

Urteil vom 29. August 2018, XI R 32/16

Zur Passivierung stornobehafteter Vermittlungsprovisionen und Aktivierung des diesen Leistungen zuzuordnenden Aufwands

ECLI:DE:BFH:2018:U.290818.XIR32.16.0

BFH XI. Senat

KStG § 27 Abs 2, KStG § 28 Abs 1, KStG § 37 Abs 2, KStG § 38 Abs 1, HGB § 87d, HGB § 92 Abs 2, HGB § 255 Abs 1 S 4, HGB § 266 Abs 2 Buchst B Abschn 1 Nr 2, FGO § 100 Abs 2 S 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 121 S 1, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, FGO § 136 Abs 1 S 1, FGO § 136 Abs 1 S 3, FGO § 143 Abs 1, HGB § 266 Abs 3 Buchst C Nr 3, KStG § 8 Abs 1, EStG § 5, KStG VZ 2005, EStG VZ 2005

vorgehend FG Münster, 27. April 2016, Az: 9 K 843/14 K,G,F,Zerl

Leitsätze

NV: Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Provisionsvorschüssen stehen, sind nicht zu aktivieren, wenn kein Wirtschaftsgut entstanden ist (Anschluss an das BFH-Urteil vom 26. April 2018 III R 5/16, BFHE 261, 326, BStBl II 2018, 536) .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 28. April 2016 9 K 843/14 K,G,F, Zerl, soweit die Klage als unbegründet abgewiesen wurde, und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 24. September 2008, soweit sie die Körperschaftsteuer für 2003 bis 2005, Gewerbesteuermessbeträge für 2003 bis 2005, gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2003 bis 2005 und gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2003 bis 2005 betrifft, sowie die die jeweilige Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes betreffenden Aufhebungsbescheide vom 7. und 18. August 2008 aufgehoben.

Die die Körperschaftsteuer für 2003 bis 2005 und Gewerbesteuermessbeträge für 2003 bis 2005 betreffenden Änderungsbescheide vom 7. und 18. August 2008 und die am 20. August 2008 bekanntgegebenen Bescheide sowie die den jeweiligen verbleibenden Verlustabzug und vortragsfähigen Gewerbeverlust betreffenden (aufgehobenen) ursprünglichen Feststellungsbescheide vom 12. August 2005 und vom 2. Oktober 2007 (Bescheide auf den 31. Dezember 2003 bis 2005 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer) und vom 23. August 2005 und vom 12. Oktober 2007 (Bescheide auf den 31. Dezember 2003 bis 2005 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes) sind nach Maßgabe der Entscheidungsgründe zu ändern.

Die Berechnung der jeweiligen Steuer und des jeweils verbleibenden Verlustabzugs und vortragsfähigen Gewerbeverlustes wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens einschließlich des ersten Rechtsgangs bis zum 21. Dezember 2011 haben die Klägerin zu 1/10 und der Beklagte zu 9/10 zu tragen, im Übrigen trägt der Beklagte die Kosten allein.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten in der Sache über die Gewinnrealisierung von stornobehafteten Provisionsansprüchen eines

Versicherungsmaklers und --soweit dies der Fall ist-- ob und in welcher Höhe für diese Beträge Rückstellungen zu bilden waren. Der Rechtsstreit befindet sich im zweiten Rechtsgang.

- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, vermittelte in den Jahren 2003 bis 2005 (Streitjahre) Rückdeckungsversicherungen im Bereich der betrieblichen Altersvorsorge der X sowie --ab 2004-- der Versicherung Y.
- 3 Sie aktivierte in den jeweils auf den 31. Dezember erstellten Jahresabschlüssen die aus der Vermittlung von Versicherungsverträgen erzielten Umsatzerlöse von X und Y in Höhe von ... € (2003), ... € und ... € (2004) sowie ... € und ... € (2005). Zugleich bildete die Klägerin für die aus ihrer Sicht stornobehafteten Anteile der von X und Y geleisteten Vermittlungsprovisionen Rückstellungen in Höhe von ... € (2003), ... € und ... € (2004) sowie ... € und ... € (2005). Für die Streitjahre 2003 und 2004 ergaben sich jeweils Fehlbeträge in Höhe von ./... € bzw. ./... €. Dagegen wies die Klägerin für das Streitjahr 2005 --wie sich aus ihrem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2005 ergibt-- einen Jahresüberschuss in Höhe von ... € aus, den das Finanzgericht (FG) irrtümlich als Jahresfehlbetrag bezeichnet hat.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst entsprechend den von ihr für die Streitjahre abgegebenen Erklärungen.
- 5 Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung, die die Streitjahre umfasste, gelangte der Prüfer dagegen zu der Auffassung, dass keine erhöhte Stornogefahr ersichtlich bzw. hinreichend nachgewiesen sei. Insgesamt sei eine Rückstellung lediglich in Höhe eines Betrags von 10 % der stornobehafteten Beträge gerechtfertigt.
- 6 Das FA folgte der Ansicht der Außenprüfung und setzte demgemäß mit Änderungsbescheiden vom 7. und 18. August 2008 und mit den am 20. August 2008 bekanntgegebenen Änderungsbescheiden die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbeträge für die Streitjahre sowie den Zerlegungsanteil des Gewerbesteuermessbetrags für 2005 fest und hob die jeweiligen Feststellungen zum verbleibenden Verlustabzug auf. Bezüglich der Feststellungen nach § 27 Abs. 2 und § 37 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 2002 ergab sich gegenüber den zunächst ergangenen Bescheiden keine Änderung.
- 7 Die hiergegen von der Klägerin jeweils eingelegten Einsprüche blieben ohne Erfolg. Sie wurden mit Einspruchsentscheidung des FA vom 24. September 2008 als unbegründet zurückgewiesen.
- 8 Das FG gab der anschließenden Klage mit Urteil vom 21. Dezember 2011 9 K 3802/08 K,G,F, Zerl (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1286) teilweise statt.
- 9 Während das FG --von der Klägerin unwidersprochen-- im Hinblick auf die von Y bezogenen Umsatzerlöse von einer sofortigen Gewinnrealisierung ausgegangen ist, hat es für die von X bezogenen Vergütungen angenommen, dass mit der Klägerin ratierlich entstehende Provisionsansprüche vereinbart worden seien. Eine erfolgswirksame Aktivierung dieser aufschiebend bedingten Provisionsteilbeträge, die X vorschüssig geleistet habe, scheide aus; sie seien als erhaltene Anzahlungen zu passivieren. Allerdings seien die Aufwendungen der Klägerin im Zusammenhang mit der Vermittlung von Versicherungen, für die sie aufschiebend bedingte Provisionen erhalten habe, als unfertige Leistungen i.S. von § 266 Abs. 2 B.I.2. des Handelsgesetzbuches (HGB) zu aktivieren.
- 10 Auf die Revisionen der Klägerin und des FA hob der I. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) das im ersten Rechtsgang ergangene Urteil des FG in EFG 2012, 1286 durch Urteil vom 9. Oktober 2013 I R 15/12 (BFH/NV 2014, 907) auf und verwies die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück. Das vom FG gefundene Ergebnis beruhe auf unzureichenden Tatsachenfeststellungen, weshalb die Würdigung der zwischen der Klägerin und X getroffenen Vereinbarung nicht i.S. von § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindend sei.
- 11 Auch im zweiten Rechtsgang hatte die Klage der Klägerin teilweise Erfolg.
- 12 Das FG entschied, dass die Klage unzulässig sei, soweit die Klägerin die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG 2002 zum 31. Dezember 2003, 2004 und 2005 vom 7. August 2008 angefochten habe. Insoweit habe die Klägerin keine Gründe für eine Beschwer i.S. von § 40 Abs. 2 FGO vorgebracht.
- 13 Im Übrigen sei die Klage --wie zuvor im ersten Rechtsgang-- teilweise begründet.

- 14** Das Urteil des FG im zweiten Rechtsgang ist in EFG 2016, 1284 veröffentlicht.
- 15** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts und macht im Wesentlichen geltend, das FG habe unfertige Leistungen i.S. von § 266 Abs. 2 B.I.2. HGB zu Unrecht angesetzt und die zu aktivierenden Beträge gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 FGO i.V.m. § 162 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) geschätzt.
- 16** Bei den von ihr, der Klägerin, entfalteten Tätigkeiten habe es sich um Vertriebstätigkeiten i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB gehandelt. Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz seien Bewertungen demnach nicht vorzunehmen; die Aktivierung dieser Tätigkeiten sei rechtsfehlerhaft. Durch solche Aufwendungen würden lediglich Gewinnaussichten erworben, nicht aber ein handelsrechtlicher und damit auch steuerrechtlich aktivierbarer Gegenstand geschaffen oder hergestellt. Zudem sei die Schätzung des FG der zu aktivierenden Beträge nicht nachvollziehbar.
- 17** Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, soweit die Klage als unbegründet abgewiesen wurde, und die Einspruchsentscheidung vom 24. September 2008, soweit sie die Körperschaftsteuer für 2003 bis 2005, Gewerbesteuerermessbeträge für 2003 bis 2005, gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2003 bis 2005 und gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2003 bis 2005 betrifft, sowie die die jeweilige Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs und vortragsfähigen Gewerbeverlustes betreffenden Aufhebungsbescheide vom 7. und 18. August 2008 und die die Körperschaftsteuer für 2003 bis 2005 und Gewerbesteuerermessbeträge für 2003 bis 2005 betreffenden Änderungsbescheide vom 7. und 18. August 2008 und die am 20. August 2008 bekanntgegebenen Änderungsbescheide sowie die den jeweiligen verbleibenden Verlustabzug und den vortragsfähigen Gewerbeverlust betreffenden (aufgehobenen) ursprünglichen Feststellungsbescheide vom 12. August 2005 und vom 2. Oktober 2007 (Bescheide auf den 31. Dezember 2003 bis 2005 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer) und vom 23. August 2005 und vom 12. Oktober 2007 (Bescheide auf den 31. Dezember 2003 bis 2005 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes) dahingehend zu ändern, dass es bezüglich der streitigen Provisionen der X bei der Behandlung laut Steuererklärungen verbleibt.
- 18** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19** Es tritt der Revision der Klägerin entgegen und verteidigt die angefochtene Vorentscheidung.
- 20** Darüber hinaus bringt das FA vor, dass die Klägerin keinen Versicherungsschutz gewähre, sondern Versicherungsverträge vermittele, mithin kein Versicherungsprodukt vertreibe, so dass insoweit auch keine Vertriebskosten entstehen könnten. Die Aufwendungen könnten als Einzelkosten dem jeweils vermittelten Vertrag zugerechnet werden und seien als unfertige Leistungen zu aktivieren. Hierbei handele es sich nicht um die teilweise Aktivierung einer Provisionsforderung, weshalb die Vorentscheidung nicht von dem BFH-Urteil vom 28. Oktober 2009 I R 28/08 (BFH/NV 2010, 432) abweiche. Da sich der zu aktivierende Aufwand auf bereits abgeschlossene Verträge beziehe, handele es sich ebenso wenig um reine Gewinnaussichten, sondern um eine ausreichende Verfestigung der Vertragsbeziehungen, die die Aufwandsneutralisierung im Rahmen des schwebenden Geschäftes rechtfertige.
- 21** Hinsichtlich der angegriffenen Schätzung der zu aktivierenden Beträge bringt das FA vor, dass sich die Klägerin insoweit gegen die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen wende, gegen die sie zulässige und begründete Revisionsgründe nicht vorgebracht habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 22** Die Zuständigkeit des erkennenden Senats für das vorliegende Verfahren ergibt sich aus Teil A XI. Senat Nr. 2 (betreffend Körperschaftsteuer) und Nr. 3 (betreffend Gewerbesteuer) des Geschäftsverteilungsplans des BFH für das Jahr 2018.

III.

- 23** Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt, soweit die Klage als unbegründet abgewiesen wurde, zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur teilweisen Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 24** Die Einspruchsentscheidung vom 24. September 2008, soweit sie die Körperschaftsteuer für 2003 bis 2005, Gewerbesteuermessbeträge für 2003 bis 2005, gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2003 bis 2005 und gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2003 bis 2005 betrifft, sowie die die jeweilige Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs und vortragsfähigen Gewerbeverlustes betreffenden Aufhebungsbescheide vom 7. und 18. August 2008 sind aufzuheben. Die den jeweiligen verbleibenden Verlustabzug und den vortragsfähigen Gewerbeverlust betreffenden (aufgehobenen) ursprünglichen Feststellungsbescheide sind nach Maßgabe der Entscheidungsgründe zu ändern. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
- 25** 1. Die Feststellungsbescheide hinsichtlich der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG 2002 zum 31. Dezember 2003, 2004 und 2005 jeweils vom 7. August 2008 sind bereits aufgrund des Urteils des FG im ersten Rechtsgang bestandskräftig. Der I. Senat des BFH hat im ersten Rechtsgang --was unwidersprochen blieb-- den Revisionsantrag der Klägerin rechtsschutzgewährend dahin ausgelegt, dass dieser sich mangels Auswirkung auf die Feststellungen zum Bestand des Einlagekontos sowie des Körperschaftsteuerguthabens nur gegen die Festsetzung der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbeträge sowie die Verlustfeststellungen richtet (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 907, Rz 13). Danach waren diese besonderen Feststellungsbescheide nicht mehr Streitgegenstand des zweiten Rechtsgangs. Das FG durfte daher im zweiten Rechtsgang zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG 2002 zum 31. Dezember 2003, 2004 und 2005 nicht mehr entscheiden.
- 26** Der Bescheid über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für 2005 vom 18. August 2008 ist gleichfalls bestandskräftig. Die Klage der Klägerin hat sich --wie sich schon aus dem ersten Rechtsgang ergab-- nicht darauf bezogen.
- 27** 2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass --was im vorliegenden Revisionsverfahren zwischen den Beteiligten nicht mehr im Streit steht-- mit den von der Klägerin vereinnahmten Vermittlungsprovisionen der X im Umfang der stornobehafteten Beträge keine Gewinne realisiert wurden. Diese Beträge sind nach seiner nunmehr im zweiten Rechtsgang revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden und i.S. von § 118 Abs. 2 FGO den Senat bindenden Würdigung der vorliegenden Vertragsgestaltung als Provisionsvorschüsse zu werten und als "geleistete Anzahlungen" nach § 266 Abs. 3 C.3. HGB zu passivieren.
- 28** Für die Streitjahre ergeben sich --wie das FG von den Beteiligten unwidersprochen festgestellt hat-- die als "erhaltene Anzahlungen" zu passivierenden Beträge aus den Bestätigungen der X für die einzelnen Jahre in Höhe von ... € (2003), ... € (2004) sowie ... € (2005). Gewinnmindernd ist jedoch nur --wie die Vorinstanz zu Recht erkannt hat-- die jeweilige Differenz zum Ansatz des jeweiligen Vorjahres in Höhe von ... € (2003), ... € (2004) und ... € (2005).
- 29** 3. Dagegen hat das FG, soweit bezüglich der erhaltenen Provisionen noch keine Gewinnrealisierung eingetreten ist, verkannt, dass die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht als "unfertige Leistungen" i.S. von § 266 Abs. 2 B.I.2. HGB aktiviert werden können. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben.
- 30** a) Die Aktivierung von Aufwendungen --von Rechnungsabgrenzungsposten abgesehen-- setzt grundsätzlich das Vorliegen eines Wirtschaftsguts voraus, dass also Aufwendungen zum Erwerb eines Wirtschaftsguts durch Anschaffung oder Herstellung geführt haben müssen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 26. April 2018 III R 5/16, BFHE 261, 326, BStBl II 2018, 536, Rz 18, m.w.N.). Auch der Bilanzposten "unfertige Leistungen" i.S. von § 266 Abs. 2 B.I.2. HGB setzt die Wirtschaftsguteigenschaft voraus (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 261, 326, BStBl II 2018, 536, Rz 19, m.w.N.). Der III. Senat des BFH hat mit Urteil in BFHE 261, 326, BStBl II 2018, 536 entschieden, dass der Bilanzposten der "unfertigen Leistungen" nicht vorrangig der Aufwandsstornierung im Rahmen der Erstellung von Dienstleistungen dient, weil nicht Aufwendungen zu aktivieren sind, sondern lediglich das durch die Aufwendungen erlangte Wirtschaftsgut (Rz 20 f.). Dem schließt sich der erkennende Senat aus den dort genannten Gründen, auf die er zur Vermeidung von Wiederholungen verweist, an.

- 31** b) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat sich im Streitfall --anders als das FG meint-- durch die laufenden Betriebsausgaben kein Wirtschaftsgut herausgebildet, das als "unfertige Leistung" zu aktivieren wäre.
- 32** aa) Es fehlt jedenfalls 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. Es sind vielmehr ins Gewicht fallende, eindeutig und klar abgrenzbare Ausgaben erforderlich, die sich von laufenden Ausgaben erkennbar unterscheiden (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 261, 326, BStBl II 2018, 536, Rz 23, m.w.N.).
- 33** bb) Ein solcher aktivierungsfähiger Vorteil, der sich bereits verselbständigt hat, ist durch die hier vom FG in Bezug genommenen Aufwandspositionen (Löhne und Gehälter, Sofortabschreibung GWG, Fahrzeugkosten, Werbe- und Reisekosten, verschiedene betriebliche Kosten) nicht begründet worden.
- 34** (1) Diese 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. Ihre Auswirkungen auf einen möglicherweise aktivierungsfähigen Vorteil sind nicht hinreichend objektivierbar. Sie lassen sich --wie auch die Schätzung der aus Sicht des FG als "unfertige Leistungen" zu aktivierenden Beträge zeigt-- weder den einzelnen Vermittlungsleistungen zuordnen noch sind sie selbständig bewertungsfähig. Laufende Betriebsausgaben, die sich aber --wie hier-- nicht eindeutig bestimmten Vermittlungen zurechnen lassen und sich nicht von den laufenden Aufwendungen abheben, sind nicht geeignet, ein selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut zu begründen (vgl. dazu BFH-Urteile 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; jeweils m.w.N.; in BFHE 261, 326, BStBl II 2018, 536, Rz 25).
- 35** (2) Unabhängig von der Entstehung eines Wirtschaftsguts sind Aufwendungen zudem nur dann aktivierungsfähig, wenn sie --anders als die betreffenden Aufwendungen im Streitfall-- unmittelbar mit den einzelnen Geschäften zusammenhängen (vgl. dazu bereits BFH-Urteile vom 25. August 1955 IV 510/53 U, BFHE 61, 284, BStBl III 1955, 307, Rz 10; in BFHE 261, 326, BStBl II 2018, 536, Rz 25), von einigem Gewicht sind und sich einem bestimmten Auftrag eindeutig zurechnen lassen (vgl. dazu bereits BFH-Urteile vom 28. Januar 1960 IV 226/58 S, BFHE 71, 111, BStBl III 1960, 291, unter II., Rz 23; in BFHE 261, 326, BStBl II 2018, 536, Rz 25; jeweils m.w.N.).
- 36** cc) Außerdem hat sich aufgrund der getätigten Aufwendungen keine objektiv werthaltige Position für den Betrieb der Klägerin gebildet. Den Aufwendungen steht gemäß § 92 Abs. 2, § 87d HGB im Falle der Stornierung einer vermittelten Versicherung kein Aufwendungsersatzanspruch nach § 670 oder §§ 677, 683 des Bürgerlichen Gesetzbuchs gegenüber (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 261, 326, BStBl II 2018, 536, Rz 26, m.w.N.).
- 37** c) Danach konnte die Vorentscheidung des FG, das von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, keinen Bestand haben.
- 38** 4. Hinsichtlich der Provisionen der Y hat das FG dagegen zu Recht entschieden, dass von einer unmittelbaren Gewinnrealisierung in Höhe der von der Klägerin verbuchten Umsatzerlöse in Höhe von ... € für 2004 und ... € für 2005 auszugehen ist. Die Klägerin hatte schon im ersten Rechtsgang zur Frage des Entstehungszeitpunkts dieser Provisionen nicht substantiiert Stellung genommen und keine Einwendungen gegen die Annahme einer unmittelbaren Gewinnrealisierung mit der Auszahlung erhoben. Zudem hat sie im zweiten Rechtsgang Einwendungen dazu sowie zu der Frage, ob Teile dieser Provisionen stornobehaftet sind, weder im ersten noch im zweiten Rechtszug geltend gemacht.
- 39** 5. Gleichfalls zu Recht hat das FG erkannt, dass für die von der Klägerin zunächst gebildeten Rückstellungen auch in Höhe des vom FA belassenen Pauschalbetrags von 10 % der stornobehafteten Beträge keine Grundlage besteht. Sie sind --wovon das FG zutreffend ausgegangen ist-- gewinnerhöhend aufzulösen.
- 40** 6. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist im Umfang des Tenors stattzugeben. Im Übrigen ist sie als unbegründet abzuweisen.
- 41** Die Berechnung der festzusetzenden Steuern und festzustellenden Verluste wird nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.
- 42** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Sätze 1 und 3 FGO, § 143 Abs. 1 FGO. Der Senat hält es für angemessen, über die Kosten nach Verfahrensabschnitten zu entscheiden. Auch eine solche Entscheidung wahrt den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung (vgl. dazu BFH-Urteile vom 6. Juli 1999 VIII R 17/97,

BFHE 189, 302, BStBl II 2000, 306, unter II.4., Rz 24; vom 30. April 2003 II R 6/01, BFH/NV 2004, 341, unter II.3., Rz 13; vom 10. Dezember 2009 V R 13/08, BFH/NV 2010, 960, Rz 19; vom 4. August 2011 III R 71/10, BFHE 235, 203, BStBl II 2013, 380, Rz 15; jeweils m.w.N.; vom 24. Juli 2013 XI R 24/12, BFH/NV 2013, 1920, Rz 28).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de