
Datum: 28.09.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1175/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0928.7K1175.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV B 79/17

Tenor:

Unter Änderung des Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 vom 22.01.2015 und der Einspruchsentscheidung vom 31.05.2016 werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um ... € gemindert und auf ... € neu festgestellt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte, mit Ausnahme der Kosten der Beigeladenen, die nicht erstattungsfähig sind.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| | 1 |
| Zwischen den Beteiligten ist die Qualifizierung der gezahlten Werbebeiträge als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben streitig. | 2 |
| Die Klägerin ist eine Tochterfirma der damaligen M KG. Die M KG entwickelte im Jahr 198... ein Franchise- und Betriebskonzept zur Einrichtung von Im Rahmen dieses Konzepts schloss die M KG als Franchisegeberin mit Vertragspartnern als Franchisenehmer „Partnerschaftsverträge“ ab (s. Bl. 82 ff. d. FG-Akte), die den Betrieb eines oder mehrerer M-... im Verbund des Partnerschaftssystems von M umfasste (§ ... des PartnerschaftsV). Die Klägerin betrieb im M-System in dem Streitjahr etwa ... als Franchisenehmerin. | 3 |

Im Rahmen des Partnerschaftsvertrags zwischen der Klägerin und der M KG war in § ... ein jährlicher, in zwölf Monatsraten zu leistender Werbebeitrag in Höhe von ... € pro ... für die überregionale Werbung an die M ... GmbH, die Beigeladene, vereinbart. Dazu heißt es in § ... des Partnerschaftsvertrags und des dazu geschlossenen Änderungsvertrags (Rb-Akte des Bkl.):

„§ ...

M und der M Partner sind sich einig, dass der „Markenartikelcharakter M“ ein wichtiges Segment des Gesamtsystems ist. Der Partner verpflichtet sich, für sein/seine ... regionale Werbung zu betreiben und an der überregionalen Werbung für die M-... teilzunehmen.

§ ...

M wird über eine beauftragte Werbeagentur dafür sorgen, dass die Markenartikelwerbung rund um M ständig mit neuen Impulsen versehen wird, da eine sich über Jahre wiederholende, unveränderte Werbung nicht dem Bild und Image eines Markencharakters entspricht. Im Interesse eines einheitlichen Auftretens nach außen wird die von M beauftragte Werbeagentur in unregelmäßiger Folge eine Reihe von Werbemaßnahmen für die Imagewerbung und die Verkaufsförderung entwickeln. Die hierin aufgezeigten Maßnahmen bilden den verbindlichen Maßstab für die Qualität der M-Werbung. Daher sind ausschließlich diese Werbemaßnahmen vom Partner zu nutzen und bei der von M beauftragten Werbeagentur zu beziehen.

...

§ ...

Für die regionale Werbung soll der Partner pro ... jährlich einen kaufmännisch sinnvollen Betrag einsetzen. Für die überregionale Werbung zahlt der Partner in jedem Kalenderjahr unabhängig von seinem Eintrittsdatum pro ... einen Fixbetrag an die M ... GmbH. Die Höhe des Beitrags zur überregionalen Werbung beträgt pro ... € je Kalenderjahr und kann von Zeit zu Zeit nach Anhörung des Partnerbeirates neu festgesetzt werden. Der Beitrag zur überregionalen Werbung ist pro ... grundsätzlich monatlich in zwölf gleichen Raten zu entrichten. Die überregionalen Werbekosten müssen unterjährig nicht in voller Höhe übernommen werden, sondern beginnen mit einer monatlichen Zahlung ab Vertragsbeginn.

...“

Die Entscheidungen zu Art und Umfang der überregionalen Werbung wurden im M?Partnerbeirat getroffen, der mehrmals jährlich tagte (s. dazu Protokollbeispiele in Rb-Akte des Bkl.). Dieses Gremium setzte sich aus sechs Vertretern der Franchisenehmer und drei Vertretern der Geschäftsführung und Systemzentrale der Franchisegeberin, M KG, zusammen. Den Vertrag mit der jeweiligen Werbeagentur schloss die M ... GmbH ab. Überregionale Werbemaßnahmen waren beispielsweise Handzettelaktionen mit den Anschriften der gebietsansässigen ..., die in Briefkästen verteilt werden, Kino- und Plakatwerbung. In der Regel wurde der gesamte Werbeetat, bestehend aus den eingesammelten Werbebeiträgen, für Werbeaktionen des Folgejahres durch die M ... GmbH verausgabt. Die Franchisenehmer wurden über die Art der geplanten Werbemaßnahmen informiert, nicht jedoch über die Höhe der einzelnen Kosten. Der jeweilige Jahresabschluss der M ... GmbH wurde dem Partnerbeirat offengelegt, nicht aber den Franchisenehmern mitgeteilt.

Die Klägerin erfasste die Werbegebühren in Höhe von insgesamt ... € gewinnmindernd als sofort abziehbare Betriebsausgaben. 14

Nachdem das Finanzamt für Konzern- und Großbetriebsprüfung E bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durchgeführt hatte, vertrat der Beklagte entsprechend der Feststellung im Betriebsprüfungsbericht vom 12.11.2014 die Auffassung, dass die Werbebeiträge als geleistete Anzahlungen zu aktivieren und nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien. Dem entsprechend änderte der Beklagte am 22.01.2015 den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 und den Bescheid über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2010 (verrechenbarer Verlust 0 €). 15

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und erhob am 26.04.2016 die vorliegende (Untätigkeits-)Klage. Im Klageverfahren wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 31.05.2016 den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Im Wesentlichen verwies der Beklagte zur Begründung auf den Grundsatz der Periodenabgrenzung nach § 252 Abs. 1 Nr. 5 des Handelsgesetzbuches – HGB – der über das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für die Steuerbilanz gelte. Aufwendungen seien demnach erst dann realisiert, wenn sich die Verpflichtung zu einer wirtschaftlichen Belastung verdichtet habe. Eine solche sei grundsätzlich nicht anzunehmen, solange ein schwebendes Geschäft vorliege, da regelmäßig unterstellt werden könne, dass die wechselseitigen Ansprüche der Vertragsparteien sich wertmäßig ausgleichen würden. Daraus folge ein Bilanzierungsverbot für Ansprüche und Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften. Im Streitfall würden die Zahlungen der Klägerin an die M ... GmbH Leistungen im Rahmen eines schwebenden Geschäftes darstellen, so dass die Zahlungen nicht als sofort abziehbare Betriebsausgaben gewinnmindernd, sondern erfolgsneutral als Anzahlungen zu aktivieren seien. Die Zahlungen der Werbebeiträge seien nach § ... des Partnerschaftsvertrags auf einmalige Leistungen, die überregionalen Werbemaßnahmen, gerichtet. Ein schwebendes Geschäft ende mit der Erfüllung der Leistung, also im Streitfall mit der Erbringung der vertraglich geschuldeten(Dauer-)Werbeleistung sowie der vereinbarten Bezahlung der jeweiligen Werbeagenturen. Auch die M ... GmbH habe die erhaltenen Werbebeiträge erfolgsneutral bilanziert und die zum Bilanzstichtag noch nicht verbrauchten Werbebeiträge der Franchisenehmer als Verpflichtung passiviert. Diese Passivierung werde von der M ... GmbH damit begründet, dass über den aus Beiträgen der Franchisenehmer gebildeten Werbepool mit konkretem Zukunftsbezug entschieden werde. Erfolgsneutralität könne jedoch nur vorliegen, wenn die Hauptleistungspflicht noch nicht vollständig erfüllt sei, denn ansonsten wären Gewinne entsprechend dem Realisationsprinzip auszuweisen. Daher könne für den Leistungsberechtigten, hier die Klägerin, nichts anderes gelten. Letztlich ergebe sich die erfolgsneutrale Bilanzierung der Werbebeiträge auch aus dem Urteil des BFH vom 22.08.2007 (Az. X R 59/04, BStBl II 2008, 284). Auch wenn der streitige Sachverhalt nicht vollständig dem vom BFH entschiedenen Sachverhalt entspreche, könne von einem auftragsähnlichen Rechtsverhältnis zwischen der M ... GmbH und den Franchisenehmern ausgegangen werden. Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung des Beklagten Bezug genommen. 16

Die Klage begründet die Klägerin im Wesentlichen wie folgt: Bei den Werbebeiträgen handele es sich um Jahresbeiträge, für die es bei einem vorzeitigen Ausscheiden aus dem Franchisevertrag keine Rückerstattung geben würde. Aus der Sicht der Klägerin als Franchisenehmer gebe es nach dem Partnerschaftsvertrag keinen Anspruch auf eine bestimmte Verwendung der von ihr gezahlten Gelder innerhalb eines bestimmten Zeitraums durch die M ... GmbH. Die Zahlung des Werbebeitrags solle vielmehr die Durchführung 17

geeigneter überregionaler Werbemaßnahmen gewährleisten und zwar vom Tag des Beitritts zum Franchise-System. So würde ein neuer Franchisenehmer etwa an laufender Fernseh-, Plakat-, Radio- oder Kinowerbung unmittelbar partizipieren. Gleiches gelte für Gutscheinkaktionen während des Beitrittsjahres. Daher müsse ein neuer Franchisenehmer auch nur zeitanteilig im Beitrittsjahr die Werbegebühr bezahlen. Lediglich von Seiten der M ... GmbH bestehe die Verpflichtung, die Gelder für zukünftige Werbemaßnahmen zu verwenden.

Soweit der Beklagte auf die bilanzielle Behandlung der Werbebeiträge bei der M ... GmbH verweise, so erkenne dieser, dass es bei der Bilanzierung kein allgemeines Korrespondenzprinzip gebe, nach dem aus der erfolgsneutralen Behandlung bei dem einem Vertragspartner auf eine ebensolche Behandlung bei dem anderen Vertragspartner geschlossen werden könne. Auch aus dem zitierten BFH-Urteil vom 22.08.2007 (Az. X R 59/04, BStBl II 2008, 284) könne eine erfolgsneutrale Bilanzierung als Forderung nicht hergeleitet werden. Das Urteil beziehe sich ausschließlich auf die Bilanzierung beim Franchisegeber und könne auf die Bilanzierung beim Franchisenehmer nicht angewandt werden. Darüber hinaus entspreche der vom BFH entschiedene Sachverhalt nicht dem streitgegenständlichen Sachverhalt. Die M ... GmbH sei – nach einem bestimmten Prozedere – zur Durchführung von Werbemaßnahmen mit konkretem Zukunftsbezug verpflichtet. Hingegen sei es für die Franchisenehmerin nicht von Interesse, wie die Umsetzung der Verpflichtung bei der M ... GmbH erfolge, ihre Zahlung richte sich unmittelbar auf die Bereitstellung der überregionalen Werbung. 18

Die Klägerin beantragt, 19

unter Änderung des Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 vom 22.01.2015 und der Einspruchsentscheidung vom 31.05.2016 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um ... € herabzusetzen. 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen. 22

Die Beigeladene stellt keinen eigenen Antrag. 23

Der Beklagte nimmt zur Begründung im Wesentlichen Bezug auf seine Einspruchsentscheidung. 24

Mit Beschluss vom 18.09.2017 hat der Senat die M ... GmbH zum Verfahren beigeladen. 25

Entscheidungsgründe 26

Die Klage ist begründet. 27

Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 vom 22.01.2015 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 31.05.2016 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -. Zu Unrecht hat der Beklagte für die Werbegebühren den Betriebsausgabenabzug versagt und die Zahlungen der Klägerin aktiviert. 28

I. Die als Untätigkeitsklage (§ 46 FGO) erhobene Klage wird nach Erlass der Einspruchsentscheidung durch den Beklagten als zulässige Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 1. 29

Halbsatz FGO) ohne weiteres fortgeführt (vgl. Levedag in Gräber, FGO, 8. Aufl. 2015, § 46 Rn. 28 m.w.N. aus der Rspr.).

II. Die von der Klägerin geleisteten Werbegebühren an die M ... GmbH stellen bei ihr sofort abziehbare Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes - EStG - dar. 30

1. Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs.1 EStG. Dabei hat sie die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG alle Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. 31

Davon zu unterscheiden sind immaterielle Vermögensgegenstände der Aktivseite in Gestalt geleisteter Anzahlungen (§ 266 Abs. 3 Abschn. A. 4. des Handelsgesetzbuchs - HGB - i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG), die zu aktivieren sind und den Gewinn nicht unmittelbar bei Bezahlung mindern. Die Anzahlung ist begrifflich eine Vorleistung auf eine von dem anderen Vertragsteil erwartete Lieferung oder Leistung, d.h. eine Vorleistung auf einen schwebenden Vertrag. Sie ist vom Leistenden zu aktivieren, vom Empfänger zu passivieren, d.h. von beiden Vertragsteilen erfolgsneutral zu behandeln (vgl. BFH-Urteil vom 19.06.1973 I R 206/71, BFHE 110, 116, BStBl II 1973, 774 unter 1.c.). Als Leistung kommt auch eine Dienstleistung in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.1999 IV R 12/99, BFHE 190, 349, BStBl II 2000, 25 m.w.N.). Es handelt sich jedoch nicht mehr um eine Vorleistung, wenn der Anspruch, auf den geleistet wird, rechtlich bereits entstanden ist (vgl. BFH-Urteil vom 14.03.1986 III R 179/82, BFHE 146, 541, BStBl II 1986, 669 unter II.1.). 32

2. Nach den zuvor genannten Bilanzierungsgrundsätzen und dem Gesamtergebnis der mündlichen Verhandlung steht zur Überzeugung des Senats fest (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), dass es sich bei den Werbegebühren nicht um geleistete Anzahlungen, sondern um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben bei der Klägerin handelt. Die Klägerin ist nach § ... des Partnerschaftsvertrags verpflichtet, jährlich, ggf. bei unterjährigem Vertragsbeginn zeitanteilig, ... € je ... an die Beigeladene, die M ... GmbH, zu zahlen. Im Gegenzug partizipiert sie unmittelbar an allen laufenden überregionalen Werbeleistungen zugunsten der Franchisenehmer, wie beispielsweise Kino- oder Fernsehwerbung, Handzettelaktionen oder Plakatwerbung. Die vom Vertragspartner zu erbringende Leistung – die einheitliche überregionale Werbung für alle Franchisenehmer – wird von diesem vom Tag des Eintritts in das Franchisesystem an den Franchisenehmer erbracht. Von einem schwebenden Vertrag zwischen der Klägerin und der M ... GmbH, auf den die Klägerin eine Vorleistung erbringt, kann daher nach den tatsächlichen Abläufen im Franchisesystem „M“ nicht ausgegangen werden. Mit der Zahlung hat die Klägerin unmittelbar, ohne zeitliche Zäsur, einen Anspruch auf überregionale Werbeleistungen durch die M ... GmbH. Dem entsprechend ist auch bei der bilanzsteuerlichen Behandlung der Zahlungen die Sicht der Klägerin entscheidend. Da den gezahlten Werbegebühren ein Anspruch auf überregionale Werbung gegenüber steht, verbleibt für die Aktivierung geleisteter Anzahlungen kein Raum, so dass die Gebühren sofort Betriebsausgaben bei der Klägerin darstellen. Ob die eingesammelten Gelder bei der M ... GmbH nach einem Beschluss des Partnerbeirats erst für Werbemaßnahmen des Folgejahres verausgabt werden, wirkt sich auf die bilanzielle Behandlung bei der Klägerin nicht aus. Dies ist vielmehr eine Frage der (Vor-)Finanzierung der Werbemaßnahmen bei der M ... GmbH, von denen die Klägerin lediglich über den Partnerbeirat informiert wird. 33

Bei seiner Entscheidung hat sich der Senat auch von der Überlegung leiten lassen, dass ein Franchisenehmer in seinem letzten Vertragsjahr weiterhin die Werbegebühr von ... € bezahlen würde, auch wenn er an Werbemaßnahmen des Folgejahres – nach seiner 34

Vertragsbeendigung – nicht mehr teilnehmen würde. Aus seiner Sicht erhielte er jedoch auch im letzten Vertragsjahr unmittelbar die überregionalen Werbeleistungen der M ... GmbH für seine Werbegebühren.

2. Unerheblich ist für die Beurteilung bei der Klägerin, wie die Zahlungen bei der M ... GmbH, ihrer Vertragspartnerin, bilanziert werden. Vielmehr ist die Besteuerung beim Empfänger und beim Geber des Geldes selbständig zu beurteilen und bedingt sich nicht gegenseitig. Ein allgemeines Korrespondenzprinzip ist dem Bilanzsteuerrecht insoweit fremd (vgl. Heinicke in L. Schmidt, EStG, 26. Aufl. 2017, § 4 Rn. 477 und 490). Daher können auch aus dem vom Beklagten zur Begründung angeführten BFH-Urteil vom 22.08.2007 (Az. X R 59/04, BFHE 218, 541, BStBl II 2008, 284) keine Rückschlüsse auf die bilanzsteuerliche Behandlung der Zahlungen bei der Klägerin gezogen werden. Das Urteil betraf die Seite des Zahlungsempfängers von Werbegebühren, dem Franchisegeber, in einem ähnlichen, aber nicht vollständig vergleichbaren Franchisesystem. Auf der Grundlage der dortigen Feststellungen zum Sachverhalt beurteilte der BFH das Verhältnis zwischen Zahlendem und Zahlungsempfänger zivilrechtlich als ein auftragsähnliches Rechtsverhältnis und qualifizierte die vereinnahmten Werbebeiträge beim Franchisegeber bis zum Zeitpunkt ihrer zweckgerechten Verwendung als Auslagenvorschuss i.S.d. § 669 des Bürgerlichen Gesetzbuches - BGB - (vgl. unter B.2.a. der Gründe). Darauf aufbauend ging der BFH davon aus, dass der Franchisegeber gegenüber jedem einzelnen Franchisenehmer eine Verpflichtung zur Konzeption und Durchführung überregional wirkender Marketingmaßnahmen übernehme und zugleich mit den Franchisenehmern vereinbare, die in den gemeinsamen Werbeetat einzuzahlenden Beiträge ausschließlich für diese Zwecke zu verwenden. In bilanzrechtlicher Hinsicht folgte der BFH, dass die Zahlungen der Franchisenehmer, soweit sie noch nicht für Werbezwecke eingesetzt worden waren, keine Erträge darstellen würden. Vielmehr seien sie in diesem Umfang als sonstige Verbindlichkeiten auszuweisen und demgemäß erfolgsneutral zu behandeln.

Ob diese Entscheidung des BFH auf die bilanzielle Behandlung der Werbegebühren bei der M ... GmbH übertragbar ist, wofür spricht, dass die M ... GmbH, auch im Streitfall verpflichtet ist, die Werbegebühren eines Jahres im Folgejahr zu verausgaben, kann hier aus zuvor genannten Gründen letztlich offen bleiben.

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und § 135 Abs. 3 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nach § 139 Abs. 4 FGO nicht erstattungsfähig, da sie das Verfahren weder durch einen eigenen Sachvortrag noch durch Rechtsausführungen wesentlich gefördert hat (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 10.08.1988, II B 138/87, BStBl II 1988, 842).

IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.