Urteil vom 06. September 2018, IV R 26/16

Entschädigung für die Aufhebung eines unbefristeten Vertriebsvertrags nicht aktivierungspflichtig; Benennungsverlangen gemäß §§ 159, 160 AO bei durchlaufenden Posten

ECLI:DE:BFH:2018:U.060918.IVR26.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3 S 1, EStG § 4 Abs 3 S 2, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 2, HGB § 250 Abs 1, AO § 159, AO § 160, FGO § 74, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3 S 1, EStG § 4 Abs 3 S 2, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG § 5 Abs 2

vorgehend FG Köln, 09. März 2016, Az: 13 K 1602/11

Leitsätze

1. NV: Eine Entschädigung für die vorzeitige Auflösung eines unbefristeten Vertriebsvertrags ist mangels Erwerbs eines immateriellen Wirtschaftsguts nicht zu aktivieren .

2. NV: Für die Entschädigung ist auch kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden .

3. NV: Bei einem durchlaufenden Posten kann eine außerbilanzielle Zurechnung nicht auf § 160 AO gestützt werden .

4. NV: Das FG kann ein auf § 159 AO gestütztes Benennungsverlangen nicht selbst vornehmen .

5. NV: Das FA kann ein auf § 159 AO gestütztes Benennungsverlangen noch während des anhängigen Klageverfahrens an den Steuerpflichtigen richten. Das FG muss insoweit das finanzgerichtliche Verfahren entsprechend § 74 FGO aussetzen .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 10. März 2016 13 K 1602/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist aufgrund einer Verschmelzung mit Wirkung ab dem 1. September 2010 Rechtsnachfolgerin der I GmbH & Co. KG (im Weiteren: I KG).

2 Die I KG betrieb in den Streitjahren 2001 bis 2003 als sog. Verbindungsnetzbetreiber (im Weiteren: VNB) auf dem deutschen Markt ein Telekommunikationsnetz, welches mit den Netzen anderer Betreiber (u.a. dem Netz der Deutsche Telekom AG --Telekom--, einem sog. Teilnehmernetzbetreiber; im Weiteren: TNB) zusammengeschaltet war. Ihre Dienstleistungen umfassten insbesondere die Vermittlung von Telefonverkehr über Servicenummern (Mehrwertdienstrufnummern) zu Anschlüssen oder Mehrwertdiensten ihrer Kunden (Mehrwertdienstanbieter; im Weiteren: DA). Dazu stellte die I KG ihren Kunden die ihr von der Regulierungsbehörde für Telekommunikation zugeteilten 0190- bzw. 0900-Mehrwertdienstrufnummern zur Verfügung oder sie vermittelte den Telefonverkehr der Kunden über Mehrwertdienstrufnummern, die diesen unmittelbar von der Regulierungsbehörde zugeteilt worden waren. Die DA boten unter den Mehrwertdienstrufnummern gebührenpflichtige Mehrwertdienste an.

3 Unter dem 19. Oktober 1998 schloss die I KG, seinerzeit noch unter der Firma X GmbH & Co. KG, mit Frau L einen Vertrag über eine Zusammenarbeit (nachfolgend kurz: Vertrag). Darin übertrug die I KG der L das exklusive Vertriebsrecht von Premium-Rate-Diensten (Service 0190, 0900) sowie das nicht exklusive Vertriebsrecht für

weitere Telekommunikationsdienstleistungen, die von der I KG angeboten werden, jeweils für den deutschen Telekommunikationsmarkt (§ 1 Abs. 1 Vertrag). L oblag die Präsentation der Servicenummern auf dem Markt sowie die Kundenakquisition (§ 3 Abs. 1 Vertrag). Als Provisionszahlung für den Vertrieb der Premium-Rate-Dienste wurden 33,3 % des kalkulierten Deckungsbeitrags, berechnet gemäß Anlage 1, vereinbart (§ 4 Abs. 1 Vertrag). Daneben erhielt L eine monatliche Provisionszahlung in Höhe von 3 % des Umsatzes aller an die I KG vermittelten übrigen Telekommunikationsleistungen (§ 4 Abs. 4 Vertrag). Der Vertrag wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen; er konnte erstmals zum 31. Dezember 2008 gekündigt werden (§ 7 Vertrag). Auch nach Beendigung des Vertrags hatte die I KG die Provisionszahlungen für die gesamte Laufzeit der Kundenverträge an L oder ihre Rechtsnachfolger zu entrichten. L garantierte ihrerseits den Kundenschutz (§ 8 Vertrag).

4 Im Jahr 2000 zahlte die I KG der L Provisionen in Höhe von rund ... DM.

5 Mit Auflösungsvereinbarung vom 21. März 2001 beendeten die I KG und L den Vertrag vom 19. Oktober 1998. Zur Abgeltung sämtlicher bestehender und zukünftiger Ansprüche, auch solcher gemäß § 8 Vertrag, zahlte die I KG an L im Jahr 2001 ... DM.

6 Die I KG erfasste diese Zahlung in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 2001 als außerordentlichen Aufwand.

7 In den Jahren 2001 bis 2003 (Streitjahre) unterhielt die I KG Geschäftsbeziehungen u.a. zu drei im Ausland ansässigen DA: zu der in Gibraltar ansässigen BC, der in Spanien ansässigen T und der in Ungarn ansässigen KS. Den Geschäftsbeziehungen lagen Dienstleistungsverträge sowie die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) und die Besonderen Geschäftsbedingungen (BesGB) der I KG zu Grunde. Danach verpflichtete sich die I KG, den DA Verbindungsleistungen einerseits sowie Fakturierungs- und Inkassoleistungen andererseits für die Erbringung und Abwicklung ihrer Mehrwertdienste zur Verfügung zu stellen. Ankommende Anrufe zu Telefonmehrwertdiensten wurden selbsttätig zu bestimmten Zielen weitergeschaltet, die von den DA zu benennen waren (§ 2 Dienstleistungsvertrag). Die I KG übernahm im Auftrag ihrer Kunden (DA) die Zugangsvermittlung zu deren Angeboten für deren Endkunden. Sie stellte das Angebot des Mehrwertdienstes nicht als eigenen oder fremden Inhalt bereit (§ 2 Abs. 3 AGB). Für diese Dienstleistungen hatten die DA ein im Einzelnen festgelegtes Entgelt zu entrichten (§ 7 Dienstleistungsvertrag). Die Vergütungen, die die DA für ihr Informationsangebot erhielten (Anbietervergütung), wurden dem Anrufer gemeinsam mit den Verbindungsentgelten von dem jeweiligen TNB (z.B. der Telekom) im eigenen Namen in Rechnung gestellt. Die I KG rechnete die Anbietervergütung mit dem TNB ab und überwies sie nach Zahlungseingang von dem jeweiligen TNB nach festgelegten Modalitäten an die DA (§ 8 Dienstleistungsvertrag, § 9 AGB). Dabei konnte die weiterzuleitende Anbietervergütung seitens der I KG unmittelbar mit der vom DA zu zahlenden Vergütung aus dem Dienstleistungsvertrag verrechnet werden (§ 9 AGB). Zudem war vereinbart, dass die I KG nicht das Inkassorisiko trug. Um diese Abwicklung für sie abzusichern, war die I KG berechtigt, Sicherheitseinbehalte, z.T. in Höhe von 20 % der Anbietervergütung, vorzunehmen (vgl. z.B. § 3 Abs. 3 BesGB für 01900, 0192- und 0900 Dienste).

8 In ihren Jahresabschlüssen erfasste die I KG die von den TNB an sie geleisteten Anbietervergütungen als Betriebseinnahmen und die an die drei vorgenannten Auslandsgesellschaften BC, T und KS geleisteten Zahlungen (2001: 301.498 €; 2002: 616.304 €; 2003: 1.308.194 €) als Betriebsausgaben.

9 Nach einer die Streitjahre betreffenden Außenprüfung, die unter Beteiligung der Bundesbetriebsprüfung (Bundeszentralamt für Steuern) erfolgte, vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, die Zahlung an L sei für den Erwerb eines Rechtsverzichts getätigt worden. Dabei handele es sich um ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens i.S. von § 5 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), das zu aktivieren und lediglich im Wege der Absetzung für Abnutzung, ausgehend von einer Nutzungsdauer von April 2001 bis 31. Dezember 2008, gewinnwirksam zu berücksichtigen sei.

10 Zudem seien die Zahlungen an die drei Auslandsgesellschaften gemäß § 160 der Abgabenordnung (AO) nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, da die I KG dem Verlangen des FA nicht nachgekommen sei, die Zahlungsempfänger zu benennen. Bei der BC handele es sich um eine rechtlich existente, aber wirtschaftlich inaktive Briefkastengesellschaft. Die I KG habe keine Legitimationsnachweise für die von ihr benannten Personen vorgelegt, die als Geschäftsführer oder wirtschaftlich Berechtigte für die BC gehandelt haben sollten. Der tatsächliche Zahlungsempfänger sei nicht zu ermitteln gewesen. Auch die T sei zwar rechtlich existent, aber ebenfalls eine wirtschaftlich inaktive Gesellschaft. Gleiches gelte für die KS. Auch hier sei nicht geklärt, wer tatsächlich Empfänger der fraglichen Zahlungen gewesen sei.

11 Gestützt auf diese Auffassung erließ das FA unter dem 5. November 2009 geänderte Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre.

12 Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage wandte sich die Klägerin weiterhin gegen die Aktivierung eines mit dem Aufhebungsvertrag erworbenen Wirtschaftsguts sowie gegen die Nichtanerkennung der Zahlungen an die ausländischen Gesellschaften als Betriebsausgaben. Hinsichtlich der Auslandszahlungen trug sie im Klageverfahren erstmals vor, dass sich das FA zu Unrecht auf § 160 AO berufe, denn diese Regelung finde schon deshalb keine Anwendung, weil die Zahlungen bei der Klägerin keine Betriebsausgaben, sondern durchlaufende Posten darstellten.

13 Im Klageverfahren hat das FA die Zahlungen der I KG an die KS als Betriebsausgaben anerkannt und seinen Klageabweisungsantrag entsprechend modifiziert.

14 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage in vollem Umfang stattgegeben.

15 Die Zahlung an L sei im Jahr 2001 als Betriebsausgabe abzugsfähig, denn die I KG habe kein zu aktivierendes Wirtschaftsgut erworben. Die Zahlungen an die Auslandsgesellschaften seien ebenfalls zu Unrecht außerbilanziell hinzugerechnet worden. Sie seien als durchlaufende Posten zu qualifizieren, die sich bei der Gewinnermittlung nicht ausgewirkt hätten. Mithin sei der Anwendungsbereich des § 160 AO nicht eröffnet gewesen.

16 Ein anderes Ergebnis folge auch nicht aus § 159 AO. Diese Norm sei schon deshalb nicht einschlägig, weil das FA ein entsprechendes Benennungsverlangen nicht gestellt habe und das FG dieses nicht nachholen könne.

17 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des materiellen Rechts, insbesondere des § 5 Abs. 2 EStG und der §§ 159, 160 AO.

18 Es beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage mit der Maßgabe als unbegründet abzuweisen, dass der Betriebsausgabenabzug gegenüber KS Berücksichtigung findet.

19 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

20 Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

21 Zutreffend hat das FG die wegen der vorzeitigen Vertragsauflösung geleistete Zahlung als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe behandelt. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass mit der Auflösungsvereinbarung vom 21. März 2001 kein immaterielles Wirtschaftsgut "Kundenstamm" oder "Vertriebsrecht" erworben worden ist (dazu unter 1.). Für die einmalige Zahlung ist ebenso wenig ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz auszuweisen (dazu unter 2.). Zu Recht hat das FG auch eine außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe der Zahlungen an die im Ausland ansässigen Mehrwertdienstanbieter BC und T gestützt auf § 160 AO (dazu unter 3.) und gestützt auf § 159 AO (dazu unter 4.) verneint.

22 1. Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG war in der Bilanz der I KG zum 31. Dezember 2001 das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Diese "handelsrechtlichen" GoB ergeben sich vornehmlich aus §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs in der in den Streitjahren geltenden Fassung (HGB). Nach § 240 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1, § 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB hat der Kaufmann in seiner Bilanz für den Schluss eines Geschäftsjahres u.a. seine Vermögensgegenstände vollständig auszuweisen.

23 a) Der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsguts, der weit-gehend dem handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstands entspricht, ist weit zu fassen (Urteil des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. März 1970 GrS 1/69, BFHE 98, 360, BStBl II 1970, 382, unter 2.; BFH-Urteil vom 8. April 1992 XI R 34/88, BFHE 168, 124, BStBl II 1992, 893, unter II.2.a) und auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise

auszulegen (BFH-Urteil vom 14. März 2006 I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812, unter II.1.b). Er umfasst zum einen alle Gegenstände i.S. des § 90 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- (Sachen und Rechte), darüber hinaus aber auch sonstige Vorteile. Darunter sind tatsächliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb zu verstehen, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind (BFH-Urteile vom 5. Juni 2008 IV R 67/05, BFHE 222, 265, BStBl II 2008, 960, unter II.1.c, und vom 26. November 2014 X R 20/12, BFHE 248, 34, BStBl II 2015, 325, Rz 23).

24 b) Von den selbständigen materiellen wie immateriellen Wirtschaftsgütern sind die unselbständigen Teile, die wertbildenden Faktoren, wie z.B. geschäftswertbildende Rechtsreflexe, die der Verbesserung des eigenen Firmen-/Geschäftswerts (im Weiteren nur noch Geschäftswert) dienen, oder die Nutzungsvorteile eines Wirtschaftsguts abzugrenzen (BFH-Urteil vom 10. März 2016 IV R 41/13, BFHE 253, 337, BStBl II 2016, 984, Rz 26).

25 c) Gemäß § 5 Abs. 2 EStG ist ein Aktivposten für ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (z.B. Geschäftswert oder immaterielle Wirtschaftsgüter) nur anzusetzen, wenn es entgeltlich erworben worden ist. Das setzt allerdings voraus, dass der Aufwand dem immateriellen Wirtschaftsgut unmittelbar zugeordnet werden kann. Werden Aufwendungen in der Erwartung einer langfristigen Verbesserung der Gewinnchancen des Unternehmens im Ganzen getätigt (vgl. BFH-Urteil vom 14. Oktober 1971 I R 52/71, BFHE 103, 187, BStBl II 1972, 34), gehen sie in den eigenen, bereits vorhandenen Geschäftswert ein und dienen nur dessen Verbesserung. Sie sind daher, da es an dem Erwerb eines (fremden) Geschäftswerts fehlt, nicht aktivierungsfähig (BFH-Urteil in BFHE 103, 187, BStBl II 1972, 34).

26 d) Ein immaterielles Wirtschaftsgut kann auch durch die Begründung schuldrechtlicher Verträge entstehen, soweit dadurch der Vertragspartei eine bestimmte Rechtsposition eingeräumt wird, und diese Rechtsposition als selbständig bewertbarer Vorteil i.S. der unter 1.a dargelegten Definition zu subsumieren ist. Darunter fallen u.a. das (Allein-)Vertriebsrecht, die Handelsvertretung, das Bierlieferungsrecht, Miet-/Nutzungsrechte, Lizenzen, Kundenaufträge, Auftragsbestand und andere vergleichbare Rechte (vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 1993 X R 102/92, BFH/NV 1994, 543; Schubert/F. Huber in Beck Bil-Komm., 11. Aufl., § 247 Rz 390; Blümich/Krumm, § 5 EStG Rz 631 ff.). Wird ein solcher Vorteil durch den Abschluss eines gegenseitigen Vertrags zum Gebrauch oder zur Nutzung auf Zeit eingeräumt, kommt dessen Aktivierung nach dem Grundsatz der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte nicht in Betracht. Erst mit dem entgeltlichen Erwerb bestehender schwebender Verträge treten die immateriellen Wirtschaftsgüter in Erscheinung. Kann der Aufwand dann diesem Recht oder Vorteil zugeordnet werden, liegen Anschaffungskosten eines immateriellen Wirtschaftsguts vor, die gemäß § 5 Abs. 2 EStG zu bilanzieren sind (BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 543).

27 e) Liegt dem Erwerbsvorgang, wie im Streitfall, ein Vertrag zu Grunde, ist dessen Auslegung grundsätzlich Gegenstand der tatsächlichen Feststellungen, die das FG vorzunehmen hat. Das FG hat zu ermitteln, was die Vertragsparteien geäußert und subjektiv gewollt haben. An die ermittelten Tatsachen ist das Revisionsgericht grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, wenn das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 BGB) sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (BFH-Urteil vom 22. Januar 2004 IV R 32/03, BFH/NV 2004, 1092, unter 2.a).

28 f) Davon ausgehend ist die Würdigung des FG, dass Gegenstand des Auflösungsvertrags nicht der Erwerb eines selbständig bewertbaren Vorteils gewesen sei, die I KG daher kein immaterielles Wirtschaftsgut "Kundenstamm" oder "Vertriebsrecht" erworben habe, sie sich durch die vorzeitige Vertragsaufhebung vielmehr in geschäftswertverstärkender Weise von einem Vertrag befreit habe, der sich als unternehmerische Fehlmaßnahme herausgestellt habe, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

29 aa) Der Erwerb eines Kundenstamms ist bereits deshalb ausgeschlossen, weil ein derartiges immaterielles Wirtschaftsgut im Unternehmen der L überhaupt nicht entstanden ist. L hat der I KG lediglich die Kunden vermittelt und dafür ihre Provisionen erhalten. Der Kundenstamm entstand also von vornherein im Unternehmen der I KG und ist in deren Geschäftswert eingegangen. Er kann daher nicht Gegenstand der vorliegenden Auflösungsvereinbarung gewesen sein.

30 bb) Allerdings ist der L mit dem gegenseitigen Vertrag vom 19. Oktober 1998 ein auf zehn Jahre nicht kündbares Vertriebsrecht, teilweise ausgestaltet als Alleinvertriebsrecht, eingeräumt worden. Wie oben unter 1.d dargelegt, führt die Einräumung eines (Allein-)Vertriebsrechts grundsätzlich zur Entstehung eines immateriellen Wirtschaftsguts. Dieses war in der Handels-/Steuerbilanz der L allerdings nach den Grundsätzen der Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte nicht zu bilanzieren.

31 Das (Allein-)Vertriebsrecht war aber auch in der Bilanz der I KG nicht zu aktivieren, da diese der L für diesen Vorteil kein Entgelt gezahlt hat.

32 Die Würdigung des FG, dass Gegenstand des Auflösungsvertrags vom 21. März 2001 nicht der (Rück-)Erwerb des Vertriebsrechts, sondern in erster Linie die Befreiung von einem nachteiligen Vertrag war, durch den die Geschäftschancen der I KG langfristig geschmälert worden wären, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dafür spricht schon, dass ein Rückerwerb des Vertriebsrechts, soweit es der L nicht exklusiv eingeräumt worden war, ohnehin nicht in Betracht kam, da dieses immer bei der I KG verblieben war. Aber auch ein Rückerwerb des teilweise eingeräumten Alleinvertriebsrechts war nicht erforderlich, weil dieses der I KG mit der Aufhebung des Vertrags originär wieder zustand, ohne dass dies einer Übertragung bedurft hätte. Wie das FG unter Heranziehung des Vertragsinhalts zutreffend ausgeführt hat, wurde das Entgelt daher nicht für die Erlangung des Vertriebsrechts, sondern für den Verzicht auf eine weitere Vertragserfüllung, mithin für den Untergang des Vertriebsrechts der L gezahlt. Gemäß § 3 des Vertrags erhielt L die Zahlung dafür, dass sie ihre Tätigkeit (aktiver Marktauftritt, Kundenakquisition, Erstellung von Angeboten, Verträgen und Präsentationen) für die I KG einstellt. In Folge dessen entfielen zukünftige Provisionsansprüche der L, die dieser aus künftigen Kundenvermittlungen für die I KG zugestanden hätten. Dass die Vertragsbeendigung und nicht der Erwerb eines selbständig bewertbaren Vorteils Gegenstand der Auflösungsvereinbarung war, ergibt sich auch aus dem Provisionsverzicht. Danach sollte das Entgelt auch für den Verzicht auf bestehende und zukünftige Provisionen gezahlt werden, die sich nach Umsätzen berechneten, die mit nicht von der L vermittelten Kunden getätigt wurden und werden. Schließlich sollten mit dem Entgelt "insbesondere" (wörtlich zitiert, siehe Ziffer 2 Satz 2 der Auflösungsvereinbarung) auch die Provisionsansprüche abgegolten werden, die ungeachtet der Vertragsbeendigung der L für die gesamte Laufzeit aller Kundenverträge auch zukünftig zu zahlen gewesen wären (§ 8 Abs. 1 Vertrag). In der Gesamtschau dieser Vereinbarungen ist es daher nicht zu beanstanden, wenn das FG das Entgelt nicht dem Erwerb eines immateriellen Wirtschaftsguts, sondern ausschließlich der mit der Vertragsauflösung einhergehenden Verbesserung der Geschäftschancen der I KG zugeordnet hat.

33 cc) Insoweit unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt auch maßgeblich von dem dem Urteil des Großen Senats des BFH in BFHE 98, 360, BStBl II 1970, 382 zu Grunde liegenden Sachverhalt. Dort ging es um die Aktivierung einer Abstandszahlung, die der Erwerber eines Grundstücks an den Pächter des Grundstücks geleistet hatte, um diesen zur vorzeitigen Räumung des Grundstücks vor dem Ablauf der Pachtzeit zu veranlassen. In dem dortigen Fall erschöpfte sich der Vorteil, den der Erwerber abgegolten hatte, in dem Nutzungsrecht des Pächters. Vorliegend wurden mit dem Entgelt, wie oben dargelegt, auch Provisionsansprüche der L abgegolten, die nicht unmittelbar auf der Einstellung der Vertriebstätigkeit der L beruhten. Aber auch soweit das Entgelt für den Verzicht der L auf ihr (Allein-)Vertriebsrecht gezahlt worden ist, sind damit letztlich nur die zukünftigen Gewinnchancen der L abgegolten worden.

34 Schließlich unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt auch insoweit von dem dem Urteil des Großen Senats des BFH in BFHE 98, 360, BStBl II 1970, 382 zu Grunde liegenden Sachverhalt, als vorliegend die Rechtsfolgen eines als nachteilig empfundenen Vertrags binnen kurzer Zeit nach dessen Abschluss wieder rückgängig gemacht werden sollten. Diesbezüglich hat das FG ausgeführt, der I KG seien die Leistungen der L bzw. deren Agentur zu teuer erschienen, sie habe den Vertrag daher als unternehmerische Fehlentscheidung gewürdigt. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, sie wird ersichtlich auch vom FA geteilt.

35 2. Für die streitige Zahlung war auch kein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.

36 Nach § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 250 Abs. 1 HGB sind als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite nur Ausgaben vor dem Abschlussstichtag anzusetzen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen. Aktivierungspflichtig sind danach nur Vorleistungen für eine noch nicht erbrachte, zeitraumbezogene Gegenleistung (BFH-Urteile vom 19. Juni 1997 IV R 16/95, BFHE 183, 484, BStBl II 1997, 808, und vom 23. Februar 2005 I R 9/04, BFHE 209, 248, BStBl II 2005, 481, m.w.N.). Eine solche Leistung wurde von der L weder geschuldet noch zukünftig erbracht. Vielmehr endeten mit der Auflösungsvereinbarung alle künftigen Verpflichtungen der L. Eine aktive Aufwandsabgrenzung scheidet mithin aus.

37 3. Zu Recht hat das FG eine auf § 160 AO gestützte außerbilanzielle Hinzurechnung in Höhe der Zahlungen an die im Ausland ansässigen Mehrwertdienstanbieter BC und T verneint.

38 a) Gemäß § 160 Abs. 1 AO sind Schulden und andere Lasten, Betriebsausgaben, Werbungskosten und andere Ausgaben steuerlich regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen der Finanzbehörde nicht nachkommt, die Gläubiger oder die Empfänger genau zu benennen.

39 b) Ein Benennungsverlangen kann indes nicht auf § 160 AO gestützt werden, wenn eine Zahlung ein durchlaufender Posten ist, der in der Gewinnermittlung durch die Aktivierung und Passivierung gleich hoher Wertzugänge und Wertabgänge gewinnneutral zu erfassen ist (BFH-Urteil vom 4. Dezember 1996 I R 99/94, BFHE 182, 131, BStBl II 1997, 404). Denn § 160 AO will mögliche Steuerausfälle verhindern, die dadurch eintreten, dass der Empfänger die Einnahmen nicht erfasst, die bei dem Leistenden als Betriebsausgaben zur Gewinnminderung geführt haben (BFH-Urteil vom 9. März 2016 X R 10/13, Rz 35). Gemäß § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG, dessen Rechtsfolge gleichermaßen für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG heranzuziehen ist (dazu unten 3.c aa), wird ein durchlaufender Posten nicht als Betriebseinnahme bzw. Betriebsausgabe erfasst, da er dem Betriebsvermögen des Empfängers wegen der bestehenden Weiterleitungsverpflichtung nicht zuzuordnen ist. Da ein durchlaufender Posten keinen das Betriebsvermögen belastenden Aufwand darstellt, findet § 160 AO keine Anwendung (BFH-Urteil in BFHE 182, 131, BStBl II 1997, 404).

40 c) Davon ausgehend hat das FG zu Recht ausgeführt, dass eine Gewinnkorrektur in Höhe der Zahlungen an BC und T gestützt auf § 160 AO nicht in Betracht kommt, da es sich bei den streitigen Beträgen um durchlaufende Posten gehandelt hat.

41 aa) Gemäß § 4 Abs. 3 Satz 2 EStG sind bei der Ermittlung des Gewinns Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben auszuscheiden, die als durchlaufende Posten im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden. Kennzeichen des durchlaufenden Postens ist die Verklammerung von Einnahme und Ausgabe zu einem einheitlichen Vorgang. Die Regelung gilt zwar unmittelbar nur im Falle der Gewinnermittlung durch Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG); sie beschreibt jedoch Grundsätze, die auch im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG, ggf. i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG) in dem Sinne zu beachten sind, dass die Gewinnneutralität des Vorgangs durch die Aktivierung und Passivierung gleich hoher Wertzugänge und Wertabgänge sichergestellt wird. Demgemäß setzt die Annahme eines durchlaufenden Postens weder die Existenz eines Treuhandverhältnisses voraus, noch ist es erforderlich, dass die vereinnahmten Beträge gesonderten Konten gutgeschrieben werden. Auch kommt es bei Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich --im Gegensatz zur Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 Satz 2 EStG)-- nicht darauf an, ob die Beträge vom Steuerpflichtigen im fremden Namen vereinnahmt werden; ausreichend ist vielmehr, dass er für fremde Rechnung handelt. Von einem durchlaufenden Posten ist deshalb auch dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige nur dazu verpflichtet ist, die für fremde Rechnung vereinnahmten Beträge nach Abzug seines Vergütungsanspruchs auszukehren (BFH-Urteil vom 15. Mai 2008 IV R 25/07, BFHE 221, 169, BStBl II 2008, 715, unter II.3., mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung).

42 bb) Davon ausgehend hat das FG die hier streitigen Zahlungen zutreffend als durchlaufende Posten gewürdigt.

43 Das FG hat die vorliegenden Verträge insbesondere unter Heran-ziehung der den Verträgen zu Grunde gelegten Allgemeinen und Besonderen Geschäftsbedingungen der Klägerin dahin gewürdigt, dass die Klägerin die hier streitigen Zahlungen der TNB für Rechnung der DA vereinnahmt und an diese weitergeleitet habe. Dem liegen die Feststellungen des FG zu Grunde, wonach die I KG gegenüber den DA nur zur Bereitstellung und Vermittlung von Telefonmehrwertdiensten sowie daneben zu Fakturierungs- und Inkassoleistungen verpflichtet gewesen sei und sich das von ihr in Rechnung gestellte Leistungsentgelt auch nur auf diese Dienstleistung bezogen habe. Die Vergütungen, die die DA für ihre Dienste von ihren Kunden erhalten hätten, seien den Kunden direkt von den TNB im eigenen Namen in Rechnung gestellt worden. Die TNB hätten die den DA zustehenden Leistungsentgelte mit der Klägerin abgerechnet. Die Klägerin habe die von den TNB vereinnahmten Beträge nach Abzug des ihr für ihre Dienstleistung zustehenden Leistungsentgelts sowie eines Sicherheitsabschlags an die DA überwiesen. Das Inkassorisiko habe vollständig bei den DA gelegen.

44 Aufgrund dieser Feststellungen, an die der BFH mangels entsprechender Verfahrensrügen gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, ist die Würdigung des FG, dass die I KG die mit den TNB abgerechneten Leistungsentgelte im Namen der DA, also auf fremde Rechnung, vereinnahmt habe, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn nicht sogar im Hinblick auf die vom FG ebenfalls im Rahmen seiner Würdigung herangezogene Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (Urteile vom 28. Juli 2005 III ZR 3/05, und vom 20. Oktober 2005 III ZR 37/05) zwingend.

45 Zutreffend hat das FG die streitigen Fremdzahlungen sodann unter Heranziehung der oben aufgeführten Rechtsprechungsgrund-sätze als durchlaufende Posten gewürdigt. Die dagegen vorgebrachten Einwände des FA lassen keine andere Würdigung zu. Wie bereits dargelegt, setzt die Annahme eines durchlaufenden Postens nicht voraus, dass die vereinnahmten Beträge gesonderten Konten gutgeschrieben werden. Ebenso wenig ist es daher erforderlich, die Zahlungen über ein gesondertes Bankkonto abzuwickeln. Es kommt auch nicht darauf an, ob die

I KG die Gelder im eigenen oder fremden Namen vereinnahmt hat. Ausreichend ist, dass die I KG, wie vom FG festgestellt, für fremde Rechnung tätig geworden ist. Ebenso wenig spielt die Art der Abrechnung mit den DA eine Rolle, soweit die I KG, wie ebenfalls vom FG für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt worden ist, die von den TNB vereinnahmten Dienstleistungsvergütungen an die DA, lediglich gekürzt um die ihr für ihre Dienstleistungen zustehenden Vergütungen, weitergeleitet hat.

46 Schließlich steht auch die fehlerhafte bilanzielle Behandlung der Zahlungen in den Jahresabschlüssen der I KG der Würdigung des FG nicht entgegen. Denn die steuerliche Beurteilung folgt, soweit nicht ausnahmsweise steuerliche Bilanzierungswahlrechte in Rede stehen, dem objektiv richtigen Bilanzansatz in der der Besteuerung zu Grunde zu legenden Bilanz (vgl. dazu auch den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31. Januar 2013 GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317).

47 4. Schließlich hat das FG auch zutreffend entschieden, dass eine auf § 159 AO gestützte außerbilanzielle Hinzurechnung der von den TNB vereinnahmten Dienstleistungsvergütungen in Höhe der an die im Ausland ansässigen Mehrwertdienstanbieter BC und T weitergeleiteten Beträge nicht in Betracht kommt, da es an einem entsprechenden Benennungsverlangen des FA fehlt.

48 a) Nach § 159 Abs. 1 AO hat derjenige, der behauptet, dass er Rechte, die auf seinen Namen lauten, oder Sachen, die er besitzt, nur als Treuhänder, Vertreter eines anderen oder Pfand-gläubiger innehabe oder besitze, auf Verlangen nachzuweisen, wem die Rechte oder Sachen gehören; anderenfalls sind sie ihm regelmäßig zuzurechnen.

49 b) § 159 AO stellt die Entscheidung, ob die Sachen und Rechte dem Treuhänder zuzurechnen sind, in das pflichtgemäße Ermessen des FA (BFH-Urteil in BFHE 182, 131, BStBl II 1997, 404). Die zu § 160 AO insoweit entwickelten Grundsätze gelten entsprechend (BFH-Urteil vom 27. September 2006 IV R 45/04, BFHE 214, 212, BStBl II 2007, 39). Dass das FA auch bei Anwendung des § 159 AO nach pflichtgemäßem Ermessen i.S. des § 5 AO zu entscheiden hat, ergibt sich aus der Verwendung des Wortes "regelmäßig" (BFH-Urteil in BFHE 214, 212, BStBl II 2007, 39, unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung). Abweichend von § 160 AO i.V.m. § 96 Abs. 1 FGO kann allerdings das FG im Rahmen des § 159 AO die Entscheidung des FA gemäß § 102 FGO nur daraufhin überprüfen, ob sie rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist (BFH-Urteile in BFHE 182, 131, BStBl II 1997, 404, und in BFHE 214, 212, BStBl II 2007, 39). Dem FG ist es mithin verwehrt, Sachen oder Rechte dem Steuerpflichtigen gemäß § 159 AO zuzurechnen, wenn der Steuerpflichtige den Eigentümer einer Sache oder den Inhaber eines Rechts nicht benennen kann, das FA ein entsprechendes Benennungsverlangen aber nicht gestellt hat.

50 Davon zu unterscheiden ist allerdings die dem FG weiterhin gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO obliegende Pflicht, nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden (BFH-Urteil vom 6. Oktober 2009 IX R 14/08, BFHE 228, 10, BStBl II 2010, 460). Das FG hat mithin den Steuerpflichtigen ungeachtet dessen Vorbringens als (wirtschaftlichen) Eigentümer der Sachen oder Inhaber der Rechte anzusehen, wenn es davon aufgrund der ihm obliegenden freien Beweiswürdigung überzeugt ist. Eines Rückgriffs auf die Beweislastregelung in § 159 AO und damit eines darauf gestützten Benennungsverlangens des FA bedarf es in diesem Fall nicht.

51 c) Davon ausgehend hat das FG eine Gewinnhinzurechnung zu Recht abgelehnt.

52 aa) Da das FG die Dienstleistungsvergütungen, die die I KG von den TNB für die Mehrwertdienste erhalten hat, --wie ausgeführt-- zutreffend als durchlaufende Posten qualifiziert hat, sind diese dem Vermögen der DA und damit nicht dem Vermögen der I KG zuzuordnen. Die Zahlungen konnten dem Vermögen der I KG daher nur über die Fiktion des § 159 AO zugerechnet werden (zur grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 159 AO auch auf durchlaufende Posten: BFH-Urteil in BFHE 182, 131, BStBl II 1997, 404).

53 bb) Nach den Feststellungen des FG, die mangels erhobener Verfahrensrügen für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend sind, hat das FA ein auf § 159 AO gestütztes Benennungsverlangen nicht an die I KG gerichtet. Lag ein auf § 159 AO gestütztes Benennungsverlangen im Streitfall nach revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Würdigung des FG nicht vor, war es dem FG mithin verwehrt, die von den TNB vereinnahmten Zahlungen gestützt auf § 159 AO durch eigene Zurechnungsentscheidung dem Vermögen der I KG zuzuordnen.

54 cc) Insoweit unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt auch von dem dem BFH-Urteil in BFHE 182, 131, BStBl II 1997, 404 zu Grunde liegenden Sachverhalt. In jenem Verfahren hatte das FG offengelassen, ob das

Benennungsverlangen neben § 160 AO auch auf § 159 AO gestützt worden sei.

55 dd) Anders als das FA wohl meint, ist eine andere Beurteilung auch nicht unter Heranziehung der Grundsätze von Treu und Glauben geboten. Zwar hat die Klägerin erstmals im Klageverfahren vorgetragen, dass die Zahlungen an die Auslandsgesellschaften abweichend von der tatsächlichen bilanziellen Erfassung durchlaufende Posten seien und das auf § 160 AO gestützte Benennungsverlangen daher ins Leere gelaufen sei. Ein treuwidriges Verhalten des Steuerpflichtigen liegt aber nicht vor, wenn er die sein Klagebegehren stützende Rechtsauffassung während des Klageverfahrens ändert.

56 Im Hinblick auf dieses Vorbringen der Klägerin war das FA vielmehr gehalten, sein auf § 160 AO gestütztes Benennungsverlangen zu überprüfen. Unabhängig davon, ob das FA die Rechtsansicht der Klägerin teilte, hätte es zur Vermeidung etwaiger Rechtsnachteile ein auf § 159 AO gestütztes Benennungsverlangen noch während des Klageverfahrens an die Klägerin richten können bzw. müssen. In diesem Fall wäre das FG gehalten gewesen, das finanzgerichtliche Verfahren in entsprechender Anwendung des § 74 FGO zunächst auszusetzen und das Ergebnis des Benennungsverlangens abzuwarten.

57 5. Da die Zahlungen an KS nach der Modifizierung des Klageabweisungsantrags nicht mehr streitig sind, war die angefochtene Vorentscheidung in vollem Umfang zu bestätigen und die Revision des FA zurückzuweisen.

58 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de