

Urteil vom 14. November 2018, XI R 27/16

Besteuerung von Anzahlungen auf künftige Bestattungsleistungen

ECLI:DE:BFH:2018:U.141118.XIR27.16.0

BFH XI. Senat

UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a S 4, EGRL 112/2006 Art 65, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007 , UStG VZ 2008
vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. Oktober 2016, Az: 7 K 7077/13

Leitsätze

NV: Sind in einem Bestattungsvorsorgevertrag alle maßgeblichen Elemente der künftigen Bestattungsdienstleistung genau bestimmt, entsteht die Steuer für hierauf geleistete Anzahlungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vom Dienstleistenden vereinnahmt worden ist.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13. Oktober 2016 7 K 7077/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb in den Jahren 2004 bis 2008 (Streitjahre) ein Bestattungsunternehmen und versteuerte seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten.
- 2 Seinen Kunden bot er u.a. an, zu deren Lebzeiten einen Bestattungsvorsorgevertrag mit ihm abzuschließen. Danach verpflichtete er sich dem Auftraggeber gegenüber, im Falle dessen Todes dessen Erd- oder Feuerbestattung nach Maßgabe der als Anlage zu dem Vertrag näher bezeichneten Einzelleistungen vorzunehmen. Anhaltspunkte, dass solche Anlagen existierten, bestehen nicht. Der Auftraggeber verpflichtete sich und seine Erben, die am Tage der Bestattung gültigen Preise und amtliche Gebühren zu vergüten bzw. zu erstatten. Die voraussichtlichen Gesamtkosten sollten unter Zugrundelegung der bei Vertragsabschluss geltenden Preise und Gebühren aufgeführt werden. Die entsprechenden Leerfelder der Verträge waren jedoch nicht in allen Fällen mit Beträgen ausgefüllt. Unter der Überschrift "Besondere Wünsche" war die Art der Bestattung mit Feuerbestattung oder Erdbestattung genannt und --bis auf eine Ausnahme-- auch der Friedhof ausgewählt. Darüber hinaus war in den Auftragsbedingungen auf der Rückseite des Vertrags geregelt, dass dem Kläger ein Schadensersatzanspruch zustand, falls die Bestattung vertragswidrig von einem anderen Bestattungshaus durchgeführt wird.
- 3 Für die nach Unterzeichnung der Verträge von den Kunden an den Kläger geleisteten Zahlungen hatte der Kläger ein gesondertes Bankkonto mit dem Zusatz "Treuhandkonto" eingerichtet, für das keine Verfügungsbeschränkungen bestanden.
- 4 In seinen Umsatzsteuererklärungen berücksichtigte der Kläger die erhaltenen Zahlungen nicht.
- 5 Im Rahmen einer Außenprüfung für die Streitjahre kam der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu dem Ergebnis, dass der Kläger über die auf dem gesonderten Konto gesammelten Gelder tatsächlich verfügt habe und die zugrunde liegenden Umsätze zum Regelsteuersatz umsatzsteuerpflichtig seien. Daher erhöhte das FA

die steuerpflichtigen Umsätze um die aus den Zahlungen herausgerechneten Nettobeträge und setzte mit Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden vom 28. März 2011 die Umsatzsteuer für die Streitjahre fest.

- 6 Die dagegen eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2013 als unbegründet zurück.
- 7 Die anschließende Klage wurde vom Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 13. Oktober 2016 als unbegründet abgewiesen, da nach Ansicht des FG die von den Kunden des Klägers gezahlten Beträge als Anzahlungen in den Voranmeldungszeiträumen der Vereinnahmung umsatzsteuerpflichtig seien.
- 8 Das FG führte aus, dass aufgrund der vertraglichen Regelungen der Vertragsbindungswille der Beteiligten erkennbar und alle maßgeblichen Elemente des Umsatzes (Feuerbestattung oder Erdbestattung, zumeist Friedhof, zukünftig zu bestattende Person) bekannt seien. Aus den vereinbarten Zahlungsbeträgen ergebe sich, dass sowohl der Kläger als auch der Auftraggeber bei Vertragsschluss bereits eine bestimmte und gemeinsame Vorstellung vom Umfang der Bestattungsleistungen gehabt hätten. Nur der Leistungszeitpunkt sei vom --jedoch sicher eintretenden-- Versterben des Auftraggebers abhängig gewesen. Es habe sich mangels Vereinbarung von Rückzahlungsmodalitäten und Regelungen zur Verzinsung nicht um Darlehen gehandelt. Auch seien die Zahlungen nicht im Rahmen eines Treuhandverhältnisses geleistet worden, da Vereinbarungen dazu fehlten, dass und in welcher Weise der Kläger die Zahlungen verwalten sollte.
- 9 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 350 veröffentlicht.
- 10 Mit seiner Revision macht der Kläger die Verletzung materiellen und formellen Rechts geltend.
- 11 Er trägt im Wesentlichen vor, bei den Zahlungen handele es sich nicht um Anzahlungen, vielmehr liege die Annahme eines Treuhandverhältnisses zwischen den Kunden und ihm, dem Kläger, nahe. Die Leistung sei erst bestimmt, wenn es zum Vertragsschluss mit den jeweilig Hinterbliebenen komme. Letztere seien Vertragspartner und auch Leistungsempfänger - nicht der Unterzeichner des "Bestattungsvorsorgevertrags". Er, der Kläger, halte die vereinnahmte Zahlung zu treuen Händen, die ausschließlich nach Vertragsschluss mit den Hinterbliebenen und entsprechend der dann vereinbarten Leistung Verwendung finde. Dafür spreche die Formulierung unter der Überschrift: "Besondere Wünsche" sowie, dass die Erfüllung der Wünsche von weiteren ungewissen Voraussetzungen abhängen. Die Zahlung sei für die zukünftige Bestattungsleistung nicht kausal.
- 12 Das FG habe zu Unrecht nicht jeden einzelnen Bestattungsvorsorgevertrag gewürdigt. Auch sei sein Recht auf Gehör verletzt, da die angebotene Zeugin nicht vernommen worden sei. Die Beweiserhebung hätte erbracht, dass keine individuellen Kostenvoranschläge erstellt worden seien und dementsprechend eine ausreichend bestimmbare Leistungsbeschreibung gefehlt habe. Zudem seien die Ausführungen des FG hinsichtlich des Vorliegens von Kostenvereinbarungen widersprüchlich. Außerdem habe es seine Hinweispflicht verletzt. Bei einem entsprechenden Hinweis hätte durch Zeugenaussage sämtlicher Kunden des Klägers bewiesen werden können, dass es keine konkreten auf ihren Einzelfall bezogenen Kostenvoranschläge gegeben habe.
- 13 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2013 aufzuheben und die Umsatzsteuer für 2004 bis 2008 um ... €, ... €, ... €, ... € bzw. ... € herabzusetzen.
- 14 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 15 Die Beteiligten haben auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17 Entsprechend der Vorentscheidung sind die Zahlungen der Vertragspartner der Bestattungsvorsorgeverträge beim Kläger als Anzahlungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in den jeweiligen Streitjahren der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

- 18** 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Zahlungen im Rahmen eines entgeltlichen Leistungsaustauschs erfolgten und das Entgelt für zukünftige Leistungen waren.
- 19** a) Nach ständiger Rechtsprechung erbringt ein Unternehmer Leistungen gegen Entgelt i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, wenn zwischen ihm und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (vgl. z.B. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- RCI Europe vom 3. September 2009 C-37/08, EU:C:2009:507, BFH/NV 2009, 1762, Rz 24; Serebryannay vek vom 26. September 2013 C-283/12, EU:C:2013:599, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2014, 476, Rz 37; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. Mai 2013 XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, Rz 41; vom 21. Oktober 2015 XI R 22/13, BFHE 251, 467, BStBl II 2018, 612, Rz 22; jeweils m.w.N.).
- 20** aa) Eine derartige Verknüpfung ist jedenfalls dann zu bejahen, wenn aufgrund der Vereinbarungen zwischen Zahlendem und Zahlungsempfänger ersichtlich ist, dass der Zahlung ein Tätigkeitsauftrag zugrunde liegt (BFH-Urteil in BFHE 251, 467, BStBl II 2018, 612, Rz 22, m.w.N.).
- 21** bb) Zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen, die den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO binden, gehört auch die Auslegung von Verträgen. Das Revisionsgericht prüft insofern nur, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet hat; ferner prüft das Revisionsgericht, ob die Vorinstanz die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. BFH-Urteile vom 18. Januar 2005 V R 17/02, BFH/NV 2005, 1394; vom 10. Februar 2010 XI R 49/07, BFHE 228, 456, BStBl II 2010, 1109, Rz 33; vom 28. August 2013 XI R 4/11, BFHE 243, 41, BStBl II 2014, 282; vom 10. August 2016 XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 38).
- 22** b) Im vorliegenden Fall hat das FG die als "Bestattungsvorsorgeverträge" bezeichneten Vereinbarungen zwischen den Kunden und dem Kläger dahingehend gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend ausgelegt und gewürdigt, dass diese mit Vertragsbindungswillen abgeschlossen wurden, sich daraus gegenseitige Pflichten (Vornahme der Bestattung und Vergütung zu dem am Tage der Bestattung gültigen Preis) ergeben sollten und dementsprechend die geleisteten Zahlungen ein (Teil-)Entgelt für die geschuldeten Bestattungsleistungen darstellten.
- 23** aa) Die Sachverhaltswürdigung des FG ist möglich, entspricht den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs und verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze. Der Umstand, dass die Bestattungsleistungen erst zukünftig erbracht werden sollten, ändert hieran nichts (vgl. EuGH-Urteile RCI Europe, EU:C:2009:507, BFH/NV 2009, 1762, Rz 31, 33; Serebryannay vek, EU:C:2013:599, DStRE 2014, 476, Rz 41).
- 24** bb) Soweit der Kläger einwendet, die "Bestattungsvorsorgeverträge" dienten nur der Dokumentation der Wünsche der Kunden und würden mit den zukünftigen Bestattungsleistungen in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen, da diesbezüglich später noch ein --dann verbindlicher-- Vertrag mit den Hinterbliebenen abgeschlossen würde, stellt dieses lediglich eine abweichende Sachverhaltswürdigung dar. Dies gilt gleichermaßen soweit er vorbringt, dass die Zahlungen nicht als Gegenleistung für zukünftige Bestattungsleistungen, sondern im Rahmen eines Darlehens bzw. Treuhandverhältnisses erfolgt seien. Das FG hat sich im Übrigen mit diesem Vorbringen im Rahmen seiner Gesamtwürdigung ausreichend auseinandergesetzt und bindend festgestellt, dass es im Streitfall --insbesondere mangels entsprechender vertraglicher Regelungen, z.B. zur Verzinslichkeit-- keine Anhaltspunkte für die Annahme eines Darlehens oder Treuhandverhältnisses gegeben habe, und der Kläger insbesondere für seine Ansicht auch keine Nachweise erbracht oder angeboten hat.
- 25** c) Gegenstand des Leistungsaustauschs waren --wie das FG zutreffend angenommen hat-- zukünftige Bestattungsleistungen und nicht eine Option auf eine Bestattung. Insofern bestand die Leistung, die die Kunden durch Abschluss der Bestattungsvorsorgeverträge erhielten, nicht bereits im Zurverfügungstellen der Leistungsbereitschaft des Bestatters (vgl. EuGH-Urteile RCI Europe, EU:C:2009:507, BFH/NV 2009, 1762, Rz 34; Air France-KLM u.a. vom 23. Dezember 2015 C-250/14 und C-289/14, EU:C:2015:841, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2016, 93, Rz 27 ff., 42), denn ohne spätere Leistungserbringung musste das Entgelt (abzüglich des vereinbarten Schadensersatzes) zurückgezahlt werden (vgl. Herbert in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 13 Rz 70). Damit unterscheidet sich der Fall auch von der sofort vollzogenen Übertragung von Liegenschaften in einem Begräbniswald (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juni 2017 V R 3/17, BFHE 259, 140, BStBl II 2018, 372, Rz 27).
- 26** 2. Darüber hinaus hat das FG zu Recht entschieden, dass die Zahlungen der Kunden beim Kläger in den jeweiligen Streitjahren zu besteuern sind.

- 27** a) Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Falle der --bei dem Kläger erfolgten-- Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Wird jedoch das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, so entsteht die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG insoweit bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist.
- 28** b) Diese Regelung beruht unionsrechtlich auf Art. 65 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag, wenn Anzahlungen geleistet werden, bevor die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung bewirkt ist. Als Ausnahme von der Regel nach Art. 63 MwStSystRL, nach der die Steuer mit Leistungsausführung entsteht, ist diese Bestimmung eng auszulegen (EuGH-Urteile BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments vom 21. Februar 2006 C-419/02, EU:C:2006:122, DStRE 2006, 424, Rz 45; Kollroß vom 31. Mai 2018 C-660/16 und C-661/16, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 39).
- 29** c) Voraussetzung für die Entstehung des Steueranspruchs vor Leistungserbringung ist, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d.h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt und somit die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind (EuGH-Urteile BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments, EU:C:2006:122, DStRE 2006, 424, Rz 48; MacDonald Resorts vom 16. Dezember 2010 C-270/09, EU:C:2010:780, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 119, Rz 31; FIRIN vom 12. März 2014 C-107/13, EU:C:2014:151, UR 2014, 705, Rz 36; Air France-KLM u.a., EU:C:2015:841, UR 2016, 93, Rz 39; Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 40; BFH-Urteil vom 24. August 2006 V R 16/05, BFHE 215, 311, BStBl II 2007, 340, unter II.3.a, Rz 54). Keine steuerbare Anzahlung liegt jedoch vor, wenn die Bewirkung der Lieferung oder die Erbringung der Dienstleistung zum Zeitpunkt der Anzahlung unsicher ist (EuGH-Urteil FIRIN, EU:C:2014:151, UR 2014, 705, Rz 39; BFH-Urteil vom 29. Januar 2015 V R 51/13, BFH/NV 2015, 708, Rz 13). Abzustellen ist insofern auf den Zeitpunkt der Leistung der Anzahlung (EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 42).
- 30** aa) Ausreichend genau bestimmt sind Gegenstände, wenn ihre Merkmale und der Preis klar bestimmt sind (EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 43).
- 31** bb) Keine ausreichende Konkretisierung der Leistung liegt dagegen vor, wenn die Art der Dienstleistung zukünftig noch wählbar ist (EuGH-Urteil MacDonald Resorts, EU:C:2010:780, DStR 2011, 119, Rz 31, 33) oder frei wählbare Gegenstände geleistet werden sollen, die gattungsmäßig in einer Liste angeführt werden, und die zugrunde liegende Vereinbarung jederzeit einseitig vom Käufer mit der Folge gekündigt werden kann, dass ihm der nicht verwendete Teil der Vorauszahlung in voller Höhe erstattet wird (EuGH-Urteil BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments, EU:C:2006:122, DStRE 2006, 424, Rz 51).
- 32** cc) Allerdings lässt der Umstand, dass der Zeitpunkt der Leistung zum Zeitpunkt der Anzahlung nicht genau bekannt ist, nicht den Schluss zu, dass nicht alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d.h. der zukünftigen Leistung, bekannt sind. Außerdem kann das Fehlen dieser Genauigkeit für sich genommen die Gewissheit der Leistung nicht in Frage stellen (EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 45).
- 33** d) Nach den i.S. von § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat der Kläger Geldbeträge von Kunden für deren künftige Bestattung vereinnahmt. Außerdem waren die in den Bestattungsverträgen vereinbarten Leistungen nach der revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Würdigung des FG hinsichtlich deren maßgeblichen Elemente, nämlich nach Art (Feuerbestattung oder Erdbestattung, zumeist der konkrete Friedhof, zukünftig zu bestattende Person) und Umfang (indiziert durch die geleisteten Zahlungen), hinreichend bestimmt oder jedenfalls bestimmbar.
- 34** aa) Die Ausführung der Bestattungsleistung war zwar hinsichtlich des genauen Zeitpunkts unbestimmt, aber insgesamt sicher. Eine etwaige Kündigungsmöglichkeit --des Kunden selber oder der Erben-- ändert als bloße auflösende Bedingung an der Bestimmtheit der zukünftigen Leistungen nichts (vgl. EuGH-Urteil Orfey Balgaria vom 19. Dezember 2012 C-549/11, EU:C:2012:832, UR 2013, 215, Rz 38).
- 35** bb) Da eine einschränkende Auslegung von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG dahingehend, dass Steuertatbestand und Steueranspruch nur im Umfang der Leistungsentgelte eintreten, die bei Leistungsbewirkung rechtlich durchsetzbar sind, im Hinblick auf seinen eindeutigen Wortlaut nicht möglich ist (BFH-Urteil vom 24. Oktober 2013 V R 31/12, BFHE 243, 451, BStBl II 2015, 674, Rz 12), kommt es auf die zivilrechtliche

Bindungswirkung des Bestattungsvorsorgevertrags (z.B. auch für die Erben) oder die Wirksamkeit einzelner Klauseln --entgegen der Ansicht des Klägers-- nicht an.

- 36** cc) Dafür, dass die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums des jeweiligen Streitjahres der Anzahlung entstanden ist, spricht auch die nach den allgemeinen Vertragsbedingungen vorgesehene Schadensersatzpflicht bei Kündigung des Vertrags. Denn diese weist darauf hin, dass die Vertragspartner im Voraus alle mit der Leistungsbewirkung verbundenen finanziellen Folgen auf sich zu nehmen beabsichtigten, und rechtfertigt damit die Besteuerung der Anzahlungen (vgl. EuGH-Urteil BUPA Hospitals und Goldsborough Developments, EU:C:2006:122, DStRE 2006, 424, Rz 49; Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 47). Und auch soweit der Regelungszweck des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG eine Verhinderung von Zinsvorteilen beim erst zukünftig Leistenden beinhaltet (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juni 2001 V R 68/00, BFHE 195, 446, BStBl II 2002, 255, unter II.4.a, Rz 19), steht dieser der Entstehung der Steuer nicht entgegen, da im vorliegenden Fall der Liquiditätsvorteil beim Kläger verbleibt.
- 37** 3. Die von dem Kläger erhobenen Verfahrensrügen hat der Senat geprüft, aber nicht für durchgreifend erachtet. Von einer näheren Begründung wird gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO abgesehen. Dies ist auch bei einer Rüge der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör zulässig, wenn sie --wie im Streitfall-- nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens betrifft (vgl. BFH-Urteile vom 15. Januar 2015 I R 69/12, BFHE 249, 99, Rz 44; vom 10. November 2016 VI R 55/08, BFHE 256, 280, BStBl II 2017, 715, Rz 29; jeweils m.w.N.).
- 38** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de