

Urteil vom 19. September 2012, IV R 45/09

Frisör-Gutscheine: Keine Verbindlichkeiten oder Rückstellungen im Ausgabejahr - Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen § 104 Abs. 2 FGO - Keine Erhebung von Kosten einer Beweisaufnahme

BFH IV. Senat

EStG § 5 Abs 1, FGO § 76 Abs 1, FGO § 79, FGO § 104 Abs 2, FGO § 119 Nr 3, HGB § 249 Abs 1 S 1, HGB § 253 Abs 1 S 2, EStG § 5 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, GKG § 21 Abs 1 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 23. August 2009, Az: 9 K 547/05

Leitsätze

Wegen der Ausgabe von Gutscheinen, die einen Anspruch auf Preisermäßigung von Frisör-Dienstleistungen im Folgejahr gewähren, sind im Ausgabejahr weder Verbindlichkeiten noch Rückstellungen zu bilanzieren .

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist als GmbH & Co. KG Organträgerin einer GmbH, die Frisörsalons betreibt.
- 2** Von Mitte November bis Ende Dezember der Jahre 1995 bis 1997 (Streitjahre) gaben die Frisörsalons an ihre Kunden als Weihnachtsgeschenke jeweils einen bzw. ab 1996 zwei Gutscheine aus. Die Kunden erhielten die Gutscheine bei der Bezahlung einer Dienstleistung von dem Mitarbeiter, der sie betreut hatte. Dabei hatte der Mitarbeiter dem Kunden für seine Treue zu danken und ihn über die Modalitäten der Gutscheineinlösung zu informieren. Die Gutscheine enthielten u.a. den Aufdruck "... Dankeschön, daß Sie uns auch in diesem Jahr die Treue gehalten haben" sowie "Gutschein DM 10,- für jede Dienstleistung in allen FRISÖR ... Salons". Sie waren im Januar bzw. Februar des Folgejahres gültig und mit einem Stempel des ausgebenden Frisörsalons versehen. Der Name des Kunden wurde nicht festgehalten. Die Gutscheine konnten weder bar eingelöst noch kumuliert werden und verfielen nach Ablauf des Aktionszeitraums entschädigungslos.
- 3** Für die zu erwartenden Erlösminderungen wies die GmbH in der Bilanz des Ausgabejahres Rückstellungen aus, die jeweils in der Bilanz des Folgejahres wieder aufgelöst wurden. Die Höhe der Rückstellungen schätzte sie in Anlehnung an die Zahl der gedruckten Gutscheine.
- 4** Für das Jahr 1995 hatte die GmbH 350 000 Gutscheine drucken lassen, von denen 187 477 verteilt worden waren. Da lediglich aus einer Region Aufzeichnungen über die eingelösten Gutscheine vorlagen (82,8 %), schätzte die GmbH die Gesamtzahl der Rückläufer auf dieser Grundlage. Die GmbH errechnete eine Zahl von (82,8 % von 187 477 = ca.) 155 230 eingelösten Gutscheinen à 10 DM und nahm einen Rückstellungsbetrag von 1,5 Mio. DM an.
- 5** Da das Gutscheinsystem von den Stammkunden ab dem zweiten Jahr verstärkt akzeptiert worden sei, nahm die GmbH an, dass die Ende 1996 ausgegebenen Gutscheine sämtlich eingelöst worden seien. Bei 400 000 ausgegebenen Gutscheinen à 10 DM schätzte sie den Rückstellungsbetrag 1996 auf 4 Mio. DM.
- 6** Für 1997 bildete die GmbH eine Rückstellung von 6,185 Mio. DM.
- 7** Im Anschluss an Betriebsprüfungen bei der Klägerin und der GmbH ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass keine Rückstellungen zu bilden seien, weil die mit der Ausgabe der Gutscheine verbundenen Erlösminderungen wirtschaftlich nicht dem Jahr der Ausgabe, sondern dem der Einlösung zuzurechnen seien. Das FA erhöhte die Gewinne der GmbH und damit auch der Klägerin entsprechend.
- 8** Dagegen erhob die Klägerin am 5. Mai 2000 nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage. Die Begründung reichte

sie mit Schriftsatz vom 18. September 2000 ein. Mit Beschluss vom 15. Februar 2005 setzte das Finanzgericht (FG) den Rechtsstreit im Hinblick auf zwei vor dem Bundesfinanzhof (BFH) anhängige Verfahren aus. Nach Wiederaufnahme des Verfahrens nahm die Klägerin am 24. Februar 2006 schriftsätzlich Stellung. Mit Verfügung vom 4. Februar 2009 bat der Berichterstatter um eine "ergänzende Stellungnahme" der Klägerin und um Klarstellung, "aufgrund welcher Erwägungen (bei dem vorgenannten Streitgegenstand) jeweils auch das Streitjahr 1997 angefochten wird" und um Mitteilung, "wann und wie die Höhe der für die Streitjahre angesetzten Rückstellungen jeweils ermittelt wurde". Die Verfügung verband er mit dem Hinweis "Für die Erledigung der vorstehenden Punkte wird gemäß § 79 b Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) eine Frist bis zum 5. 3. 2009 gesetzt."

9

Nachdem die Klägerin am 9. Februar 2009 die Ausschlussfrist gerügt und hilfsweise deren Verlängerung beantragt hatte, verlängerte der Berichterstatter die Frist zunächst bis zum 5. April 2009. Am 1. April 2009 nahm die Klägerin ergänzend Stellung und trug u.a. erstmals vor, dass die GmbH aufgrund der Ausgabe der Gutscheine einen Wettbewerbsverstoß nach damaligem Recht befürchtet und die Rückstellung 1997 aus diesem Grund um einen zusätzlichen Betrag von 600.000 DM erhöht habe. Sie fügte die Kopie einer Notiz bei, die folgende Berechnung des zuständigen Mitarbeiters der Steuerberatung der GmbH zur Rückstellungshöhe enthielt:

"Gutscheine	5.585.000
Risiko aus Wettbewerbsverstoß (10 % der ausgegebenen Gutscheine) rd.	600.000
	6.185.000"

- 10** Das FG wies die Klage ab. Die Dienstleistungsrabattzusagen seien vor der Einlösung durch Kunden im jeweiligen Folgejahr weder als Verbindlichkeiten noch als Rückstellungen zu passivieren. Die Verpflichtung, Kunden im Folgejahr gegen Vorlage der Gutscheine einen Preisabschlag von 10 DM zu gewähren, könne im Ausgabejahr noch nicht als gewisse Verbindlichkeit ausgewiesen werden, da sie am Bilanzstichtag rechtlich noch nicht voll wirksam entstanden und ungewiss sei, ob und in welcher Höhe sie in Zukunft entstehen werde. Sie sei auch wirtschaftlich noch nicht im Ausgabejahr verursacht. Der Preisabschlag mindere allein die Erlöse des Folgejahres und sei damit wirtschaftlich so eng mit künftigen Dienstleistungen verknüpft, dass er als Belastung des Betriebsvermögens im jeweiligen Folgejahr anzusehen sei. Dem entsprechend seien auch keine Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Auch wegen angeblicher Risiken aus Wettbewerbsverstößen habe die GmbH keinen Passivposten von 600.000 DM bilden dürfen. Die Klägerin habe nicht ausreichend dargetan, geschweige denn belegt, dass die für die Bildung einer Rückstellung notwendigen Gründe vorlägen. Das Urteil erging "aufgrund mündlicher Verhandlung vom 24. August 2009". Es wurde nicht verkündet (§ 104 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), sondern den Beteiligten am 22. Oktober 2009 zugestellt (§ 104 Abs. 2 Satz 1 FGO). Der zuständigen Geschäftsstelle des FG wurde das Urteil am 15. Oktober 2009 übermittelt. Es ist in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2010, 649 veröffentlicht.
- 11** Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie Verstöße gegen Verfahrensvorschriften (§ 76 Abs. 1, § 79b, § 104 Abs. 2 FGO) und gegen materielles Recht (§§ 242, 247, 249, 266 des Handelsgesetzbuchs --HGB--, § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--, § 7 des Gewerbesteuergesetzes, § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) geltend macht.
- 12** Das FG habe gegen § 104 Abs. 2 FGO verstoßen, weil das Urteil nach der mündlichen Verhandlung vom 24. August 2009 nicht verkündet, sondern am 22. Oktober 2009 zugestellt, die Urteilsformel jedoch nicht binnen zwei Wochen nach der mündlichen Verhandlung der Geschäftsstelle übermittelt worden sei. Den Prozessbevollmächtigten sei von der zuständigen Geschäftsstelle am 14. und 23. September 2009 telefonisch die Auskunft erteilt worden, dass noch keine Entscheidungsformel eingegangen sei. Auf weitere telefonische Anfrage vom 26. Oktober 2009 habe die Geschäftsstelle mitgeteilt, dass die Urteilsgründe am 15. Oktober 2009 bei ihr eingegangen seien; der Tenor sei zuvor nicht isoliert übermittelt worden. Dabei handele es sich um einen erheblichen Verfahrensverstoß, wie das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) in ständiger Rechtsprechung zu § 116 Abs. 2 der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) entschieden habe; diesen Grundsätzen habe sich der BFH angeschlossen (BFH-Beschlüsse vom 28. April 1999 V R 49/98, BFH/NV 1999, 1364; vom 25. April 2000 VII R 51/99, BFH/NV 2000, 1232).

- 13** Der Berichterstatter habe eine Ausschlussfrist nach § 79b Abs. 2 FGO gesetzt, ohne die als aufklärungs- oder beweisbedürftig erachteten Punkte so genau zu bezeichnen, dass es der Klägerin möglich gewesen wäre, die Anordnung ohne weiteres zu befolgen. Nicht nur das Setzen der Frist, sondern auch die darauf beruhende Zurückweisung des Sachvortrags der Klägerin bzw. die Ablehnung des Vertagungsantrags in der mündlichen Verhandlung seien deshalb rechtsfehlerhaft.
- 14** Das FG habe außerdem die richterliche Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt. Denn es habe die von der Klägerin mit Schriftsatz vom 1. April 2009 vorgetragene Umstände der Rückstellungsbildung 1997, die u.a. auf einem befürchteten Wettbewerbsverstoß nach damaligem Recht beruht habe, nicht näher aufgeklärt. Jedenfalls aber hätte die Klägerin die Umstände des befürchteten Wettbewerbsverstoßes nach damaligem Recht, der auf dem Unterlassungsbegehren eines Konkurrenzunternehmens beruht habe, dargelegt und unter Beweis gestellt. Das gelte auch für die Ermittlung des betragsmäßigen Risikos in Höhe von 600.000 DM.
- 15** Das angefochtene Urteil verstoße auch gegen materielles Recht, weil für die aus der Ausgabe der Gutscheine resultierenden rechtlichen und wirtschaftlichen Belastungen Verbindlichkeiten in der geltend gemachten Höhe zu bilden seien. Durch die Ausgabe der Gutscheine, bei denen es sich zivilrechtlich um Inhaberpapiere handele, habe die GmbH eine Außenverpflichtung gegenüber ihren Kunden begründet. Diese sei durch die Begebung der Gutscheine entgegen der Auffassung des FG zivilrechtlich bereits voll wirksam entstanden; eine aufschiebend bedingte Verbindlichkeit liege nicht vor. Um den Preisnachlass verrechnen zu können, habe es nicht, wie das FG zu Unrecht ausführe, des Abschlusses eines neuen Dienstleistungsvertrages bedurft; die Verrechnung des Nachlasses knüpfe daran zwar unselbstständig an, habe ihre Grundlage jedoch nicht in dem "neu" abgeschlossenen Dienstleistungsvertrag, sondern in der bis zum 31. Dezember des Altjahres begründeten Verpflichtung der GmbH. Insoweit habe es sich um eine bloße Fälligkeitsabrede gehandelt, die an keinerlei Bedingungen im Rechtssinne geknüpft gewesen sei.
- 16** Hinzu komme, dass die Verbindlichkeiten, die aus den ausgegebenen Gutscheinen resultierten, wirtschaftlich dem Ausgabejahr zuzuordnen seien. Denn diese zielten nicht nur --wie jedes unternehmerische Handeln-- auf zukünftige Ertragssteigerungen ab, sondern dienten auch als Anreiz für die Kunden, die Frisörsalons noch im alten Jahr und somit vor dem Bilanzstichtag zu besuchen. Entsprechend würde ein gedachter Erwerber die aus den ausgegebenen Gutscheinen resultierenden Verpflichtungen erwerbspreismindernd berücksichtigen.
- 17** Hilfsweise seien jedenfalls Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in der geltend gemachten Höhe zu bilden. Ungewiss seien Verbindlichkeiten auch dann, wenn sie aufschiebend oder auflösend bedingt seien und ungewiss sei, ob die Bedingung eintrete. Das gelte auch hinsichtlich der Erhöhung um 600.000 DM für das Streitjahr 1997. Aufgrund der damaligen Rechtslage sei zu befürchten gewesen, dass es durch die Gutscheinaktion zu einem Wettbewerbsverstoß gekommen sei; jedenfalls habe ein Unterlassungsbegehren eines Konkurrenzunternehmens vorgelegen.
- 18** Die Klägerin beantragt, die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1995 bis 1997, die Bescheide über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1995 bis 1997 und die Bescheide über die Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags 1995 und 1996 vom 18. Mai 1999 bzw. 8. Dezember 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. April 2000 unter Aufhebung des angefochtenen Urteils dahingehend zu ändern, dass zusätzliche Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen für 1995 in Höhe von 1.500.000 DM, für 1996 in Höhe von 4.000.000 DM und für 1997 in Höhe von 6.185.000 DM angesetzt werden.
- 19** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 20** Die Klägerin habe erstmals mit Schriftsatz vom 1. April 2009 offengelegt, dass in der gebildeten Rückstellung für 1997 auch ein Betrag von 600.000 DM "für das Risiko aus einem befürchteten Wettbewerbsverstoß" enthalten sei, und insoweit angekündigt, weitere Unterlagen zu beschaffen und dem FG kurzfristig vorzulegen. Das FA habe den Sachverhalt als geklärt angesehen, da insbesondere für den erstmals geltend gemachten Wettbewerbsverstoß die für die Bildung von Rückstellungen notwendigen Voraussetzungen ohne die Vorlage weiterer, von der Klägerin in Aussicht gestellter Unterlagen nicht erfüllt gewesen seien. Die Revision sei auch in der Sache unbegründet. Der Ausweis von Passivposten wegen der Gutscheine und der behaupteten, jedoch nicht belegten Risiken aus Wettbewerbsverstößen scheide schon dem Grunde nach aus.

- 21** Der Senat hat Beweis erhoben über die Frage, wann das Urteil des FG gefällt worden ist, durch Vernehmung der an dem Urteil beteiligten Berufsrichter und ehrenamtlichen Richter.

Entscheidungsgründe

II.

- 22** Die Revision der Klägerin ist hinsichtlich der Bescheide über die Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags 1995 und 1996 unzulässig. Im Übrigen ist sie unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Ist die Revision teilweise unzulässig und teilweise unbegründet, kann der BFH darüber einheitlich durch Urteil entscheiden (u.a. BFH-Urteil vom 30. Juni 2011 IV R 30/09, BFH/NV 2011, 2054, unter II.A. der Gründe, m.w.N.).
- 23** A. Soweit die Revision gegen die Bescheide über die Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags 1995 und 1996 gerichtet ist, ist sie unzulässig. Die Klägerin hat die Revision insoweit nicht begründet (§ 120 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO). Die Frage, ob die streitigen Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen zu bilden waren, kann im Verfahren gegen diese Bescheide nicht geprüft werden.
- 24** B. Im Übrigen ist die Revision unbegründet.
- 25** 1. Die Verfahrensrügen der Klägerin greifen nicht durch.
- 26** a) Das angefochtene Urteil beruht nicht auf einer Verletzung der Frist des § 104 Abs. 2 FGO.
- 27** aa) Nach dieser Vorschrift ist statt der Verkündung die Zustellung des Urteils zulässig; dann ist das Urteil binnen zwei Wochen nach der mündlichen Verhandlung der Geschäftsstelle zu übermitteln. Zweck der Regelung ist es nicht nur, den Beteiligten alsbald Gewissheit über die getroffene Entscheidung zu verschaffen; sie dient vornehmlich dazu, den notwendigen Zusammenhang zwischen mündlicher Verhandlung und Urteil zu wahren und sicherzustellen, dass der Inhalt des Urteils dem Gesamtergebnis des Verfahrens einschließlich der in der mündlichen Verhandlung gewonnenen Überzeugung der beteiligten Richter entspricht (BVerwG-Beschluss vom 6. Mai 1998 7 B 437/97, BVerwGE 106, 366, zu der gleich lautenden Vorschrift in § 116 Abs. 2 VwGO; BFH-Beschluss vom 12. März 2004 VII B 239/02, BFH/NV 2004, 1114, unter II.B.1.a dd der Gründe).
- 28** Dieser zeitliche Zusammenhang ist in der Regel nicht gewahrt, wenn das Urteil erst nach Ablauf von zwei Wochen nach der mündlichen Verhandlung gefällt wird (BVerwG-Beschlüsse vom 7. Juli 1998 9 B 931/97, juris; in BVerwGE 106, 366; BVerwG-Urteil vom 11. November 1971 I C 64.67, BVerwGE 39, 51; gleicher Ansicht BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 1114). Das BVerwG hat deshalb ein Urteil wegen eines Verstoßes gegen § 116 Abs. 2 VwGO in einem Fall aufgehoben, in dem die Urteilsformel erst dreieinhalb Monate nach Schluss der mündlichen Verhandlung beschlossen worden war (BVerwG-Beschluss in BVerwGE 106, 366).
- 29** bb) Nach der Rechtsprechung des BFH liegt zwar ein Verfahrensmangel vor, wenn der Urteilstenor entgegen der Vorschrift in § 104 Abs. 2 FGO nicht binnen zwei Wochen der Geschäftsstelle übergeben wird. Ein solcher Verfahrensmangel gehört jedoch nicht zu den in § 119 FGO abschließend aufgeführten absoluten Revisionsgründen, für die unwiderleglich vermutet wird, dass das betroffene Urteil darauf beruht (BFH-Urteil vom 22. Februar 1980 VI R 132/79, BFHE 130, 126, BStBl II 1980, 398).
- 30** Der BFH hat wiederholt entschieden, dass der Verstoß gegen § 104 Abs. 2 FGO eine Revision nicht begründen kann, solange nicht dargetan oder sonst erkennbar ist, dass der Urteilstenor bei fristgemäßer Niederlegung anders als im zugestellten Urteil gelautet hätte (u.a. BFH-Beschlüsse vom 12. August 2005 VIII B 280/04, BFH/NV 2005, 2234; vom 21. Dezember 2004 IX B 42/04, BFHE/NV 2005, 1311; vom 23. August 2002 IV B 89/01, BFH/NV 2003, 177). Wurde ein fristgerecht gefälltes Urteil lediglich verspätet der Geschäftsstelle übergeben, beruht es in der Regel nicht i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO auf diesem Mangel, sofern die Frist von fünf Monaten für die Übergabe des vollständig abgefassten Urteils mit Tatbestand, Entscheidungsgründen und Rechtsmittelbelehrung an die Geschäftsstelle (vgl. Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 27. April 1993 GmS-OGB 1/92, Neue Juristische Wochenschrift 1993, 2603, betreffend § 105 Abs. 4 Sätze 2 und 3 FGO) eingehalten ist. Die Frist von fünf Monaten beginnt mit Ablauf desjenigen Tages, an dem die Entscheidungsformel spätestens der Geschäftsstelle hätte übergeben werden müssen (BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 1114, unter II.B.1.a der Gründe, m.w.N.).

- 31** cc) Die Tatsachen, die zur Beurteilung der Frage erforderlich sind, ob ein Verfahrensmangel vorliegt, sind vom BFH als Revisionsgericht festzustellen (u.a. BFH-Urteil vom 16. März 1983 IV R 147/80, BFHE 138, 143, BStBl II 1983, 476). Der BFH kann sie im Wege des Freibeweises ermitteln und frei würdigen (BFH-Beschlüsse vom 3. Juni 2008 IX B 2/08, juris; vom 1. März 1995 III B 84/93, BFH/NV 1995, 990; vom 30. April 1987 V B 86/86, BFHE 149, 437, BStBl II 1987, 502).
- 32** dd) Ausweislich der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung vom 24. August 2009 wurde das Urteil im Streitfall nicht verkündet (§ 104 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das Urteil wurde der Geschäftsstelle am 15. Oktober 2009 übermittelt und der Klägerin am 22. Oktober 2009 zugestellt (§ 104 Abs. 2 Halbsatz 1 FGO). Die Vorschrift des § 104 Abs. 2 Halbsatz 2 FGO wurde daher verletzt; dies war nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme zu dieser Zeit gängige Praxis des FG-Senats.
- 33** ee) Das angefochtene Urteil beruht jedoch nicht auf diesem Mangel, weil es bereits am Tag der mündlichen Verhandlung (24. August 2009) gefällt wurde. Dies ergibt sich zur Überzeugung des erkennenden Senats aus den in diesem Punkt übereinstimmenden und glaubhaften Zeugenaussagen der beteiligten Richter und wird durch die vorgelegten Aufzeichnungen der Vorsitzenden Richterin sowie indirekt der ehrenamtlichen Richterin X bestätigt. Auch die Klägerin geht nach der Beweisaufnahme davon aus, dass am Tag der mündlichen Verhandlung eine Entscheidung ergangen ist. Soweit sie jedoch meint, bei dieser Entscheidung habe es sich nicht um das Urteil, sondern (möglicherweise) um einen Beweisbeschluss gehandelt, folgt ihr der erkennende Senat nicht. Denn für einen solchen, nicht nur den Aussagen aller Zeugen widersprechenden Geschehensablauf finden sich keine Anhaltspunkte; er ließe sich darüber hinaus auch nicht mit dem Inhalt des angefochtenen Urteils vereinbaren. Im Hinblick auf den Tenor (Klageabweisung) ist im Streitfall nicht zu besorgen, dass die Fristüberschreitung zu Abweichungen zwischen dem gefällten und dem später abgesetzten Urteil geführt haben könnte.
- 34** b) Die Verfahrensrüge, das FG habe gegen die §§ 76 Abs. 1, 79, 119 Nr. 3 FGO verstoßen, indem es das Vorbringen der Klägerin zur Begründung der Rückstellung wegen des Wettbewerbsverstößes zurückgewiesen und die Sachaufklärungspflicht bzw. das rechtliche Gehör verletzt habe, greift schon deshalb nicht durch, weil das FG das Vorbringen der Klägerin der angefochtenen Entscheidung ausweislich der Urteilsgründe zu Grunde gelegt, es allerdings als unzureichend gewürdigt hat (Seite 11 der Urteilsreinschrift, unter 2.). Die Klägerin hat auch keine (weiteren) Tatsachen dargelegt, die sie im Falle einer Vertagung der mündlichen Verhandlung noch vorgetragen hätte oder die das FG ihrer Auffassung nach hätte ermitteln können und sollen. Der Hinweis der Klägerin auf den Zeitablauf bis zum Ergehen des angefochtenen Urteils rechtfertigt schon deshalb keine andere Beurteilung, weil die Klägerin selbst erstmals mit Schreiben vom 1. April 2009 zu erkennen gegeben hat, dass in der für das Streitjahr 1997 gebildeten Rückstellung ein Betrag von 600.000 DM für ein Risiko aus Wettbewerbsverstößen enthalten war.
- 35** 2. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die GmbH in den Streitjahren Verbindlichkeiten oder Rückstellungen weder für die im jeweiligen Folgejahr einzulösenden Gutscheine noch wegen des Risikos von Wettbewerbsverstößen bilden durfte.
- 36** a) Verbindlichkeiten hatte die GmbH wegen der Ausgabe der Gutscheine nicht auszuweisen, weil die darauf beruhenden Verpflichtungen der GmbH im jeweiligen Ausgabejahr dem Grunde nach ungewiss waren (vgl. BFH-Urteile vom 22. November 1988 VIII R 62/85, BFHE 155, 322, BStBl II 1989, 359, unter II.1.a der Gründe; vom 17. Dezember 1998 IV R 21/97, BFHE 187, 552, BStBl II 2000, 116, unter 2. der Gründe). Denn die Belastung der GmbH hing davon ab, ob die Inhaber der Gutscheine innerhalb des begünstigten Zeitraums des Folgejahres eine Dienstleistung zu dem durch einen Gutschein ermäßigten Entgelt in Anspruch nahmen. Eine isolierte Einlösung der Gutscheine war nicht möglich, weder durch Barauszahlung noch durch Eintausch gegen eine Sachleistung. Darin unterscheidet sich der vorliegende Streitfall von dem Urteilsfall in BFHE 155, 322, BStBl II 1989, 359, in dem der BFH bei der Ausgabe von Gutmünzen sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gewisse Verbindlichkeiten angenommen hat.
- 37** Vorliegend war im Ausgabejahr noch ungewiss, ob und ggf. welche Dienstleistung der jeweilige Kunde im Folgejahr in Anspruch nehmen würde. Nichts anderes kann für die versprochene Preisermäßigung einer solchen Dienstleistung gelten. Diese war daher ebenfalls ungewiss, wie das FG zutreffend entschieden hat. Der Hinweis der Klägerin auf die Rechtsnatur der Gutscheine ändert an diesem Zusammenhang nichts, ebenso wenig der Umstand, dass eine Weitergabe der Gutscheine an Dritte nicht ausdrücklich ausgeschlossen war. Das Vorbringen der Klägerin, es habe sich um Inhaberpapiere gehandelt, ist deshalb unerheblich.
- 38** b) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten waren weder wegen der Gutscheine noch wegen möglicher Wettbewerbsverstöße zu bilden.

- 39** aa) Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Bestehen einer nur ihrer Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des Entstehens einer Verbindlichkeit dem Grunde nach, deren Höhe zudem ungewiss sein kann (u.a. BFH-Urteil vom 8. September 2011 IV R 5/09, BFHE 235, 241, BStBl II 2012, 122, unter II.1.a der Gründe). Der Schuldner muss ernsthaft mit der Inanspruchnahme rechnen, und die Geltendmachung der Verpflichtung muss nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag wahrscheinlich sein (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil in BFHE 187, 552, BStBl II 2000, 116).
- 40** bb) Schließlich muss die ungewisse Verbindlichkeit im abgelaufenen Wirtschaftsjahr wirtschaftlich verursacht sein, wobei in der Rechtsprechung des BFH nicht abschließend geklärt ist, ob das Erfordernis der wirtschaftlichen Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag auch für rechtlich entstandene und nur der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten gilt (BFH-Urteil in BFHE 235, 241, BStBl II 2012, 122, unter II.1.a der Gründe).
- 41** cc) Die GmbH durfte wegen der Gutscheine keine Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten bilden, weil die darauf beruhenden Verbindlichkeiten im Ausgabejahr weder rechtlich entstanden und nur der Höhe nach ungewiss noch wirtschaftlich verursacht waren. Denn sie beinhalteten einen Preisnachlass nicht für bereits bezogene, sondern für künftige Dienstleistungen.
- 42** (1) Der Anspruch auf Preisermäßigung war rechtlich unselbstständig. Denn er knüpfte zwingend an die Inanspruchnahme einer Dienstleistung im begünstigten Zeitraum des Folgejahres an und setzte die Entstehung eines Zahlungsanspruchs der GmbH im Folgejahr voraus. Diese Voraussetzungen waren im Jahr der Ausgabe der Gutscheine noch nicht erfüllt. Das Entstehen der entsprechenden Verbindlichkeit war dem Grunde nach ungewiss (s. oben unter II.B.2.a). Der Tatbestand, an den die Leistungspflicht --die Verrechnung des im Gutschein ausgewiesenen Betrages-- geknüpft war, war damit im Ausgabejahr noch nicht verwirklicht; die Verpflichtung war daher in dem für die Bilanzierung maßgeblichen Sinne rechtlich noch nicht entstanden (vgl. BFH-Urteil vom 27. Januar 2010 I R 103/08, BFHE 228, 91, BStBl II 2010, 614, unter II.2.c aa der Gründe). Die Bildung einer Rückstellung wegen einer rechtlich bereits entstandenen, der Höhe nach ungewissen Verbindlichkeit kam daher nicht in Betracht.
- 43** (2) Die mit den Gutscheinen versprochene Preisminderung für künftige, im Begünstigungszeitraum in Anspruch zu nehmende Dienstleistungen wurde nicht bereits durch das Versprechen im Ausgabejahr, sondern erst durch die Dienstleistung im Folgejahr, für die die Preisminderung gewährt wurde, wirtschaftlich verursacht. Denn sie bezog sich (nur) auf das Entgelt für die künftige Dienstleistung. Der Anspruch auf Preisermäßigung kann wirtschaftlich aber nicht schon früher verursacht sein als das Geschäft, auf das er sich bezieht. Insofern unterscheidet sich der Streitfall auch von dem Sachverhalt, der dem BFH-Urteil vom 4. Dezember 1959 III 317/59 S (BFHE 70, 212, BStBl III 1960, 80) zu Grunde liegt. Denn die Ausgabe der Rabattmarken im damaligen Urteilsfall betraf die Gewährung eines Nachlasses auf schon getätigte Einkäufe (vgl. BFH-Urteil in BFHE 70, 212, BStBl III 1960, 80, unter I. der Gründe); dem entsprechend war der Rabattbetrag mit dem Erreichen des Mindesteinkaufs auszuführen. Ein solcher Anspruch wurde den Kunden im Streitfall nicht eingeräumt.
- 44** (3) Der Umstand, dass die GmbH Gutscheine nur an solche Kunden ausgab, die zuvor eine Dienstleistung in Anspruch genommen hatten, rechtfertigt es nicht, die erst für eine künftige Dienstleistung versprochene Preisminderung wirtschaftlich schon der früheren, voll bezahlten Dienstleistung zuzuordnen. Denn die im Folgejahr entstehende Verpflichtung zur Bezahlung eines (Dienstleistungs-)Entgelts und --daran anknüpfend-- die Preisminderung setzte voraus, dass eine weitere Dienstleistung im Begünstigungszeitraum in Anspruch genommen und der Gutschein vorgelegt wurde. Insofern verhält es sich ähnlich wie in dem vom BFH mit Urteil vom 6. Dezember 1978 I R 35/78 (BFHE 126, 549, BStBl II 1979, 262) entschiedenen Fall, wonach der Anspruch auf verbilligten Nachbezug von Rohstoffen nicht wirtschaftlich verursacht ist, solange die Berechtigung und der Abschluss eines neuen Vertrages nicht nachgewiesen waren.
- 45** dd) Die Bildung einer Rückstellung wegen eines möglichen Wettbewerbsverstoßes durch die Gutscheinausgabe kommt ebenfalls nicht in Betracht. Die Klägerin hat bereits weder vorgetragen noch ist erkennbar, woraus sich in diesem Zusammenhang eine ungewisse Verbindlichkeit ergeben soll. Dem entsprechend fehlt es an Gründen, warum die Klägerin mit einer Inanspruchnahme ernsthaft hätte rechnen müssen und warum die Geltendmachung einer solchen Verpflichtung am Bilanzstichtag wahrscheinlich gewesen sein soll. Der mit der Revisionsbegründung vorgebrachte bloße Hinweis auf das Unterlassungsbegehren eines Konkurrenzunternehmens genügt insoweit nicht.
- 46** c) Eine Berücksichtigung der streitigen Beträge als passive Rechnungsabgrenzungsposten kommt ebenfalls nicht in Betracht (anderer Ansicht Krüger, Deutsches Steuerrecht 2011, 1095). Nach § 250 Abs. 2 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1

EStG sind auf der Passivseite als Rechnungsabgrenzungsposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Diese Voraussetzungen sind im Jahr der Gutscheinausgabe nicht erfüllt. Die Kunden haben den "normalen" Preis für die in Anspruch genommenen Dienstleistungen bezahlt. Sie erhielten die Gutscheine von der GmbH als Zugabe. Das entsprach auch dem Verständnis der GmbH, die die Gutscheine ausdrücklich als Weihnachtsgeschenk und Dankeschön für die Treue der Kunden ausgegeben hat. Damit lässt sich nicht vereinbaren, einen Teil des Entgelts für die im Ausgabejahr bezogene Dienstleistung dem Gutschein bzw. einer im begünstigten Zeitraum des Folgejahres in Anspruch genommenen Dienstleistung zuzuordnen.

- 47** 3. Das angefochtene Urteil ist danach im Ergebnis nicht zu beanstanden. Die Revision der Klägerin hat daher keinen Erfolg.
- 48** C. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Die Nichterhebung der Kosten für die Beweisaufnahme beruht auf § 21 Abs. 1 Satz 1 des Gerichtskostengesetzes. Zu den Gerichtskosten, auf deren Erhebung wegen unrichtiger Sachbehandlung verzichtet werden kann, zählen auch die Auslagen (Gräber/ Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., Vor § 135 Rz 50), nicht jedoch außergerichtliche Kosten der Beteiligten (u.a. BFH-Beschluss vom 24. Januar 2008 XI R 63/06, BFH/NV 2008, 606, unter II.5. der Gründe). Die Kosten einer nicht erforderlichen Beweisaufnahme gehören zu den Kosten, auf deren Erhebung verzichtet werden kann (BFH-Urteil vom 5. Oktober 1999 VII R 25/98, BFH/NV 2000, 235, unter 4. der Gründe). Im Streitfall sind die Kosten der Beweisaufnahme durch den BFH nur deshalb entstanden, weil sich das FG --wie die Beweisaufnahme ergeben hat-- über die Vorschrift des § 104 Abs. 2 Halbsatz 2 FGO hinweggesetzt hat (s. oben unter II.B.1.a dd). Sie beruhen deshalb auf der offensichtlich unrichtigen Sachbehandlung durch das FG.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de