierung eingetreten ist, hat das FG zu Recht entschieden, dass die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht als "unfertige Leistungen" zu aktivieren sind.

18 a) Nach § 5 Abs. 1 EStG hat der Kläger in seiner Bilanz zum 31. Dezember 2010 das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Der BFH legt diese Vorschrift in ständiger Rechtsprechung so aus, dass die Aktivierung von Aufwendungen --von Rechnungsabgrenzungsposten abgesehen-- grundsätzlich das Vorliegen eines Wirtschaftsguts voraussetzt, dass also Aufwendungen zum Erwerb eines Wirtschaftsguts (durch Anschaffung oder Herstellung) geführt haben müssen (BFH-Urteile vom 11. März 1976 IV R 176/72, BFHE 119, 240, BStBl II 1976, 614; vom 18. Juni 1975 I R 24/73, BFHE 116, 474, BStBl II 1975, 809; vgl. BFH-Urteil vom 18. Februar 1993 IV R 40/92, BFHE 171, 422, BStBl II 1994, 224).

19 Insoweit setzt nach Auffassung des Senats auch der Bilanzposten "unfertige Leistungen" gemäß § 266 Abs. 2 B.I.2. HGB die Wirtschaftsguteigenschaft voraus (vgl. BFH-Urteile in BFHE 116, 474, BStBl II 1975, 809; vom 13. September 1989 II R 1/87, BFHE 158, 446, BStBl II 1990, 47, unter 2.c; Hick, NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, 2. Aufl., Rz 4235; Wehner, Betriebs-Berater --BB-- 1984, 1133; vgl. Döllerer, BB 1974, 1541; vgl. Frotscher, § 5 EStG, Freiburg 2011, Rz 221c; vgl. Hüttemann/Meyer in Großkommentar HGB, 5. Aufl., § 266 Rz 34). Denn in Übereinstimmung mit der Vorinstanz ist der Rechtsprechung des BFH zu folgen, nach der es sich bei dem Bilanzansatz der "unfertigen Leistungen" nicht lediglich um eine Bilanzierungshilfe handelt oder er als "ähnlich einem Rechnungsabgrenzungsposten" eingestuft werden kann (BFH-Urteil vom 7. September 2005 VIII R 1/03, BFHE 211, 168, BStBl II 2006, 298; dem folgend Reiner/Haußer in Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 3. Aufl. 2013, § 266 Rz 60; a.A. Schulze-Osterloh in Festschrift Forster, 1992, S. 653, 658).

20 Der Senat folgt auch nicht der Ansicht, der Bilanzposten der "unfertigen Leistung" diene vorrangig der Aufwandsstornierung im Rahmen der Erstellung von Dienstleistungen (FG Münster, Urteil vom 28. April 2016 9 K 843/14 K,G,F, Zerl, EFG 2016, 1284; vgl. Blümich/Krumm, § 5 EStG, Rz 740 "Unfertige Leistungen und unfertige Erzeugnisse"; vgl. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 36. Aufl., § 5 Rz 270 "Unfertige Erzeugnisse"). Denn es sind nicht die Aufwendungen zu aktivieren, sondern lediglich das durch die Aufwendungen erlangte Wirtschaftsgut. Ohne die Entstehung eines entsprechenden Wirtschaftsguts ist eine Gewinnrealisierung undenkbar (Wassermeyer, Der Betrieb --DB-- 2001, 1053, 1054). Den Bilanzposten der "unfertigen Leistungen" als reine Aufwandsstornierung zu betrachten, widerspricht auch dem Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), nach dem alle Risiken, die hinsichtlich der künftigen Erstarkung zu einer Zivilrechtsposition noch bestehen, zu berücksichtigen sind (vgl. BFH-Urteil vom 29. November 2012 IV R 47/09, BFHE 239, 428, BStBl II 2013, 324, Rz 33). Danach dürfen bloße Erwerbschancen, ebenso wenig wie Gewinnchancen aus schwebenden Geschäften, auch nicht in Gestalt eines

Auftragsbestands, aktiviert werden (Hennrichs in Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, § 246 HGB, Rz 29, m.w.N.).

21 b) Der Begriff des Wirtschaftsguts wird im EStG nicht definiert; er ist eine Zweckschöpfung des Steuerrechts (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7. August 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632). Da im Rahmen des § 4 Abs. 1 EStG für buchführungspflichtige Kaufleute das Betriebsvermögen angesetzt wird, das von ihnen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, entspricht der in den §§ 4 ff. EStG verwendete Begriff des Wirtschaftsguts dem handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstandes (BFH-Beschluss vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348). Der BFH fasst den Begriff in ständiger Rechtsprechung weit (BFH-Urteile vom 8. April 1992 XI R 34/88, BFHE 168, 124, BStBl II 1992, 883; vom 26. November 2014 X R 20/12, BFHE 248, 34, BStBl II 2015, 325, Rz 25, m.w.N.). Hierunter fallen Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die einer besonderen Bewertung zugänglich sind, in der Regel eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können (BFH-Urteile vom 9. Juli 2002 IX R 29/98, juris; in BFHE 239, 428, BStBl II 2013, 324, Rz 33; Beschluss des Großen Senats in BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632). Somit hat nicht jeder mögliche Vorteil für einen Betrieb schon die Eigenschaft eines Wirtschaftsguts. Zum jeweiligen Stichtag muss ein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil vorliegen, der als realisierbarer greifbarer Vermögenswert angesehen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juli 1986 I R 218/82, BFHE 147, 412, BStBl II 1987, 14, unter 1.). Seine Greifbarkeit macht erst das Wirtschaftsgut aus; der Vermögenswert muss als Einzelheit ins Gewicht fallen, objektiv werthaltig und "selbständig bewertbar" sein (BFH-Urteil in BFHE 239, 428, BStBl II 2013, 324, Rz 33; vgl. BFH-Urteil vom 10. August 1989 X R 176, 177/87, BFHE 158, 53, BStBl II 1990, 15), sich also nicht ins Allgemeine verflüchtigen (Tiedchen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG, Rz 561, m.w.N.).

22 c) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat sich durch die laufenden Betriebsausgaben kein Wirtschaftsgut herausgebildet, das als "unfertige Leistung" zu aktivieren wäre.

23 aa) Selbst wenn für einen erlangten Vorteil die künftigen Erträge ausreichten, fehlt es an der für die Aktivierung als unfertige Leistung erforderlichen Voraussetzung, dass die Aufwendungen dem Kaufmann einen objektiv werthaltigen (greifbaren) Vermögenswert verschaffen. Nicht jede Ausgabe ist geeignet, ein Wirtschaftsgut oder einen Vermögensgegenstand zu begründen. Aufwendungen (laufende Betriebsausgaben) und zu aktivierende Posten ließen sich sonst nicht mehr trennen. Es sind vielmehr ins Gewicht fallende, eindeutig und klar abgrenzbare Ausgaben erforderlich, die sich von laufenden Ausgaben erkennbar unterscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 29. Oktober 1969 I 93/64, BFHE 97, 350, BStBl II 1970, 178; Ballwieser in Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl. 2013, § 246, Rz 26, m.w.N.).

24 bb) Ein solcher aktivierungsfähiger Vorteil, der sich bereits verselbständigt hat, ist durch den hier streitigen Aufwand des Klägers nicht begründet worden.

25 Die hier vorliegenden Aufwendungen sind laufende Ausgaben, die ihrer Natur nach regelmäßig wiederkehren und sich auch in ihrer Höhe, wenn auch mit gewissen Schwankungen, im Wesentlichen gleichmäßig entwickeln. Darüber hinaus sind die Auswirkungen der einzelnen Betriebsfaktoren (z.B. Miet-/Personalaufwand) auf einen möglicherweise aktivierungsfähigen Vorteil nicht hinreichend objektivierbar. Sie lassen sich --wie das FG für das Revisionsverfahren bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt hat-- weder den einzelnen Vermittlungsleistungen zuordnen noch sind sie selbständig bewertungsfähig. Laufende Betriebsausgaben, die sich aber nicht eindeutig bestimmten Aufträgen zurechnen lassen und sich nicht von den laufenden Aufwendungen abheben, sind nicht geeignet, ein selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut zu begründen (vgl. Senatsurteile vom 6. März 1970 III R 20/66, BFHE 99, 50, BStBl II 1970, 489; vom 2. Juni 1978 III R 8/75, BFHE 126, 478, BStBl II 1979, 235; so auch die ältere Rechtsprechung, die unabhängig von der Entstehung eines Wirtschaftsguts, Aufwendungen nur dann für aktivierungsfähig hielt, wenn sie unmittelbar mit den einzelnen Geschäften zusammenhingen --BFH-Urteil vom 25. August 1955 IV 510/53 U, BFHE 61, 284, BStBl III 1955, 307--, die von einigem Gewicht sind und die sich einem bestimmten Auftrag eindeutig zurechnen lassen --BFH-Urteil vom 28. Januar 1960 IV 226/58 S, BFHE 71, 111, BStBl III 1960, 291--). Sie sind vielmehr als Betriebsausgaben sofort abziehbar (Schiffers in Korn, EStG, § 5 Rz 349).

26 Zudem hat sich aufgrund der getätigten Aufwendungen keine objektiv werthaltige Position für den Betrieb des Klägers gebildet. Die Aufwendungen haben sich vielmehr zu einer endgültigen "wirtschaftlichen Belastung verdichtet" (Weber-Grellet, DB 2002, 2180, 2182), da den Aufwendungen im Falle der Nichtausführung der Reise --worauf das FG zutreffend hingewiesen hat-- kein Aufwendungsersatzanspruch nach § 670 oder §§ 677, 683 BGB

(vgl. § 87d HGB) gegenübersteht. Insoweit kommen auch diejenigen, die den Bilanzposten der "unfertigen Leistung" nicht vom Vorliegen eines materiellen Vermögensgegenstandes abhängig machen, teilweise zu dem Ergebnis, dem Bilanzierenden für die bisher angefallenen Aufwendungen nur dann eine Aktivierung der Aufwendungen zu ermöglichen, wenn ihm hierfür ein Vergütungsanspruch zusteht (Schubert/Roscher in Beck'scher Bilanzkommentar, § 247 HGB, Rz 66; Winnefeld, Bilanzhandbuch, 5. Aufl., Rz F 388; Tonner in Bordewin/Brandt, EStG, § 5 Rz 232; vgl. Döllerer, BB 1974, 1541, 1546; a.A. Schulze-Osterloh in Festschrift Forster, S. 653, 659).

27 cc) Soweit das FA darauf hinweist, dass durch die Aufwendungen ein abstrakt aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut in Form eines Auftragsbestandes entstanden sei, braucht der Senat die Merkmale des Auftragsbestandes als immaterielles Wirtschaftsgut (vgl. Breidenbach/Niemeyer, DB 1991, 2500) nicht im Einzelnen zu prüfen, denn eine Aktivierung kommt jedenfalls mangels entgeltlichen Erwerbs durch den Kläger nicht in Betracht (§ 5 Abs. 2 EStG).

28 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de