

des landwirtschaftlichen Einzelunternehmens verwendet wurden, unterliegen der Regelbesteuerung.

Eine Übertragung dieser Rechtsgrundsätze auf den vorliegenden Fall lehnte die Vorinstanz (Urteil des FG Köln vom 21.4.2016 – 11 K 1694/11) ab. Die Sachverhalte seien nicht vergleichbar, da im vom FG Düsseldorf entschiedenen Fall sich die Organgesellschaft nicht darauf beschränkt habe, die landwirtschaftlichen Erzeugnisse zu verarbeiten, sondern aus dem Produkt „Ferkel“ ein anderes, nämlich das Produkt „Schweine“ hergestellt habe und Schweinemast etwas anderes sei als Schweinezucht.

Diese Argumentation überzeugt nur vordergründig. Bei näherer Betrachtung erweist sich, dass das FG Düsseldorf nur deshalb zu einer unterschiedlichen Einordnung der Teile des Organkreises kam, weil es sich ertragsteuerliche Prinzipien und damit eine betriebsbezogene Betrachtungsweise zu eigen gemacht hat. Nach den Entscheidungsgründen kann ein „über das Bestehen der Organschaft hinausgehender einheitlicher Betrieb“ nur dann angenommen werden, wenn die Betriebsteile „eng miteinander verwoben sind oder einander bedingen oder die verschiedenen Tätigkeiten wirtschaftlich zusammengehören“ (Entscheidungsgründe unter 4.). Für diese Auslegung bezieht sich das FG Düsseldorf auf das Urteil des BFH vom 12.1.1989 – V R 129/84, BStBl. II 1989, 432. Dort hatte der BFH entschieden, dass – wenn Zweifel auftreten, ob und inwieweit ein einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb oder zwei getrennt zu beurteilende Betriebe vorliegen würden – auf die Grundsätze abzustellen sei, die auch für die Einkommen- und Gewerbesteuer maßgebend sind.

Eine solche, am Ertragsteuerrecht angelehnte Auslegung, wird aber vom BFH zwischenzeitlich allgemein abgelehnt (z. B. BFH-Urteil vom 25.11.2004 – V R 8/01, BStBl. II 2005, 896). Auch das vorgenannte Urteil des BFH vom 10.8.2017 gibt einer umsatzbezogenen Betrachtung den Vorzug vor einer betriebsbezogenen.

Setzt man diese Grundsätze stringent fort, kann eine am Ertragsteuerrecht ausgelegte Aufteilung des Gesamtunternehmens der Organschaft in einen landwirtschaftlichen und gewerblichen Teilbetrieb nicht mehr erfolgen. Im o. g. Schweinemastfall könnte diese Auslegung dazu führen, dass für das aus Organträger und Organgesellschaft bestehende einheitliche Unternehmen zu entscheiden ist, ob der Verkauf der vom Organkreis gezüchteten und gemästeten Schweine an Dritte noch im Rahmen einer landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung in Verbindung mit der Bodenbewirtschaftung i.S. des Anhangs VII Nr. 2 der MwStSystRL erfolgt. Dazu müsste untersucht werden, ob das Gesamtunternehmen über eine ausreichende Futtergrundlage verfügt. Fehlt eine solche, wären sämtliche Umsätze des Organkreises (des Einzelunternehmens und der Organgesellschaft) nicht mehr mit den Durchschnittssätzen zu besteuern, sondern unterlägen der Regelbesteuerung.

Zur Steuerfreiheit von Liegerechten in Begräbniswäldern

Leitsatz

Die Einräumung von Liegerechten zur Einbringung von Urnen unter Begräbnisbäumen ist gemäß § 4 Nr. 12a UStG als Vermietung von Grundstücken umsatzsteuerfrei, wenn dabei räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzellen zur Nutzung unter Ausschluss Dritter überlassen werden.

*BFH, Urteil vom 21.6.2017 – V R 3/17**

Der Sachverhalt

Die Beteiligten stritten darüber, ob die Vergabe von Liegerechten in einem Urnenbegräbniswald unter die Steuerbefreiungsvorschriften des § 4 Nr. 12a UStG fällt.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Eigentümer eines als Urnenbegräbniswald bezeichneten Grundstücks. Die Friedhofsordnung der zuständigen Gemeinde regelt, dass der Friedhof in privatrechtlicher Form durch den jeweiligen Grundstückseigentümer oder eine Gesellschaft betrieben werden sollte. Der Kläger räumte der Gemeinde eine persönliche Dienstbarkeit ein, wonach die Gemeinde berechtigt war, die Grundstücksfläche des Begräbniswaldes als Friedhof zu nutzen. Der Kläger übernahm vertraglich die Einrichtung und den Betrieb des Friedhofs, der Kläger sollte den Nutzungsberechtigten das Beisetzungsrecht durch privatrechtlichen Vertrag einräumen. Mit dem Vertrag wurde von diesen die Friedhofssatzung anerkannt.

Der Kläger räumte Interessenten sog. Liegerechte an einem Familien- oder Gruppenbaum ein, d. h. ein oder mehrere Nutzungsrechte zur Beisetzung der Asche mit anschließender Liegezeit für Zeiträume von 20 bis 99 Jahren. Die Bäume und Parzellen, an denen solche Rechte erworben werden konnten, waren geographisch eingemessen und abgegrenzt und mit einer Nummerierung (Beschilderung) versehen.

Im Zusammenhang mit dieser Leistung nahm der Kläger Beratungsleistungen über freie Grabstätten und Bestattungsorte vor; Details zur Bestattung (z. B. Urnenauswahl etc.) waren nicht Gegenstand der Beratung. Zudem erhielt der Kläger den Wald und die Wege, hielt Parkplätze vor und stellte auf dem Gelände einige Bänke zum Zwecke der Andacht auf. In Erfüllung einer gegenüber der Gemeinde bestehenden Verpflichtung führte der Kläger außerdem eine Ruhestättendatenbank, die dazu diente, ein zweites elektronisches Register vorzuhalten, falls das Register der Gemeinde abhanden kommen sollte. Grabpflegeleistungen wurden nicht ausgeführt.

Der Erwerb des Liegerechts erfolgte über ein Antragsformular, als Grundlage des Vertrags wurde auf die Friedhofssatzung Bezug genommen, in der Satzung war geregelt, dass der Friedhof in privatrechtlicher Form durch den jeweiligen Grundstückseigentümer betrieben und verwaltet wird. Bei Annahme eines Antrags stellte der Kläger die Nutzungsgebühr – die von der in den Vertrag einbezogenen Gebührensatzung festgelegt wurde – ohne Ausweis der Umsatzsteuer in Rechnung. Nach Bezahlung der vereinbarten Gebühren erhielten die Erwerber eine Verleihungsurkunde, welche den Kunden den Erwerb un-

ter konkreter Bezeichnung einer Baumnummer/Grabstätte und Grabart bestätigte.

Im Anschluss an eine Außenprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass es sich bei der Vergabe von Liegerechten und der Durchführung von Bestattungsleistungen um eine einheitliche umsatzsteuerpflichtige Leistung handele und änderte die Umsatzsteuerbescheide.

Das Finanzgericht Schleswig-Holstein gab der Klage nach erfolglosem Einspruchsverfahren statt und setzte die Umsatzsteuer herab.

Das Urteil

Der Bundesfinanzhof hielt die Revision des Finanzamts für zulässig, aber unbegründet und wies sie deshalb zurück. Das Finanzgericht habe zu Recht entschieden, dass es sich bei der Einräumung von Liegerechten um steuerfreie Vermietungsleistungen handele.

Steuerfrei sei gemäß § 4 Nr. 12a UStG die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH liege eine steuerfreie Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12a UStG vor, wenn dem Vertragspartner gegen Zahlung eines Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück in Besitz zu nehmen und andere von ihm auszuschließen. Danach habe das FG zu Recht eine steuerfreie Vermietung angenommen.

Beim Grabstättennutzungsrecht handle es sich um ein Sondernutzungsrecht, das darin besteht, die Grabstätte für die Bestattung, Grabanlage und Errichtung eines Grabmals und anderer Grabinrichtungen unter Ausschluss Dritter zu nutzen. Vorliegend übertrug der Kläger dem Nutzungsberechtigten das Nutzungsrecht ausweislich der Satzung der Gemeinde sowie den abgeschlossenen Verträgen auf privatrechtlicher Grundlage.

Gegenstand der Nutzungsüberlassung sei ein Grundstücksteil, wenn eine räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzelle zur Einbringung der Urne übertragen wird. Hier waren Gegenstand der Nutzungsüberlassung Grundstücksteile im Sinne räumlich abgegrenzter Teile der Erdoberfläche, weil der Kläger den Nutzungsberechtigten geographisch eingemessene, räumlich abgrenzbare und mit einer Nummerierung individualisierte Parzellen zur Einbringung von Urnen überließ. Eine Nutzung durch Dritte war dabei während der Nutzungszeit ausgeschlossen.

Damit lag nach Feststellung des BFH eine Vermietung von Grundstücken im o. g. Sinne vor, auch wenn möglicherweise weitergehende, zum Beispiel religiöse Zwecke, damit verbunden wären.

Eine gegenüber der Vermietung andersartige Leistung komme nur dann in Betracht, wenn neben die Grundstücksüberlassung zusätzliche geschäftliche Aktivitäten treten, die der Grundstücksüberlassung ein anderes Gepräge geben. Die weiteren Leistungsbestandteile (Informationen über freie Grabstätten, Instandhaltung des Waldes und der Wege, Bereitstellung von Bänken) gäben der Leistung des Klägers aber nicht das Gepräge, sondern seien Nebenleistungen zur Vermietung, weil sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellten, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Dasselbe gelte für das Führen eines

zweiten elektronischen Registers, weil dies nur der Sicherung der „Lagepläne“ diene.

Auch die Würdigung des FG, dass die Einräumung von Parkmöglichkeiten an die Besucher des Begräbniswaldes (soweit es sich um die Erben des Kunden handelt) eine Nebenleistung zur Grundstücksüberlassung sei, sei möglich. Dem ständen weder das Unionsrecht noch § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG entgegen. Zwar sei die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen von der Steuerbefreiung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ausgeschlossen (Art. 135 Abs. 1I, Abs. 2b MwStSystRL), sei aber dahingehend auszulegen, dass die Mitgliedstaaten die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen nur insoweit nicht von der Mehrwertsteuer befreien dürfen, als sie nicht mit der steuerfreien Vermietung von bestimmten Grundstücken für einen anderen Gebrauch eng verbunden ist.

Urteilsanmerkungen



von Dr. Hermann Spils ad Wilken, Dipl.-Ing. agr., Steuerberater/Wirtschaftsprüfer, Sozietät Dr. Lange – Brodersen – Dr. Spils ad Wilken Rechtsanwälte – Steuerberater – Wirtschaftsprüfer, Uelzen, www.societates.de

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit diesem Urteil die Vorinstanz. Entscheidend für das Vorliegen steuerfreier Vermietungsleistungen bei Urnenbestattungen ist, dass dem Vertragspartner gegen Zahlung eines Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht eingeräumt wird, das Grundstück in Besitz zu nehmen und andere von ihm auszuschließen. Dies ist bei Grabstättennutzungsrechten dann der Fall, wenn Gegenstand der Nutzungsüberlassung ein Grundstücksteil ist, nämlich eine räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzelle zur Einbringung der Urne. Das entsprach dem Urteils Sachverhalt, den dem Nutzungsberechtigten wurde von den Klägern eine geographisch eingemessene, räumlich abgrenzbare und mit einer Nummerierung versehene individualisierte Parzelle zur Einbringung von Urnen überlassen. Dass die Kläger weitere, andersartige Leistungen erbrachten, spielte keine Rolle, weil es sich bei diesen um Nebenleistungen zur Hauptleistung handelte. Die weiteren Leistungen wie die Pflege des Waldes und der Wege sowie Bereitstellung von Bänken gaben der Leistung nicht das Gepräge, sondern waren Nebenleistungen, weil sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hatten, sondern das Mittel darstellten, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Auch die Zurverfügungstellung von Parkplätzen war im Urteilsfall eine Nebenleistung zur Hauptleistung und keine eigenständige steuerpflichtige Leistung.

Mit dem Urteil des Bundesfinanzhofs sind die entgegenstehenden Verfügungen des Finanzministeriums Schleswig-Holstein – VI 358 – S 7178-110 vom 4.4.2011 und der OFD Niedersachsen – S 7168-113-St 173 vom

30.7.2012, nach denen die Leistungen zur Vergabe von Liegerechten umsatzsteuerpflichtig sein sollen, überholt.

In dem am gleichen Tage erschienenen Urteil des BFH vom 21.6.2017 zur Steuerfreiheit von Liegerechten in Begräbniswäldern – IV R 4/17 hebt der BFH in Abgrenzung zum Besprechungsurteil das Urteil des Finanzgerichts Schleswig-Holstein auf. Der BFH stellt hier fest, dass die Einräumung von Liegerechten zur Einbringung von Urnen keine nach § 4 Nr. 12a UStG steuerfreie Grundstücksvermietung ist, wenn dabei nicht räumlich abgrenzbare individualisierte Parzellen zur Nutzung unter Ausschluss Dritter überlassen werden. „Problem“ aus Sicht des BFH war im Urteilsachverhalt, dass gerade nicht ausschließlich geographisch eingemessene, räumlich abgrenzbare und individualisierte Parzellen überlassen wurden. Nach der maßgeblichen Friedhofsatzung der Gemeinde wurde den Kunden ein Nutzungsrecht gemäß Baumurkunde eingeräumt. Dabei wurde zwischen Familienbäumen, Freundschaftsbäumen und gemeinsamen Bäumen unterschieden, die Beisetzung der Urne erfolgte im Wurzelbereich der als Ruhehainräume registrierten Bäume. Ausweislich der Baumurkunde wurde bei Gemeinschaftsbäumen das Recht übertragen, im Wurzelbereich eine biologisch abbaubare Urne beizusetzen und die Ruhestätte als Gedenkstätte im Rahmen der Friedhofsatzung zu nutzen. Hier war fraglich, ob den Kunden, wie vom FG festgestellt, eine „konkret vermessene Baumgrabstätte“ überlassen wurde oder ob die Kunden lediglich das Recht zur Beisetzung einer Urne im Wurzelbereich eines bestimmten Baumes erlangt haben. Im ersten Fall wäre die Leistung umsatzsteuerfrei, im zweiten Fall würde die Befreiungsregelung des § 4 Nr. 12a UStG nicht greifen.

Das kann auch für öffentliche Friedhöfe etwa von Gemeinden oder von Kirchen Bedeutung haben. Nach dem neuen § 2b UStG gilt für das Tätigwerden der juristischen Personen des öffentlichen Rechts:



Das Tätigwerden einer juristischen Person des öffentlichen Rechts in Form eines Bestattungswaldes ist nur dann nicht im umsatzsteuerlichen Bereich, wenn keine größeren Wettbewerbsverzerrungen auftreten. Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen nicht vor, wenn entweder die Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten auf der Ebene der juristischen Person voraussichtlich 17.500 € nicht übersteigen

(§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG) oder vergleichbare auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne das Recht auf Verzicht (§ 9 UStG) einer Steuerbefreiung unterliegen (§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG). Werden Begräbniswälder auf öffentlich-rechtlicher Grundlage betrieben, treten deshalb nur dann keine größeren Wettbewerbsverzerrungen auf, wenn auch hier räumlich abgrenzbare, individualisierbare Flächen zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung gestellt werden. Wenn also lediglich das Recht erworben wird, im Wurzelbereich eines Gemeinschaftsbaumes mit anderen Nutzern Urnen beizusetzen, liegt kein Vermietungsumsatz vor. Die Umsätze sind unter der Voraussetzung, dass die Umsätze aus gleichartigen Tätigkeiten 17.500 € übersteigen, dem umsatzsteuerlich relevanten Bereich zuzuordnen. Spätestens nach Ablauf der Übergangsregelung ab 2021 sind diese Umsätze umsatzsteuerpflichtig.

Hinweise für die Praxis

Für die Praxis bedeutsam ist, wie mit Abrechnungen gegenüber den Nutzern umzugehen ist. Unternehmer, die gegenüber den Nutzern der Begräbniswälder schon bisher ohne gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer abgerechnet haben, können sämtliche noch nicht materiell bestandskräftigen Umsatzsteuerbescheide korrigieren lassen. Die Umsätze unterliegen nicht der Umsatzsteuer, ein Vorsteuerabzug ist damit auch nicht möglich. Bei zukünftigen Leistungen sollte grundsätzlich ohne Ausweis der Umsatzsteuer abgerechnet werden.

Ist in der Vergangenheit mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer abgerechnet worden, ist die Umsatzsteuer unrichtig ausgewiesen, der Unternehmer schuldet den Mehrbetrag (§ 14c Abs. 1 UStG). Noch nicht geklärt ist, ob in diesem Fall eine Rechnungsberichtigung ausreicht, damit die unzutreffend abgeführte Umsatzsteuer von der Finanzbehörde erstattet wird, oder ob die Umsatzsteuer zuvor dem Leistungsempfänger erstattet werden muss. Nach Auffassung der Finanzverwaltung in Abschn. 14c.1 Abs. 5 Satz 4 UStAE käme es darauf an, ob dem Leistungsempfänger aus dem zu hoch ausgewiesenen Rechnungsbetrag ein Rückforderungsanspruch zusteht. Dann wäre die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags erst nach Rückzahlung an den Leistungsempfänger zulässig. Das Finanzgericht Münster hat das mit Urteil vom 13.9.2016 – 5 K 412/13 U (Revision eingelegt, Az. BFH: XI R 28/16) anders gesehen, danach setzt die Berichtigung einer Rechnung wegen überhöhten Steuerausweises die Rückzahlung der Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger nicht voraus. Ob eine Netto- oder Bruttovereinbarung abgeschlossen wurde, lässt sich nur im Einzelfall klären. Sind Bruttovereinbarungen getroffen, reichen Rechnungsberichtigungen an die Leistungsempfänger ohne Rückzahlung aus. Sind Nettovereinbarungen getroffen, sollten die Umsatzsteuerbescheide offengehalten und das Ergebnis des BFH-Verfahrens abgewartet werden.