

BFH-Urteil vom 3. Juli 2014

(V R 1/14 - DStR 2014 S. 2126)

Zur Behandlung einer Gebühr für die von einem Amtsarzt durchgeführte zweite Leichenschau, die dem Betreiber eines Krematoriums in Rechnung gestellt und von diesem an seine Kunden weiterberechnet wird, als durchlaufender Posten.

Leitsätze:

1. Gebühren für die zweite Leichenschau sind kein Entgelt für Feuerbestattungsleistungen, wenn sie das Krematorium im Namen und für Rechnung ihrer Auftraggeber (z.B. Bestatter oder bestattungspflichtige Erben) verauslagt.
2. Durchlaufende Posten sind diese Gebühren auch dann, wenn das Krematorium die Beträge gesamtschuldnerisch mit dem Empfänger ihrer Leistung schuldet (anderer Ansicht Abschn. 10.4 Abs. 4 Satz 1 UStAE).

Gesetzliche Grundlagen:

UStG 2005: § 10 Abs. 1 Satz 2, § 1 Abs. 1

Volltext der Entscheidung:

<http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=6711>

A. Problemstellung

Die Abgrenzung zwischen der Umsatzsteuer zu unterwerfenden Entgelten für eine Lieferung oder sonstige Leistung und den lediglich weitergereichten durchlaufenden Posten führt immer wieder zu Unklarheiten. Der BFH erklärte nunmehr in einem Fall, der Gebühren einer sog. zweiten Leichenschau betrifft, die Verwaltungsmeinung teilweise für unzutreffend.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin betrieb ein Krematorium. Nach dem einschlägigen Friedhofs- und Bestattungsgesetz durften Feuerbestattungen nur durchgeführt werden, wenn eine sog. „zweite Leichenschau“ durch die Gesundheitsbehörden durchgeführt war. Hierfür wurden der Unternehmerin durch den Kreis 30 Euro zuzüglich Fahrtkosten pro Leichenschau berechnet und in Sammel-Gebührenbescheiden festgesetzt. Die Bescheide enthielten Angaben zu den einzelnen Verstorbenen.

Die Betreiberin des Krematoriums, deren Leistungen grundsätzlich umsatzsteuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistungen waren, berechnete die Gebühren der zweiten Leichenschau jeweils netto als durchlaufende Posten (§ 10 Abs. 1 Satz 6 UStG) an ihre Kunden, die Bestattungsunternehmer, weiter. Diese Positionen waren in der Preisliste ihrer Leistungen ebenfalls gesondert bezeichnet.

Das zuständige Finanzamt folgte der umsatzsteuerlichen Behandlung bei einer Außenprüfung nicht, sondern sah die Gebühren der zweiten Leichenschau als Teil des steuerbaren und steuerpflichtigen Entgelts an.

Nach erfolglosem Einspruch erhob die Betreiberin Klage. Das Finanzgericht urteilte in ihrem Sinne und bewertete die Gebühren der zweiten Leichenschau als durchlaufende Posten. Es handele sich bei der zweiten Leichenschau um durch den Kreis an die Erben erbrachte Leistungen. Selbst bei Gesamtschuldnerschaft für die Gebühren handele es sich bei diesen um durchlaufende Posten. Außerdem habe die Klägerin die Gebühren in der Buchführung ausreichend getrennt behandelt (FG Münster, Urteil vom 10.12.2013 - 15 K 2774/12 U - EFG 2014, 385).

Mit ihrer Revision zum BFH trug die Finanzverwaltung vor, dass die zweite Leichenschau durch den Kreis an die Klägerin erbracht werden, da diese im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handele. Der Kreis rechne an die Krematoriumsbetreiberin und nicht an die Erben ab. Der BFH erklärte die Revision für unbegründet und bestätigte das erstinstanzliche Urteil. Er führte zur Begründung aus:

§ 10 Abs. 1 Satz 6 UStG, der den durchlaufenden Posten als nicht zum umsatzsteuerlichen Entgelt gehörend definiere, setze Artikel 79 lit. c MwStSystRL um. Diese Norm sehe vor, dass Beträge, die ein Steuerpflichtiger vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger als Erstattung von in deren Namen und für deren Rechnung verauslagten Beträgen erhalte, und die in seiner Buchführung als durchlaufende Posten behandelt wären, nicht zur Steuerbemessungsgrundlage gehörten. Insoweit setze sie unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen zwei Parteien voraus, wobei der Unternehmer nur als vermittelnde Person - Zahlstelle - fungiere. Dies sei vorliegend der Fall.

Das Finanzgericht habe zutreffend festgestellt, dass die zweite Leichenschau durch den Erben als Auftraggeber der Feuerbestattung veranlasst worden sei. Es gebe keine Anhaltspunkte, dass die Betreiberin die Leistung als eigene Verpflichtung beauftragen wollte, und dies sei auch nicht für den Kreis als Leistenden anzunehmen gewesen. Es spiele weiterhin keine Rolle, ob eine Gesamtschuldnerschaft für die Gebühr bestanden habe. Vielmehr sei für alle Beteiligten erkennbar gewesen, dass die Klägerin nur Zahlstelle gewesen sei. Sie habe die Gebühren in ihren Preislisten und

Abrechnungen gesondert ausgewiesen, so dass die Auftraggeber wussten, wer diese Leistung erbrachte und welche Gebühr dafür entstanden war. Gleichmaßen habe der Leistende, d.h. der Kreis, Kenntnis von der Identität der Leichen und damit mittelbar über die Auftraggeber der Feuerbestattung besessen oder diese jedenfalls ohne weiteres hätte erhalten können. Die davon abweichende Verwaltungsmeinung in Abschnitt 10.4 Abs. 4 Satz 1 UStAE, der zufolge bei Gesamtschuldnerschaft des Unternehmers und Empfängers für die Gebühren ein durchlaufender Posten nicht möglich sei, binde die Gerichte nicht und sei nicht zu bestätigen.

Die nach dem Unionsrecht vorgesehene gesonderte Abbildung in der Buchführung im Streitfall sei ebenfalls gegeben. Es handele sich hier um ein Wahlrecht, das richtlinienkonform zugunsten des Unternehmers greife, obwohl der Wortlaut des § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG diese Regelung nicht enthalte. Die Klägerin habe die Gebühren zwar auf zwei getrennten Konten (einem Aufwands- und einem Erfolgskonto) in der Buchführung erfasst und damit erfolgswirksam gebucht. Dies sei jedoch unschädlich. Die Gebühren neutralisierten sich im Ergebnis, und entscheidend sei, dass die Klägerin die Gebühren umsatzsteuerrechtlich als durchlaufende Posten behandelt und ausdrücklich so bezeichnet habe.

C. Kontext der Entscheidung

Der BFH entscheidet im Kontext mit bisher ergangener Rechtsprechung. Wichtig ist vor allem, dass er seine bereits im Jahre 1999 getroffene Entscheidung zur Behandlung von Deponiegebühren als durchlaufende Posten trotz bestehender Gesamtschuldnerschaft bekräftigt (BFH-Urteil vom 15.04.1999 - V R 45/98 - HFR 1999, 929) und zugleich der davon abweichenden Verwaltungsmeinung, welche die Anwendung auf entsprechende Deponiegebührenfälle beschränkt hatte (BMF-Schreiben vom 11.02.2000 - IV D 1-S 7200-16/00; Abschn. 10.4 Abs. 4 Satz 1 UStAE), eine eindeutige Absage erteilt. Unklarheiten bestehen allerdings nach wie vor zu der Frage, inwieweit in der Buchführung der durchlaufende Posten als solcher auszuweisen ist. Man kann aus Teilen der vorliegenden Urteilsbegründung sowie einer zu Lottereeinsätzen ergangenen Entscheidung (BFH-Urteil vom 04.05.2011 - XI R 4/09 - BFH/NV 2011, 1736: mit Servicegebühren in einem Betrag eingezogene Spieleinsätze sind keine durchlaufende Posten) ggf. entnehmen, dass der BFH den durchlaufenden Posten nicht anerkennt, wenn der Unternehmer die Positionen nicht entsprechend gebucht hat. Allerdings zeigt das aktuelle Urteil zugleich: Dies bedeutet nicht, dass die Posten erfolgsneutral zu zeigen sind (Rn. 34 des Besprechungsurteils). Zudem hat der EuGH bereits einen durchlaufenden Posten bejaht, obwohl offenbar die Trennung nicht vorgenommen worden war (EuGH-Urteil vom 01.06.2006 - C-98/05 - EuGHE I 2006, 4945 „De Danske Bilimportører“). Außerdem stellt sich die Frage, ob das Merkmal der Abbildung in der Buchführung, das lediglich im Unionsrecht des Artikels 79 MwStSystRL, nicht aber im nationalen Recht des § 10 Abs. 1 UStG enthalten ist, überhaupt zulasten des Steuerpflichtigen verlangt werden könnte. Dies ist äußerst zweifelhaft, da grundsätzlich nach dem „venire contra factum proprium“-Prinzip Unionsrecht nicht unmittelbar zu Ungunsten des Steuerpflichtigen anzuwenden ist.

Die Problematik der Abgrenzung zwischen durchlaufenden Posten und Entgelt ist im Übrigen vor allem dann relevant, wenn eine Leistung an einen Empfänger erbracht wird, der nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist, also entweder an Nichtunternehmer oder an Unternehmer, die nach § 15 Abs. 2 UStG vorsteuerschädliche Umsätze ausführen. Werden dann Kostenelemente, die selbst nicht umsatzsteuerpflichtig sind (vor allem hoheitliche Gebühren, wie vorliegend, aber denkbar wären auch steuerfreie Vorleistungen) durch den Unternehmer bei einem Dritten besorgt, ist die Steuerbelastung für den Nutzer dann höher, wenn kein durchlaufender Posten vorliegt.

Ähnliche Probleme ergeben sich dann, wenn die Vorleistung steuerpflichtig ist, sie in eine steuerfreie Gesamtleistung (z.B. Finanz- oder Versicherungsumsatz oder Vermietung nach § 4 Nr. 12 UStG) einfließt, und der Kunde grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigt ist. Beim durchlaufenden Posten kommt es in diesem Fall zu einer Entlastung von der Vorsteuer auf die Vorleistung, während diese andernfalls als verdeckter Kostenbestandteil abgewälzt und für den Empfänger final wird.

Ebenfalls zu bedenken ist, dass eine fehlerhafte Annahme, dass kein durchlaufender Posten vorliegt, zu einer falschen Rechnung nach § 14c UStG führt, da Umsatzsteuer auf ein Entgelt berechnet und ausgewiesen würde, die eigentlich der Leistende gar nicht geschuldet hätte. Dies führt sowohl zum anteiligen Vorsteuerauschluss beim Empfänger als auch zur Notwendigkeit der späteren Rechnungsberichtigung.

Um die Komplexität für Alltagsgeschäfte zu verdeutlichen, sei auf den vor einigen Jahren vor dem BFH geführten, leider jedoch aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht entschiedenen Fall hingewiesen, der die Frage betraf, wer der Leistende und Leistungsempfänger bei einer TÜV-Untersuchung ist (BFH-Urteil vom 30.03.2011 - XI R 12/08 – BStBl. II 2011, 819, hierzu ebenfalls Hinweis auf Verfügung der OFD Frankfurt/M. vom 24.06.2010 - S 7100 A-228-St 110, zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Durchführung von Hauptuntersuchungen nach § 29 StVZO in Prüfstützpunkten).

D. Auswirkungen für die Praxis

Auch wenn die Finanzverwaltung sich noch nicht schriftlich zur Anwendung geäußert hat, sollte diese eindeutig für alle offenen Fälle möglich sein.

Das besprochene BFH-Urteil gibt Unternehmern die Möglichkeit, auch in Fällen der gesamtschuldnerischen Tragung von Vorleistungen einen durchlaufenden Posten anzunehmen und insoweit von der Verwaltungsmeinung abzuweichen. Problematisch wird allerdings sein, dass in Fällen, in denen bisher das Gesamtentgelt mit Umsatzsteuer abgerechnet wurde, wegen § 14c UStG keine rückwirkende Geltendmachung der entsprechenden Umsatzsteuerkorrektur möglich sein wird, da diese erst die Rechnungsberichtigung erfordert und dann ex nunc wirksam wird. Damit wird es nicht gelingen, Erstattungszinsen zu erhalten, es sei denn, es wurde bisher keine entsprechende Rechnung i. S. d. § 14c UStG gestellt.

Zugleich sollte wegen der eindeutigen Ausführungen im UStAE jedenfalls für bereits veranlagte Steuerjahre der Vertrauensschutztatbestand des § 176 Abs. 2 AO be-

wirken, dass der Vorsteuerabzug aus Belegen, in denen entsprechende Fälle bisher mit Umsatzsteuer abgerechnet wurden, erhalten bleibt. Wird die Rechnung wie oben dargestellt berichtigt, müsste allerdings auch der Vorsteuerabzug korrigiert werden, da das Ereignis der entsprechenden Ungültigerklärung dem § 176 AO vorgeht. Sind beide Parteien voll vorsteuerabzugsberechtigt und die Ausgangsleistung steuerpflichtig, sollte allerdings kein Anlass zu einer Berichtigung bestehen.

Offen bleibt, in welcher Form ein Steuerpflichtiger durchlaufende Posten buchhalterisch abbilden muss, um sie umsatzsteuerlich anwenden zu können. Hier wäre eine Klarstellung seitens der Verwaltung wünschenswert, sowie ggf. eine Änderung des § 10 UStG. Positiv festzuhalten ist, dass nach dem BFH-Urteil auch eine erfolgswirksame Abbildung auf unterschiedlichen Konten unschädlich ist, sofern sich diese im Saldo ausgleichen.

Autor und Fundstelle:

StB **Robert Prätzler** - **jurisPR-SteuerR** 8/2015 Anm. 6