

Niedersächsisches FG: Keine Aktivierung von Aufwendungen im Zusammenhang mit einem schwebenden Geschäft

Der BFH hat die Auffassung des Niedersächsischen FG bestätigt.
BFH, Urteil vom 26.04.2018, III R 5/16, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Niedersächsisches FG (Vorinstanz):

Aufwendungen eines Handelsvertreters, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit am Stichtag noch nicht realisierten Provisionserlösen stehen, sind weder unter dem Gesichtspunkt eines schwebenden Geschäfts noch als unfertige Leistungen zu aktivieren.

Sachverhalt

Der Kläger war im Streitjahr 2010 mit seinem Reisebüro als Handelsvertreter für das Unternehmen X tätig. Provisionen für im Jahr 2010 noch nicht begonnene Reisen wurden in der Bilanz auf den 31.12.2010 passiv abgegrenzt (PRAP), die Erfassung als Ertrag erfolgte erst im Zeitpunkt des Reiseantritts. Die mit diesen Provisionen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen zog der Kläger im Jahr 2010 ab. Nach einer Außenprüfung folgte das Finanzamt dem Kläger zwar hinsichtlich der passiv abgegrenzten Provisionen, wollte die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen aber als „unfertige Leistungen“ aktivieren. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.

Entscheidung

Das Finanzamt habe die Einkünfte des Klägers zu Unrecht durch die Aktivierung von „unfertigen Leistungen“ erhöht; dagegen sei die passive Abgrenzung der Provisionen für noch nicht begonnene Reisen – wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist – korrekt gewesen.

Der Gewinn aus der Leistungsbeziehung sei erst dann nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB realisiert, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung erbracht, d.h. seine Verpflichtung „wirtschaftlich erfüllt“ habe, so dass dem Schuldner der Gegenleistung die Einrede des nicht erfüllten Vertrags (§ 320 Abs. 1 Satz 1 BGB) nicht mehr zustehe. Da eine Handelsvertreterleistung nicht bloßes Tätigwerden, sondern auf eine erfolgreiche Vermittlung gerichtet sei, liege vor dem Zeitpunkt der Ausführung des vermittelten Geschäfts ein schwebendes Geschäft vor (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2009). Folglich könne die steuerrechtliche Realisierung des Provisionsanspruchs nicht vor der Durchführung der Reise (tatsächliche Erbringung der Vermittlungsleistung) angenommen werden.

Trotz des Vorliegens eines schwebenden Geschäfts sei die Aktivierung der mit den Provisionen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen mittels Rechnungsabgrenzungsposten oder als „unfertige Leistungen“ (§ 266 Abs. 2, B, I., Nr. 2 HGB) zu Recht unterblieben.

Das FG folgt dem BFH (z. B. BFH-Urteil v. 29.11.1990) dahingehend, dass es handels- und steuerrechtlich keinen allgemeinen Grundsatz für die einheitliche Behandlung eines schwebenden Geschäfts des Inhalts gebe, dass Aufwendungen im Rahmen des schwebenden Geschäfts im Wege der Aktivierung in dasjenige Jahr zu verlagern seien, in dem die Erträge zufließen. Der Grundsatz der Nichtbilanzierung für schwebende Geschäfte bedeute lediglich, dass Ansprüche und Verbindlichkeiten, die aus dem schwebenden Geschäft entstehen, nicht erfasst werden dürfen, solange die wertmäßige Gleichheit der wechselseitigen Rechte und Pflichten gegeben ist. Es gebe dagegen jedoch keinen Grundsatz der Nettorealisation für schwebende Geschäfte; ein solcher würde de facto zu einer unzulässigen Teilrealisierung noch nicht realisierter Ansprüche im Wirtschaftsjahr der Aufwandsentstehung führen (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2009).

Die Aufwendungen im Zusammenhang mit den noch nicht realisierten Vermittlungsleistungen könnten auch nicht als „unfertige Leistungen“ aktiviert werden. Bei der Bilanzposition „unfertige Erzeugnisse“ bzw. „unfertige Leistungen“ handle es sich nach

der Rechtsprechung des BFH (z. B. BFH-Urteil v. 07.09.2005) weder um eine bloße Bilanzierungshilfe noch um eine Position „ähnlich einem Rechnungsabgrenzungsposten“, sondern um ein Wirtschaftsgut. Für die Aktivierung angefallener Aufwendungen als „unfertige Leistungen“ müssten sich diese zu einem greifbaren betrieblichen Vorteil verdichten haben, den sich der Kaufmann etwas kosten lassen würde und der nach der Verkehrsauffassung einer selbständigen Bewertung zugänglich sei (vgl. BFH Urteil 26.11.2014). Dies sei vorliegend jedoch nicht der Fall.

Vor der Ausführung der Reiseleistungen würde ein Dritter für die erbrachten Aufwendungen zur Erbringung der Vermittlungsleistungen kein eigenständiges Entgelt bezahlen, da noch unklar sei, ob die Aufwendungen für die Vermittlungsleistungen tatsächlich zu einem Provisionsanspruch führen oder nicht. Zudem sei eine selbstständige Bewertung der Aufwendungen – was sich auch durch die grobe Schätzung des Außenprüfers zeige – kaum möglich. Bei den Aufwendungen handle es sich um bloße Vorbereitungskosten für die erfolgreiche Handelsvertreterleistung und nicht um ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut.

Zwar gebe es in Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil v. 07.09.2005) und Literatur die Auffassung, dass Dienstleistungsunternehmen bei langfristigen Auftragsverhältnissen auch dann zur Aktivierung verpflichtet seien, wenn die Aufwendungen wegen des Dienstleistungscharakters nicht zu einem materiellen Vermögensgegenstand geführt haben. Allerdings setze dies nach der Auffassung des Finanzgerichts voraus, dass der Steuerpflichtige bei einer unterstellten Vertragsauflösung ohne sein Verschulden zivilrechtlich einen Anspruch auf Ersatz der bis zum Stichtag angefallenen Aufwendungen hätte, da dann eine Konkretisierung zu einem eigenständigen wirtschaftlichen Vorteil gegeben sei. Ein Reisevermittler (Handelsvertreter) – wie der Kläger – habe aber in der Regel – anders als z. B. Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Baubetreuern gem. §§ 670, 675 BGB – bei einer unterstellten Vertragsauflösung keinen Anspruch auf Ersatz seiner im regelmäßigen Geschäftsbetrieb entstandenen Aufwendungen (vgl. § 87d HGB).

Betroffene Normen

§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG, § 5 Abs. 5 EStG, § 87d HGB
Streitjahr 2010

Fundstellen

BFH, Urteil vom 26.04.2018, [III R 5/16](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)
Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 12.01.2016, [13 K 12/15](#), EFG 2016, S. 1158

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 29.11.1990, IV R 131/89, BStBl. II 1992, S. 715
BFH, Urteil vom 07.09.2005, VIII R 1/03, BStBl. II 2006, S. 298
BFH, Urteil vom 28.10.2009 I R 28/08, BFH/NV 2010, 432
BFH, Urteil vom 26.11.2014, X R 20/12, BStBl. II 2015, S. 325, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.