Urteil vom 16. Februar 2022, X R 2/21

Fälligkeitserfordernis bei regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben

ECLI:DE:BFH:2022:U.160222.XR2.21.0

BFH X. Senat

EStG § 11 Abs 2 S 2, EStG § 11 Abs 1 S 2, EStG § 4 Abs 3, EStG VZ 2017

vorgehend FG München, 14. Oktober 2020, Az: 15 K 2604/19

Leitsätze

Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben setzen voraus, dass sie kurze Zeit vor Beginn bzw. kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit nicht nur gezahlt, sondern auch fällig geworden sind.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 15.10.2020 - 15 K 2604/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens betreffend Einkommensteuer haben die Kläger gemeinsam zu tragen, im Übrigen trägt die Kosten der Kläger allein.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und werden für das Streitjahr 2017 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Kläger führt einen Gewerbebetrieb, dessen Gewinn er für das Streitjahr durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte. Er war zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet. Die Vorauszahlungen für die Voranmeldungszeiträume Mai bis Juli 2017 in Höhe von insgesamt 3.047 € leistete er erst am 09.01.2018, machte sie aber als Betriebsausgaben für das Streitjahr geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) versagte den Abzug, da die Voraussetzungen von § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht vorlägen. Nach insoweit erfolglosen Einsprüchen sowohl gegen den Einkommensteuer- als auch gegen den Gewerbesteuermessbescheid wies das Finanzgericht (FG) die zu gemeinsamer Verhandlung und Entscheidung verbundenen Klagen ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1532). Es führte an, die betroffenen Umsatzsteuervorauszahlungen seien nicht kurze Zeit vor Beginn bzw. kurze Zeit nach Ende des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit fällig geworden.

2 Mit ihrer Revision tragen der bzw. die Kläger vor, § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG enthalte nicht das Erfordernis, dass die regelmäßig wiederkehrende Ausgabe kurze Zeit vor oder nach Beendigung des betroffenen Kalenderjahres fällig geworden sein müsse. Es komme nur auf die wirtschaftliche Zuordnung der Ausgabe und den Zeitpunkt der Zahlung an.

3 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil --soweit es die Einkommensteuer betrifft-- und die Einspruchsentscheidung vom 30.09.2019 aufzuheben und den Bescheid über Einkommensteuer vom 17.04.2019 dahingehend zu ändern, dass der Gewinn des Klägers aus dem gewerblichen Einzelunternehmen um 3.047 € gemindert wird.

4 Ferner beantragt der Kläger,
das angefochtene Urteil --soweit es den Gewerbesteuermessbetrag betrifft und gegen den Kläger ergangen ist--

und die Einspruchsentscheidung vom 30.09.2019 aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid 2017 vom 17.04.2019 dahingehend zu ändern, dass der Gewinn des Klägers aus dem gewerblichen Einzelunternehmen um 3.047 € gemindert wird.

5 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

6 Das FA hält das vorinstanzliche Urteil für zutreffend. Es meint, die Fälligkeit der in Rede stehenden Ausgabe innerhalb des für § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG relevanten Zeitraums sei wortlauterweiternd in die Norm einzubeziehen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die unbegründete Revision ist gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

8 Das FG hat zutreffend entschieden, dass die für die Voranmeldungszeiträume Mai, Juni und Juli 2017 jeweils am 09.01.2018 geleisteten Umsatzsteuervorauszahlungen nicht als Betriebsausgaben des Streitjahres 2017 abzuziehen sind. Es handelt sich um gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG für das Jahr 2018 zu berücksichtigende Betriebsausgaben (dazu unten 1.). Die Voraussetzungen für eine hiervon abweichende zeitliche Zuordnung der Zahlungen als regelmäßig wiederkehrende Ausgaben nach § 11 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG liegen nicht vor (unten 2.).

9 1. Der bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG für den Betriebsausgabenabzug geltende § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG bestimmt, dass Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen sind, in dem sie geleistet worden sind. Maßgeblich ist, wann der Steuerpflichtige nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die hingegebenen Mittel verliert. Auf die Fälligkeit kommt es hierbei nicht an (allgemeine Ansicht, vgl. statt vieler Seiler in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 11 Rz 9 f., m.w.N.).

10 Der Kläger hat die Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum Mai bis Juli 2017 nach den Feststellungen des FG erst am 09.01.2018 geleistet. Unbeschadet der bereits im Jahr 2017 eingetretenen Fälligkeit der Zahlungen (§ 18 Abs. 1 Sätze 1 und 4 des Umsatzsteuergesetzes --UStG-- i.V.m. § 46 Satz 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) war der Betriebsausgabenabzug nach der Grundregel des § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG somit erst für das Jahr 2018 zu gewähren.

11 2. Eine hiervon abweichende Zuordnung des Abzugs für das Streitjahr nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG ist ausgeschlossen. Nach dieser --als Ausnahmetatbestand zu Abs. 2 Satz 1 konzipierten-- Vorschrift sind in entsprechender Anwendung von § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG regelmäßig wiederkehrende Ausgaben in dem Kalenderjahr abzusetzen, zu dem sie wirtschaftlich gehören, sofern sie der Steuerpflichtige kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung jenes Kalenderjahres geleistet hat. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor.

12 a) Zwar handelt es sich bei Umsatzsteuervorauszahlungen nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Hinblick auf deren gesetzlich festgelegte Wiederholung in § 18 Abs. 1 Sätze 1 und 4 UStG um regelmäßig wiederkehrende Ausgaben (BFH-Urteile vom 01.08.2007 - XI R 48/05, BFHE 218, 372, BStBl II 2008, 282, unter II.2.a; vom 11.11.2014 - VIII R 34/12, BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285, Rz 14 f.; vom 27.06.2018 - X R 44/16, BFHE 262, 97, BStBl II 2018, 781, Rz 10, sowie vom 03.12.2019 - VIII R 23/17, BFH/NV 2020, 613, Rz 18). Dies gilt nach Auffassung des Senats auch, wenn der Steuerpflichtige die Vorauszahlungen --wie vorliegend-- erst deutlich nach Fälligkeit erbringt. Zudem gehörten die Vorauszahlungen im Streitfall wirtschaftlich ins Jahr 2017. Ferner hat der Kläger die Zahlungen kurze Zeit nach Ende des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, nämlich innerhalb des insofern maßgeblichen Zeitraums von bis zu zehn Tagen (vgl. hierzu u.a. Senatsurteil in BFHE 262, 97, BStBl II 2018, 781, Rz 11, m.w.N.) geleistet.

13 b) Allerdings ist im Einklang mit der Vorinstanz darüber hinausgehend zu fordern, dass die in Rede stehende Ausgabe kurze Zeit vor Beginn bzw. kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit fällig geworden ist. Dies entspricht der ganz überwiegend von der BFH-Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur vertretenen Auffassung (unten aa), die auf einer am Gesetzeszweck orientierten Auslegung der Ausnahmeregelung für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben beruht (unten bb).

14 aa) Seit der grundlegenden Entscheidung des VI. Senats des BFH vom 09.05.1974 - VI R 161/72 (BFHE 112, 373, BStBl II 1974, 547) zu der durch das EStG 1934 (RGBl I 1934, 1005) geschaffenen Regelung einer besonderen

Behandlung von regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen und Ausgaben setzt die höchstrichterliche Rechtsprechung in fast allen hierzu ergangenen Entscheidungen voraus, dass solche Einnahmen bzw. Ausgaben über den Wortlaut von § 11 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 1 Satz 2 EStG hinaus innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums vor oder nach Ende des Kalenderjahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit fällig geworden sind (vgl. ausführlich u.a. zur Rechtsprechungshistorie Wendt, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2018, 2071).

15 Begründet hat der BFH dies in seiner vorgenannten Entscheidung damit, dass die --in ihrem Anwendungsbereich eng zu begrenzende-- Vorschrift Zufallsergebnisse vermeiden wolle, die allerdings einträten, wenn jede zu irgendeinem beliebigen Zeitpunkt des Kalenderjahres fällige Ausgabe (bzw. Einnahme) auch dann noch diesem Kalenderjahr zugerechnet werde, wenn sie erst kurz nach Beginn des folgenden Kalenderjahres erbracht werde. Ein Verzicht auf die Fälligkeit würde auf eine Übertragung der für die Bilanzaufstellung geltenden Grundsätze auf § 11 EStG hinauslaufen und damit dessen Sinn und Zweck erheblich überschreiten (BFH-Urteil in BFHE 112, 373, BStBl II 1974, 547).

16 Diesen Grundsätzen schloss sich zunächst der IV. Senat in seinen Entscheidungen vom 24.07.1986 - IV R 309/84 (BFHE 147, 419, BStBl II 1987, 16, unter 2.c) und vom 06.07.1995 - IV R 63/94 (BFHE 178, 326, BStBl II 1996, 266, unter 2.c) an, hob in der letztgenannten Entscheidung aber hervor, es komme nicht darauf an, dass der Fälligkeitszeitpunkt auch im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit liege (dort unter 2.b; ebenso BFH-Urteil vom 23.09.1999 - IV R 1/99, BFHE 190, 335, BStBl II 2000, 121, unter 1.b). Später folgten auch der VIII. und XI. Senat dieser rechtlichen Beurteilung (BFH-Urteile in BFHE 218, 372, BStBl II 2008, 282, unter II.2.a, sowie in BFHE 247, 432, BStBl II 2015, 285, Rz 15; ebenso in BFH/NV 2020, 613, Rz 20).

17 Die Finanzverwaltung geht unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil in BFHE 147, 419, BStBl II 1987, 16 ebenfalls davon aus, dass regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben nur dann unter die Regelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 1 Satz 2 EStG fallen, wenn diese neben der Zahlung auch innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums um die Jahreswende fällig geworden sind (Einkommensteuer-Handbuch H 11 zu § 11 EStG).

18 Diese Ansicht entspricht zudem der ganz herrschend hierzu im Schrifttum vertretenen Ansicht (Brandis/Heuermann/Martini, § 11 EStG Rz 39; Handor/Bergan, DStR 2016, 2568, 2570; Kister in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 11 EStG Rz 81; Korff, Deutsche Steuerzeitung --DStZ-- 2016, 978, 983 f.; Kramer in Bordewin/Brandt, § 11 EStG Rz 50 f.; Kube/Schomäcker in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 11 Rz B 34; Schiffers in Korn, § 11 EStG Rz 32; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 11 Rz 60; Schmidt/Krüger, EStG, 40. Aufl., § 11 Rz 27; Seer, DStR 1987, 603; Seiler in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 11 Rz 38; Tehler, Der Betrieb 1987, 1168, 1169 f.; BeckOK EStG/Widmann, 11. Ed. [01.10.2021], § 11 Rz 125). Vereinzelt wird hiergegen eingewandt, der Wortlaut des § 11 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 1 Satz 2 EStG gebe keine Anhaltspunkte für das Erfordernis einer Fälligkeit innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums; zudem schütze bereits die Notwendigkeit des Vorliegens "regelmäßig wiederkehrender" Einnahmen/Ausgaben und deren Zahlung rund um die Jahreswende vor einer überbordenden Anwendung der Vorschrift (Steck, DStZ 2016, 652, 655 f.; wohl auch Dürr, DStZ 2016, 645, 649).

19 bb) Nachdem der erkennende Senat in seinen Entscheidungen in BFHE 262, 97, BStBl II 2018, 781, Rz 12 sowie vom 27.06.2018 - X R 2/17 (BFH/NV 2018, 1286, Rz 13) mangels dortiger Erheblichkeit offenlassen konnte, ob die Anwendung von § 11 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 1 Satz 2 EStG von einer Fälligkeit der Zahlungen innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums abhängt, schließt er sich nunmehr der vorgenannten herrschenden Meinung an.

20 (1) Der Wortlaut des § 11 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 1 Satz 2 EStG verhält sich zum Erfordernis einer Fälligkeit der in Rede stehende Einnahme bzw. Ausgabe innerhalb des dort genannten Zeitraums nicht. Er setzt die Fälligkeit weder voraus noch hält er sie ausdrücklich für verzichtbar.

21 (2) Systematische und teleologische Erwägungen gebieten es allerdings, § 11 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 1 Satz 2 EStG nur dann anzuwenden, wenn die zu beurteilende Einnahme bzw. Ausgabe nicht nur kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehört, geleistet wurde, sondern innerhalb jenes Zeitraums auch fällig geworden ist.

22 (a) Die Regelung in § 11 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 1 Satz 2 EStG ist im Kontext einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG Ausdruck einer nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu bestimmenden periodengerechten Zuordnung von Betriebseinnahmen und -ausgaben, sofern es sich um solche handelt, die regelmäßig wiederkehren. Insofern wird ausnahmsweise das Kassenprinzip einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG durchbrochen (vgl. Handor/Bergan, DStR 2016, 2568, 2569). Jene Betriebseinnahmen bzw. -

ausgaben sollen dem Jahr zugeordnet werden, zu dem sie wirtschaftlich gehören, ohne dass es allerdings --wie auch bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG)-- darauf ankommt, ob die Einnahmen/Ausgaben auch in dem Jahr fällig geworden sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

23 (b) Der Anwendungsbereich dieser Sonderregelung (vgl. zu diesem Begriff bereits BFH-Urteil vom 10.10.1957 - IV 98/56 U, BFHE 66, 52, BStBl III 1958, 23) ist beschränkt auf solche regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen bzw. Ausgaben, die rund um die Jahreswende zugeflossen (§ 11 Abs. 1 Satz 2 EStG) bzw. geleistet worden sind (Abs. 2 Satz 2). Hierdurch sollen --wie oben dargelegt-- Zufälligkeiten vermieden werden, die bei strikter Anwendung des für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG grundsätzlich beherrschenden Zu- und Abflussprinzips entstünden, würde man die Zahlung mal in dem einen oder mal in dem anderen Jahr berücksichtigen. Nur für den im Gesetz genannten Zeitraum ist der wirtschaftlichen Zuordnung der Zahlungen Vorrang einzuräumen.

24 (c) Der Gesetzeszweck, die genannten Zufälligkeiten zu vermeiden, zwingt nach Auffassung des Senats zu der Folgerung, dass nicht nur die Zahlung innerhalb des Zehn-Tages-Zeitraums erfolgen muss, sondern diese auch innerhalb desselben Zeitraums zahlbar, d.h. fällig ist. Denn bei typisierender Betrachtung der Gepflogenheiten des Rechts- und Geschäftsverkehrs werden Zahlungen weder klar im Voraus noch deutlich nach Ablauf des vertraglich oder gesetzlich festgelegten Zahlungsziels erbracht. Üblicherweise erfolgt die Zahlung in zeitlicher Nähe zum Fälligkeitstag (vgl. hierzu Korff, DStZ 2016, 978, 984). Nur in einer solchen Situation kann es von besteuerungsirrelevanten Zufälligkeiten abhängen, ob beispielsweise eine Ausgabe, die wirtschaftlich zum Jahr 01 gehört, noch als Betriebsausgabe eben jenes Jahres (Zahlung am 31.12.01) oder erst des Folgejahres (Zahlung am 01.01.02) zu behandeln wäre. Je weiter der Zahlungstermin allerdings vom Jahresende entfernt liegt, desto weniger Gefahr besteht, den Besteuerungszeitpunkt zufällig zu verschieben (HHR/Kister, § 11 EStG Rz 81; Seer, DStR 1987, 603).

25 (d) Würde man auf das Fälligkeitskriterium verzichten, führten --wie der Streitfall anschaulich zeigt-- Nachzahlungen für längst fällig gewordene Verpflichtungen zu einem vom Zeitpunkt der Verausgabung unabhängigen Betriebsausgabenabzug, sofern die Zahlung nur innerhalb von bis zu zehn Tagen des nachfolgenden Kalenderjahres geleistet würde. Diese Handhabung entspräche insofern bereits den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs (vgl. BFH-Urteil in BFHE 112, 373, BStBl II 1974, 547). § 11 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 1 Satz 2 EStG erhielten --wie in der Literatur zu Recht betont-- einen über den Gesetzeszweck hinausgehenden Anwendungsbereich, wenn sie auch Zahlungen mit weiter entfernt liegender Fälligkeit erfassten (Seer, DStR 1987, 603; Kube/Schomäcker in KSM, EStG, § 11 Rz B 34; Korff, DStZ 2016, 978, 984).

26 (3) Die gegenteilige --insbesondere auf die Entscheidung des FG Düsseldorf vom 09.12.2019 - 3 K 2040/18 E (EFG 2020, 271, Rz 23 ff. Revision anhängig unter VIII R 1/20) gestützte-- Auffassung der Kläger überzeugt den Senat nicht. Sie steht trotz Vereinbarkeit mit dem Wortlaut nicht im Einklang mit dem dargelegten Gesetzeszweck und überfrachtet damit den Anwendungsbereich des nur in engen Grenzen zu durchbrechenden Kassenprinzips zugunsten von Bilanzierungsgrundsätzen.

27 (4) Der erkennende Senat setzt sich auch nicht in Widerspruch zu den in der Entscheidung des IV. Senats in BFHE 190, 335, BStBl II 2000, 121 vertretenen Grundsätzen. Das FA weist zu Recht darauf hin, dass der IV. Senat dort nicht das Kriterium der Fälligkeit in Gänze in Abrede gestellt, sondern lediglich verdeutlicht hat, dass eine periodenfremde Fälligkeit der Einnahme/Ausgabe keinen Einfluss auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit habe (dort unter 1.c; so bereits BFH-Urteil in BFHE 178, 326, BStBl II 1996, 266, unter 2.b).

28 (5) Die hier --und ganz überwiegend-- befürwortete Auslegung des § 11 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 1 Satz 2 EStG ist zudem mit den Motiven des historischen Gesetzgebers vereinbar. Richtig ist zwar, dass der Gesetzgeber des EStG 1934 den Zu- und Abfluss von Einnahmen und Ausgaben nach den Grundregelungen in § 11 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG in Abkehr von der vorherigen Fassung des § 11 Abs. 1 und 4 EStG 1925 (RGBl 1925, 189) unabhängig vom Zeitpunkt der Fälligkeit ausgestalten wollte (vgl. hierzu RStBl 1935, 33, 40; ausführlich zur historischen Entwicklung der Vorschrift Wendt, DStR 2018, 2071 ff.). Die seinerzeitige Gesetzesbegründung liefert aber keine Anhaltspunkte dafür, dass der erstmals mit dem EStG 1934 eingeführte Ausnahmetatbestand des § 11 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 1 Satz 2 EStG selbst dann anwendbar sein sollte, wenn es sich um regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben handelt, deren Fälligkeit weit vom Jahreswechsel entfernt liegt.

29 3. Der Senat hat mit Einverständnis der Beteiligten ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung entschieden (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO).

30 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de