

---

## Bilanzierung von Provisionsvorschüssen

---

**Solange der Provisionsanspruch des Handelsvertreters noch unter der aufschiebenden Bedingung der Ausführung des Geschäfts steht, ist er nicht zu aktivieren. Es fehlt an einer Gewinnrealisierung. Denn erst durch die Ausführung des vermittelten Geschäftes wird der Gewinn durch die Entstehung des Provisionsanspruches realisiert. Solange der Provisionsanspruch noch dieser aufschiebenden Bedingung unterliegt, kann er nicht aktiviert werden. Derartige Provisionsvorschüsse sind daher beim Empfänger als „erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren. Darin kommt die Verpflichtung zum Ausdruck, die Beträge bei Nichtausführung des Geschäftes zurückzahlen zu müssen. Auch Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Provisionsvorschüssen stehen, sind nicht als "unfertige Leistung" zu aktivieren, da kein Wirtschaftsgut / Vermögensgegenstand entstanden ist.**

*Urteil des Bundesfinanzhofes BFH vom 26.04.2018 – Aktz. III R 5/16*

Streitig war in dem bis zum BFH geführten Verfahren, ob Aufwendungen eines Handelsvertreters – der in diesem Fall ein Reisebüro betrieb, die im Zusammenhang mit der Vermittlung von erst im Folgejahr angetretenen Reisen angefallen sind, zu aktivieren sind.

Das Finanzgericht habe zu Recht angenommen – so der BFH, dass für die geleisteten Anzahlungen auf die Provisionsansprüche keine Gewinne realisiert wurden und dass die damit verbundenen Aufwendungen auch nicht als unfertige Leistungen zu aktivieren sind.

Werde der Gewinn - wie im Streitfall - durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, sei für den Schluss des betreffenden Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen sei. Zu diesen GoB gehöre das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) geregelte Realisationsprinzip, demzufolge Gewinne nur dann zu berücksichtigen seien, wenn sie am Abschlusstichtag schon realisiert gewesen sind.

Diese Voraussetzung läge vor, wenn eine Forderung entweder rechtlich bereits entstanden sei oder die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden seien und der Kaufmann mit der künftigen Entstehung der Forderung fest rechnen könne. Nicht erforderlich sei hingegen, dass die Forderung am Bilanzstichtag fällig sei. Der Zeitpunkt, zu dem ein Anspruch auf die hier vorliegende Vermittlungsprovision realisiert sei, hänge von den Vertragsgestaltungen im Einzelfall ab. Stehe dem Handelsvertreter hiernach ein prinzipiell unentziehbarer Provisionsanspruch für seine Leistung zu, sei der Gewinn realisiert.

Bei dem zwischen dem Handelsvertreter und dem vertretenen Unternehmen bestehenden Agenturvertrag handelt es sich um einen Handelsvertretervertrag nach § 84 Abs. 1 HGB. Provisionsansprüche des Handelsvertreters entstehen - wenn wie im Streitfall keine abweichende Vereinbarung (§ 87a Abs. 1 Satz 2 HGB) getroffen wurde - gemäß § 87a Abs. 1 Satz 1 HGB erst dann, wenn der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat. Soweit der vertretene Unternehmer Provisionen schon vor der Ausführung der Reise an den Handelsvertreter gezahlt habe, standen diese unter einer aufschiebenden Bedingung der Ausführung der Reise und waren mithin stornobehaftet. Es lägen insoweit Provisionsvorschüsse im Rahmen eines schwebenden Geschäfts vor. Zwar habe der

Handelsvertreter zu dem Zeitpunkt, zu dem er die Provisionsvorschüsse erhalten habe, seine Leistungspflichten hinsichtlich der zugrundeliegenden Vermittlungsgeschäfte erfüllt. Die Entstehung des Provisionsanspruchs knüpfe aber gemäß § 87a Abs. 1 Satz 1 HGB an die Vollendung des Leistungserfolgs durch Ausführung der Reise an. Diese war im Zeitpunkt der Zahlung der Provisionsvorschüsse noch nicht eingetreten. Daher sei es gerechtfertigt, auch hier von Vorleistungen in Gestalt von Provisionsvorschüssen zu sprechen.

Soweit die Zahlungen daher als Provisionsvorschüsse zu werten sein, fehlt es an einer Gewinnrealisierung. Denn erst durch die Ausführung der Reise (Bedingungseintritt) werde der Gewinn durch die Entstehung des Provisionsanspruchs realisiert. Solange der Provisionsanspruch noch der aufschiebenden Bedingung unterliege, könne er nicht aktiviert werden.

Die Provisionsvorschüsse seien als "erhaltene Anzahlungen" nach § 266 Abs. 3 C. 3. HGB zu passivieren; darin komme die Verpflichtung zum Ausdruck, die Beträge bei Nichtausführung der Reise zurückzahlen zu müssen.

Soweit bezüglich der erhaltenen Provisionen noch keine Gewinnrealisierung eingetreten sei, habe das FG zu Recht entschieden, dass die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht als "unfertige Leistungen" zu aktivieren seien.

Nach § 5 Abs. 1 EStG habe der Handelsvertreter in seiner Bilanz das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen sei. Der BFH legt diese Vorschrift in ständiger Rechtsprechung so aus, dass die Aktivierung von Aufwendungen - von Rechnungsabgrenzungsposten abgesehen - grundsätzlich das Vorliegen eines Wirtschaftsguts voraussetzt, dass also Aufwendungen zum Erwerb eines Wirtschaftsguts (durch Anschaffung oder Herstellung) geführt haben müssen.

Insoweit setzt nach Auffassung des Senats auch der Bilanzposten "unfertige Leistungen" gemäß § 266 Abs. 2 B. I. 2. HGB die Wirtschaftsguteigenschaft voraus. Denn in Übereinstimmung mit der Vorinstanz ist der Rechtsprechung des BFH zu folgen, nach der es sich bei dem Bilanzansatz der "unfertigen Leistungen" nicht lediglich um eine Bilanzierungshilfe handelt oder er als "ähnlich einem Rechnungsabgrenzungsposten" eingestuft werden kann.

Der Begriff des Wirtschaftsguts wird im EStG nicht definiert; er ist eine Zweckschöpfung des Steuerrechts. Da im Rahmen des § 4 Abs. 1 EStG für buchführungspflichtige Kaufleute das Betriebsvermögen angesetzt wird, das von ihnen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist, entspricht der in den §§ 4 ff.

EStG verwendete Begriff des Wirtschaftsguts dem handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstandes. Hierunter fallen Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt, die einer besonderen Bewertung zugänglich sind, in der Regel eine Nutzung für mehrere Wirtschaftsjahre erbringen und zumindest mit dem Betrieb übertragen werden können. Somit hat nicht jeder mögliche Vorteil für einen Betrieb schon die Eigenschaft eines Wirtschaftsguts. Zum jeweiligen Stichtag muss ein wirtschaftlich ausnutzbarer Vermögensvorteil vorliegen, der als realisierbarer greifbarer Vermögenswert angesehen werden kann. Seine Greifbarkeit macht erst das Wirtschaftsgut aus; der Vermögenswert muss als Einzelheit ins Gewicht fallen, objektiv werthaltig und "selbständig bewertbar" sein, sich also nicht ins Allgemeine verflüchtigen.

Ausgehend von diesen Grundsätzen hat sich durch die laufenden Betriebsausgaben kein Wirtschaftsgut herausgebildet, das als "unfertige Leistung" zu aktivieren wäre.

Selbst wenn für einen erlangten Vorteil die künftigen Erträge ausreichen, fehlt es 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. Aufwendungen (laufende Betriebsausgaben) und zu aktivierende Posten ließen sich sonst nicht mehr trennen. Es sind vielmehr ins Gewicht fallende, eindeutig und klar abgrenzbare Ausgaben erforderlich, die sich von laufenden Ausgaben erkennenbar.

Ein solcher aktivierungsfähiger Vorteil, der sich bereits verselbständigt hat, ist durch den hier streitigen Aufwand des klagenden Handelsvertreters nicht begründet worden.

Die hier vorliegenden Aufwendungen seien laufende Ausgaben, die ihrer Natur nach regelmäßig wiederkehren und sich auch in ihrer Höhe, wenn auch mit gewissen Schwankungen, im Wesentlichen gleichmäßig entwickelten. Darüber hinaus seien die Auswirkungen der einzelnen Betriebsfaktoren (z.B. Miet-/Personalaufwand) auf einen möglicherweise aktivierungsfähigen Vorteil nicht hinreichend objektivierbar. Sie liessen sich - wie das FG für das Revisionsverfahren bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt hat - weder den einzelnen Vermittlungsleistungen zuordnen noch seien sie selbständig bewertungsfähig. Laufende Betriebsausgaben, die sich aber nicht eindeutig bestimmten Aufträgen zurechnen liessen und sich nicht von den laufenden Aufwendungen abheben, sein nicht geeignet, ein selbständig bewertungsfähiges Wirtschaftsgut zu. Sie seien vielmehr als Betriebsausgaben sofort abziehbar.

Die Beratung im Vertriebsrecht insbesondere auch die Vertragsprüfung ist eine der wesentlichen Leistungen der CDH Organisation für Mitglieder. Nähere Informationen unter: [www.cdh.de/leistungen/beratung](http://www.cdh.de/leistungen/beratung)

Das Urteil ist für eine Veröffentlichung in der Rechtsprechungssammlung HVR-Online vorgesehen, die unter [www.cdh-wdgmhb.de](http://www.cdh-wdgmhb.de) bestellt werden kann.

---

*Die Beratung im Vertriebsrecht insbesondere auch die Vertragsprüfung ist eine der wesentlichen Leistungen der CDH Organisation für Mitglieder. Nähere Informationen unter: [www.cdh.de/leistungen/beratung](http://www.cdh.de/leistungen/beratung)*

*Das Urteil ist für eine Veröffentlichung in der Rechtsprechungssammlung HVR-Online vorgesehen, die unter [www.cdh-wdgmhb.de](http://www.cdh-wdgmhb.de) bestellt werden kann.*