Beschluss vom 07. April 2021, XI B 53/20

Verträge zur Dauergrabpflege durch eine Friedhofsgärtnerei; Bilanzierung selbst begründeter und übernommener Verpflichtungen; Divergenz

ECLI:DE:BFH:2021:B.070421.XIB53.20.0

BFH XI. Senat

EStG § 5 Abs 4a, HGB § 249, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, EStG VZ 2009

vorgehend FG Bremen, 26. August 2020, Az: 1 K 104/17 (3)

Leitsätze

NV: Mit der Annahme, dass eine Friedhofsgärtnerei für Zahlungen, die Kunden für zukünftige Grabpflegeleistungen geleistet haben, in ihrer Bilanz

- erhaltene Anzahlungen zu passivieren habe, soweit Zahlungen von noch nicht verstorbenen Kunden für zukünftige eigene Grabstellen geleistet worden seien,

- für die übrigen Verpflichtungen einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten über die verbleibende Restlaufzeit der Verpflichtungen zu bilden habe,

- zukünftige Kostensteigerungen bei der Berechnung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens nicht zu berücksichtigen seien und

- eine pauschale Verzinsung von 6 % p.a. für sämtliche Kundenguthaben nicht zu berücksichtigen sei, wenn die Entstehung des Anspruchs der Kunden auf Zahlung von Zinsen nicht hinreichend nachgewiesen sei,

weicht ein FG nicht vom BFH-Urteil vom 21.06.2001 - V R 80/99 (BFHE 195, 440, BStBl II 2003, 810) ab.

Tenor

1. Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision (gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31.12.2009) gegen das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 27.08.2020 - 1 K 104/17 (3) wird als unzulässig verworfen.

2. Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision (Körperschaftsteuer 2009) gegen das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 27.08.2020 - 1 K 104/17 (3) wird als unbegründet zurückgewiesen.

3. Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, betreibt eine Friedhofsgärtnerei. Sie hat sich in einer Vielzahl von Verträgen zur Dauergrabpflege verpflichtet bzw. in den Jahren 1990, 1997 und 2002 derartige Verpflichtungen im Rahmen von Betriebsübernahmen von anderen Friedhofsgärtnereien übernommen. Die Auftraggeber zahlten dafür eine Gegenleistung, die in der Weise ermittelt wurde, dass in einer Kostenaufstellung die Kosten für ein Jahr berechnet und mit der Anzahl der Jahre der Vertragslaufzeit multipliziert wurden. Der Auftraggeber, aber nicht seine Erben, waren zur Kündigung des Vertrages (teilweise nur aus wichtigem Grund) berechtigt. Im Fall der Kündigung war der Auftraggeber berechtigt, den nicht verbrauchten Betrag "einschließlich vorhandener Zinsen" zurückzufordern.

2 Eine treuhänderische Verwaltung der Dauergrabpflegeverträge durch einen Dritten erfolgte im Jahr 2009 (Streitjahr) noch nicht.

3 Die Klägerin bildete u.a. in ihrer Bilanz zum 31.12.2009 für die Grabpflegeverpflichtungen eine Rückstellung in Höhe von ... €. Diese Rückstellung hatte sie durch ein versicherungsmathematisches Gutachten berechnen lassen. Bei der Berechnung wurde eine Verzinsung für das vorhandene Restkapital von 6 % pro Jahr (p.a.) sowie eine Kostensteigerung von 4 % p.a. zugrunde gelegt.

4 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) nahm nach Durchführung einer Außenprüfung bei der Klägerin u.a. in den Änderungsbescheiden wegen Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 sowie gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2009 vom 11.02.2016 an, dass die Bildung der Rückstellung zu Unrecht erfolgt sei. Es seien vielmehr erhaltene Anzahlungen zu passivieren, soweit Zahlungen von noch nicht verstorbenen Kunden für eigene Gräber geleistet worden seien. Für die übrigen Verpflichtungen sei ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten für die verbleibende Restlaufzeit der Verpflichtung zu bilden. Eine Verzinsung sowie eine Kostensteigerung seien bei dessen Berechnung nicht zu berücksichtigen.

5 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Bremen nahm in seinem Urteil vom 27.08.2020 - 1 K 104/17 (3) an, der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid sei rechtmäßig.

6 Der Ansatz der Anzahlungen sei zutreffend und werde mit der Klage nicht mehr angefochten.

7 Ob eine Rückstellung oder ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten für die von anderen Friedhofsgärtnereien übernommenen Grabpflegeverpflichtungen zu bilden sei, müsse nicht entschieden werden, weil der Ansatz des FA insoweit für die Klägerin günstig sei.

8 Hinsichtlich der selbst eingegangenen Grabpflegeverpflichtungen erweise sich der Ansatz eines passiven Rechnungsabgrenzungspostens als richtig.

9 Eine Rückstellung wegen drohender Kostensteigerungen dürfe wegen § 5 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes nicht gebildet werden.

10 Eine Rückstellung für Rückzahlungsverpflichtungen dürfe nicht gebildet werden, da sich diese nur auf Beträge beziehe, die wegen der Bildung des passiven Rechnungsabgrenzungspostens noch nicht erfolgswirksam geworden wären; die Rückzahlungspflicht trete im Kündigungsfall an die Stelle der Sachleistungspflicht.

11 Auch eine Rückstellung für Zinszahlungen könne nicht gebildet werden. Der Auftraggeber dürfe zwar vorhandene Zinsen zurückfordern. Dass diese erwirtschaftet worden seien, sei aber von der Klägerin nicht dargelegt. Eine Verpflichtung der Klägerin zur verzinslichen Anlage bestehe nach den Verträgen nicht. Dass in den zurückgezahlten Beträgen Zinsen enthalten gewesen seien, sei ebenfalls nicht ausgewiesen. Darüber hinaus seien Kündigungen ausgesprochen unwahrscheinlich und betragsmäßig gering gewesen. Dass der pauschale Ansatz mit 6 % des gesamten Guthabens dem tatsächlichen oder zumindest wahrscheinlichen jährlichen Umfang von Zinszahlungen nicht entsprochen habe, sei offensichtlich.

12 Der angefochtene Verlustfeststellungsbescheid sei wegen § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG ebenfalls rechtmäßig; in ihm seien die Einkünfte gemäß dem Körperschaftsteuerbescheid zu berücksichtigen. Die Einkünfte seien nicht eigenständig zu ermitteln bzw. zu überprüfen.

13 Mit der Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht die Klägerin geltend, die Revision sei gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen. Das Urteil des FG weiche vom Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21.06.2001 - V R 80/99 (BFHE 195, 440, BStBl II 2003, 810) ab, in dem der BFH entschieden habe, dass Einmalzahlungen für Grabpflegeleistungen zur Annahme einer Vorauszahlung oder eines verzinslichen Darlehens führen. Der im dortigen Urteil beschriebene Sachverhalt passe zu dem hier zu entscheidenden Streitfall, auch wenn die Klägerin keine Karteikarten für die Guthaben der Auftraggeber geführt habe, sondern ein versicherungsmathematisches Gutachten habe erstellen lassen. Die Verzinsung sei in der mündlichen Verhandlung vom 27.08.2020 unter Vorlage von Abrechnungsunterlagen anhand eines Beispielsfalls dem FG ausführlich erläutert worden. Richtig sei daher der Ausweis als Darlehensverbindlichkeit, wobei allerdings der Zinssatz nicht konkretisiert worden sei, was für eine ungewisse Verbindlichkeit spreche. Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme sei durch die zu erbringenden Grabpflegeleistungen gegeben. Die vom FG vorgenommene Aufteilung in Rückzahlungen, Zinsen und Kostensteigerungen sei nicht nachvollziehbar.

Entscheidungsgründe

II.

14 1. Die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision (gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31.12.2009) ist unzulässig. Diesbezüglich hat die Beschwerde bereits keine Zulassungsgründe vorgetragen. Ihre Angriffe richten sich lediglich gegen die Begründung des Urteils wegen des Streitgegenstands Körperschaftsteuer 2009.

15 2. Die Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision (Körperschaftsteuer 2009) ist unbegründet. Die behauptete Abweichung des Urteils der Vorinstanz vom BFH-Urteil in BFHE 195, 440, BStBl II 2003, 810 liegt nicht vor.

16 a) Eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen Divergenz setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, der Gerichtshof der Europäischen Union, das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes Gericht; das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 13.03.2019 - XI B 89/18, BFH/NV 2019, 945, Rz 22; vom 15.07.2020 - V B 9/19, BFH/NV 2020, 1293, Rz 3).

17 b) Eine solche Divergenz liegt bereits deshalb nicht vor, weil der BFH im BFH-Urteil in BFHE 195, 440, BStBl II 2003, 810 in Rz 22 ausgeführt hat, dass bei Grabpflegeleistungen mehrere Fallgestaltungen mit unterschiedlichen steuerlichen Folgen möglich sind. U.a. ist es möglich, dass die Zahlungen des Auftraggebers Vorauszahlungen sind (BFH-Urteil in BFHE 195, 440, BStBl II 2003, 810, unter II.2., Rz 23). Davon ist das FG im Streitfall ausgegangen, wie sich schon an der Passivierung der Verpflichtungen als Anzahlungen zeigt, bei denen der Auftraggeber noch lebt.

18 c) Unabhängig davon liegt den beiden Urteilen außerdem kein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde.

19 Nach der Rz 3 des BFH-Urteils in BFHE 195, 440, BStBl II 2003, 810 erzielte die dortige Klägerin durch die verzinsliche Anlage des Kapitals (auf ihren Namen) höhere als die mit den Auftraggebern vereinbarten Zinsen und stellte auf einer Karteikarte für jede Dauergrabpflegestelle das eingezahlte Kapital, dessen Erhöhung um die vereinbarten Zinsen, die Minderungen durch die tatsächlich entstandenen Kosten und den jeweiligen Stand der Vertragssumme fest.

20 Im Streitfall fehlt es daran. Weder ist nachgewiesen, dass die Klägerin durch die verzinsliche Anlage des Kapitals (auf ihren Namen) Zinsen erwirtschaftete, noch hatte sie mit den Auftraggebern eine bestimmte Zinshöhe vereinbart. Außerdem hielt sie das auf die einzelne Grabpflegeverpflichtung des jeweiligen Auftraggebers entfallende Guthaben und die für den jeweiligen Auftraggeber erwirtschafteten Zinsen nicht gesondert fest, sondern ermittelte eine Gesamtrückstellung mit einem pauschalen, nicht nachgewiesenermaßen erwirtschafteten Zinssatz und berücksichtigte außerdem, anders als dort, pauschale Kostensteigerungen.

21 d) Auf den Umstand, dass sich die Beschwerde weder mit § 5 Abs. 4a EStG noch damit auseinandersetzt, dass das FG die Kündigung der Verträge für sehr unwahrscheinlich gehalten hat, was im Verfahren des BFH-Urteils in BFHE 195, 440, BStBl II 2003, 810 wegen Umsatzsteuer keine Rolle gespielt hat, kommt es danach nicht mehr an.

22 Soweit die Beschwerde in diesem Zusammenhang so verstanden werden könnte, dass die Klägerin rügt, das FG habe den Vortrag der Klägerin in der mündlichen Verhandlung übergangen und nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens berücksichtigt, genügt ihr Vortrag nicht für die ordnungsgemäße Darlegung eines Verfahrensfehlers (vgl. dazu allgemein BFH-Beschluss vom 05.06.2019 - V B 53/18, BFH/NV 2019, 1062, Rz 14 f., m.w.N.). Außerdem hat sich das FG auf den S. 5, 12 und 13 des Urteils mit der Frage, wie wahrscheinlich die Kündigung von Verträgen sei, befasst. Inwieweit aus dem Umstand, dass die Klägerin behauptet, dass sie in der mündlichen Verhandlung einen Beispielsfall belegt habe, etwas anderes ergeben könnte, ist nicht dargetan. Dass in einem Beispielsfall entsprechend verfahren worden ist, ist nicht geeignet, die Annahme des FG, dass die Inanspruchnahme der Klägerin auf Zinsen "ausgesprochen unwahrscheinlich" sei (so Vorentscheidung, S. 12 unten), zu widerlegen. Außerdem ergibt sich dazu nichts aus dem Protokoll über die mündliche Verhandlung.

23 3. Im Kern stellt die Klägerin die materielle Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung in Frage. Dies vermag die Zulassung der Revision aber grundsätzlich nicht zu rechtfertigen (vgl. allgemein BFH-Beschlüsse vom

29.04.2020 - XI B 113/19, BFHE 268, 480, BStBl II 2020, 476, Rz 20; vom 28.10.2020 - XI B 26/20, BFH/NV 2021, 536, Rz 22).

24 4. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).

25 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de