

grunde zu legen ist oder ob nur auf die Dauer des Vorbehaltsnießbrauchsrechts abgestellt werden darf.

Soweit der BFH an seiner gefestigten Rechtsprechung zur generationenübergreifenden Betrachtung festhält, so muss eigentlich eine betriebs- und generationenübergreifende Totalgewinnprognose auch bei anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zur Anwendung kommen.

Umsatzsteuerbefreiung für die Vergabe von Liegerechten in einem Urnenbegräbniswald

Leitsatz

Die Vergabe von Liegerechten in einem Urnenbegräbniswald fällt unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12a UStG.

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 21.11.2016 – 4K 36/14, *
Revision eingelegt, Az. des BFH: V R 3/17

Der Sachverhalt

Die Beteiligten streiten darum, ob die Vergabe von Liegerechten und weitere Leistungen in einem Urnenbegräbniswald unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 12 Nr. 12a UStG fällt oder nicht. Der Kläger ist Eigentümer eines Grundstücks, in dem ein Urnenbegräbniswald betrieben wird. Die über eine persönliche Dienstbarkeit abgesicherte Gemeinde war berechtigt, die Grundstücksfläche als Friedhof zu nutzen, der Kläger übernahm vertragsgemäß die Einrichtung und den Betrieb des Friedhofes auf eigene Kosten.

Dabei bot der Kläger zwei Leistungen an:

- Eine Leistung (Vergabe von Liegerechten) bestand darin, interessierten Menschen an einem Familien- oder Gruppenbaum ein oder mehrere Nutzungsrechte zur Beisetzung der Asche mit anschließender Liegezeit zwischen 20 und 99 Jahren einzuräumen. Die Bäume und Parzellen, an denen solcherlei Rechte erworben werden konnten, waren geographisch bestimmt und mit einer Beschilderung versehen. Im Zusammenhang mit dieser Leistung nahm der Kläger Beratungsleistungen vor, die sich auf freie Grabstätten und Bestattungsorte beschränkten. Zudem wurden Wald und Wege erhalten, Bestattungsleistungen und Grabpflege erfolgten nicht. Allerdings wurden Parkplätze vorgehalten und unter freiem Himmel Bänke zur Verfügung gestellt, schließlich wurde eine Ruhestätten-Datenbank unterhalten. Die Nutzungsgebühr wurde ohne Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, da von einer steuerfreien Grundstücksvermietung ausgegangen wurde.
- Die zweite Leistung bestand in Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Beisetzung. Diese Leistungen waren optional und mussten nicht gemeinsam mit dem Erwerb des Liegerechts erworben werden, tatsächlich nahmen auch nur wenige Kunden diese Leistung in Anspruch. Die Bestattungen selbst wurden ausschließlich von Bestattungsunternehmern durchgeführt, die begleiteten Maß-

nahmen bestanden lediglich im Ausheben der Grube, in verkehrssichernden Maßnahmen und Verschließen des Grabs sowie Entsorgung des Grabschmucks. Diese Leistungen wurden zuzüglich 19 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und sind nicht streitig.

Nach zunächst antragsgemäßer Veranlagung vertrat der Prüfer im Rahmen einer Betriebsprüfung die Auffassung, dass es sich bei der Vergabe von Liegerechten und der Durchführung von Bestattungsleistungen um eine einheitliche umsatzsteuerpflichtige Leistung handele.

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens trug der Kläger im Wesentlichen vor, dass er zwei getrennte Leistungen erbringe, nämlich zum einen die Vergabe von Liegerechten und zum anderen die Bestattungsleistungen, wobei es sich bei der Vergabe von Liegerechten gemäß § 4 Nr. 12a UStG um steuerfreie Grundstücksvermietungen handele. Es bestehe keinerlei Verpflichtungen für die Kunden, beide Leistungen in Anspruch zu nehmen, in der Regel würden Liegerechte auch mit den betroffenen Personen zu Lebzeiten vereinbart werden, während die Bestattungsleistungen im Auftrag anderer Personen – in der Regel der Erben – erbracht würden. Das Liegerecht sei zeitlich begrenzt und stelle damit eine Nutzungsüberlassung auf Zeit dar, es sei vergleichbar mit der Einräumung eines Rechts auf die Überspannung von Grundstücken (Hinweis auf das Urteil des BFH – IV R 30/04). Denn in beiden Fällen werde das Recht an einem Grundstück für eine bestimmte Zeit gegen Zahlung eines Entgelts eingeräumt, und zwar dergestalt, dass ein Nutzungsberechtigter „seine Sache gebrauchen und andere davon ausschließen“ könne; das entspräche dem Begriff der Vermietung im Sinne des Art. 135 Abs. 1i der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

In der Einspruchsentscheidung wies das Finanzamt die Einsprüche als unbegründet zurück, der Kläger erbringe die Leistungen in einem gesamten Paket an einen Leistungsempfänger. Die zwei Leistungen seien inhaltlich derart miteinander verbunden, dass eine Trennung nicht möglich sei. Außerdem sei jede der Komponenten für sich genommen umsatzsteuerpflichtig. Die Vergabe der Liegerechte sei keine Grundstücksvermietung, die vom Kläger angebotene Leistung erschöpfe sich nicht allein in der bloßen Vergabe eines solchen Rechts, vielmehr läge ein Leistungsbündel vor, da zu Liegerecht und der Beratung im Zusammenhang mit der Bestattung die Baumpflege, ggf. die Ersetzung abgestorbener Bäume, die Unterhaltung des Walds, das Anbringen von Kennzeichnungen an Bäumen, die Anlagenunterhaltung von Wegen und Parkplätzen, die Zurverfügungstellung einer Andachtsstelle sowie die Unterhaltung und Pflege der Ruhestätten-Datenbank hinzukomme. Dabei handele es sich nicht um unselbstständige Leistungselemente, die nicht isoliert in Anspruch genommen werden könnten; es liege somit eine einheitlich zu beurteilende Leistung vor, bei der die bloße Grundstücksüberlassung in den Hintergrund trete.

Mit der Klage trägt der Kläger vor, dass zwei selbstständige Leistungen vorliegen. In der Mehrzahl der Fälle hätten die Kunden zu Lebzeiten isoliert das Liegerecht erworben. Die eigenständige Leistung „Vergabe der Liegerechte“ sei eine steuerfreie Grundstücksvermietung. Mit dem Erwerb des Lie-

gerechts werde dem Eigentümer das ausschließliche Recht gewährt, in der Grabstelle beigesetzt zu werden. Andere Personen könnten auch während der Nutzungsdauer auf dieser Grundstücksfläche nicht beigesetzt werden. Der Sachverhalt sei vergleichbar mit der Einräumung von Überspannrechten (Verweis auf BFH-Urteil – IV R 30/04), wobei darauf hinzuweisen sei, dass sich die Finanzverwaltung dieser Ansicht auch bei Überlassung von Grundstücken zum Verlegen von Erdleitungen angeschlossen habe (Verweis auf BMF-Schreiben vom 18.10.2005, BStBl. I, 997). Der Auffassung des Finanzamts, die Grundstücksüberlassung trete in Ansehung der Baumpflege etc. in den Hintergrund, könne nicht gefolgt werden. Bei einer steuerfreien Grundstücksvermietung würden neben der reinen Vermietungsleistung ebenfalls solche Leistungen angeboten. Dies sei zum Beispiel Lieferung von Strom und Wärme, Versorgung mit Wasser, Überlassung von Waschmaschinen, Flur- und Treppenreinigung, Pflege der Außenanlagen etc. Diese Leistungen stellen allesamt unselbstständige Nebenleistungen zur Hauptleistung „Vermietung“ dar und teilten folglich umsatzsteuerrechtlich dessen Schicksal (Verweis auf Abschnitt 4.12.1 Abs. 5 UStAE). Aus Sicht des Leistungsempfängers sei die Grundstücksüberlassung zum Zweck einer Ruhestätte im Rahmen der Gesamtleistung das prägende Leistungselement.

Das Urteil

Das Finanzgericht hält die Klage für begründet, bei den vom Kläger erbrachten Leistungen handelt es sich um zwei eigenständig zu beurteilende Leistungen, wobei die Vergabe von Liegerechten gemäß § 4 Nr. 12a UStG steuerfreie Vermietungsleistung darstellt. Für die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Mehrzahl zusammenhängender Leistungen aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht als eine Gesamtleistung zu behandeln sind, ist festzustellen, ob der Steuerpflichtige gegenüber dem Verbraucher mehrere selbstständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt. Dabei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen.

Eine einheitliche Leistung liegt insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung und ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen sind, die das Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn Sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Hauptzweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Nach diesen Grundsätzen sind die Leistungen Vergabe von Liegerechten und Bestattungsleistungen getrennt zu behandelnde Leistungen, und zwar auch in solchen Fällen, in denen beide Leistungen zugleich erworben werden. Die Vergabe von Liegerechten durch den Kläger fußt auf § 20 des Bestattungsgesetzes des Landes Schleswig-Holstein in Verbindung mit der Vereinbarung mit der Gemeinde, wonach der Kläger den Betrieb des Begräbniswalds übernahm. Die Leistung zeichnet sich dadurch aus, dass dem Kunden ein Liegerecht auf einem Friedhof in Gestalt des Urnenbegräbniswalds eingerichtet wird. Die sonstigen Leistungen wie Baumpflege, Unterhaltung des Walds etc. sind Nebenleistungen, die steuerlich das Schicksal

der Hauptleistung teilen. Aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers erfüllen diese Leistungen keinen eigenen Hauptzweck, sondern stellen lediglich das Mittel dar, die Hauptleistung – die Einräumung des Liegerechts auf dem Urnenfriedhof – unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Vergleichbare Nebenleistungen, die im Vergleich zu einer Grundstücksvermietung nebensächlich sind, sind beispielsweise Lieferung von Wärme und Wasser etc. Der Charakter der unselbstständigen Nebenleistungen zeigt sich hierbei auch darin, dass benannten Leistungen nicht alleine dem Erwerber, sondern aufgrund ihrer allgemeinen Zielrichtung allgemein der Anlage/Unterhaltung eines Urnenbegräbniswalds dienen und damit letztlich jedem, der den Wald nutzen möchte, sei es durch den Erwerb eines Liegerechts, durch Teilnahme an einer Bestattung, dem Besuch einer Grabstätte oder durch bloßes Spazierengehen.

Im Gegensatz dazu stellen die Bestattungsleistungen des Klägers getrennt zu behandelnde Leistungen dar. Aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers ist dies eine Leistung, an einer bestimmten Stelle in einem bestimmten Umfeld bestattet zu werden. Dabei ist es weder erforderlich, dass die Bestattungsleistungen vom Erwerber des Liegerechts in Anspruch genommen werden, noch dass diese Leistungen überhaupt jemals in Anspruch genommen werden. Es sei ja nicht einmal sicher, dass das Liegerecht überhaupt genutzt werde.

Die umsatzsteuerlich gesondert zu behandelnde Vergabe von Liegerechten stellt eine umsatzsteuerfreie Vermietung gemäß § 4 Nr. 12a UStG dar. Ob eine Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken vorliegt, ergibt sich umsatzsteuerlich nicht aus den Vorschriften des nationalen Zivilrechts, sondern aus einer richtlinienkonformen Auslegung des Begriffs der Grundstücksvermietung. Die Vermietung von Grundstücken i.S.d. Art. 135 Abs. 1i MwStSystRL setzt demnach voraus, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (Nachweise). Eine Grundstücksvermietung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Nutzungsberechtigung auf Grundstücksteile oberhalb oder wie im Streitfall der Baumgrabstätte unterhalb der Erdoberfläche beschränkt ist (vgl. BFH – V R 30/04 zur Einräumung des Rechts zur Überspannung eines Grundstücks). Dabei darf eine Überlassung nur „auf bestimmte Zeit“ erfolgen.

Nach diesen Grundsätzen stellt auch die streitgegenständliche Leistung Vergabe von Liegerechten eine Vermietungsleistung dar (a.A. ohne weitere Begründung Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein, Erlass vom 4.4.2011 – VI 358-S 7168-110, Juris; Oberfinanzdirektion Niedersachsen, Verfügung vom 30.7.2012 – S 7168-113-St, Juris).

Der prägende Charakter der vom Kläger eingeräumten Liegerechte liegt darin, dass die Kunden durch den Erwerb das entgeltliche Recht erhalten, eine konkret vermessene Baumgrabstätte für eine vertraglich festgelegte Zeit in Besitz zu nehmen und damit wie ein Eigentümer zu verfahren. Die Baumgrabstätte ist bei richtlinienkonformer Auslegung als Grundstück i.S.d. § 4 Nr. 12a UStG anzusehen, die Vermietung von Grundstücken, auch die Nutzung des unterhalb der Erdoberfläche gelegenen

Grundstücksteils. Dabei steht es der Annahme einer so verstandenen Vermietungsleistung nicht entgegen, wenn der Erwerber des Rechts jedenfalls während eines Teils der Vertragslaufzeit verstorben ist und damit nicht mehr besitzfähig ist, denn das Liegerecht geht auf die Erben über, sodass diese in die Position des ursprünglichen Erwerbers eintreten.

Unschädlich ist, dass die Nutzung der Grabstelle aufgrund der konkreten vertraglichen Ausgestaltung darauf beschränkt ist, diese entweder durch eine Bestattung oder aber nicht durch eine Bestattung – also durch bloße Freihaltung der Stelle mit dem Ausschluss anderer von der Nutzung – zu benutzen. Die Vermietungsleistung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass dem Mieter nicht sämtliche Eigentümerbefugnisse übertragen werden, es ist der Miete immanent, dass dem Mieter nur einen Ausschnitt der Eigentümerbefugnisse eingeräumt wird. Nach Auffassung des Senats ist eine Vermietung daher auch bei Einräumung eines Nutzungsrechts einer Baumgrabstätte anzunehmen, die lediglich die Urnenbeisetzung oder das Freihalten der Grabstätte ermöglicht, da es hierbei um einen vertraglich konkretisierten Ausschnitt von Eigentümerbefugnissen handelt.

Der Annahme einer Vermietung steht auch nicht entgegen, dass der Kläger mit der Leistung zugleich auch die anderen benannten Leistungen – Beratung, Baumpflege etc. – erbringt. Diese Leistungen sind Nebenleistungen zur Hauptleistung und teilen deren Schicksal.

Schließlich liegt auch kein endgültiger und vollständiger Verlust der Herrschaftsmacht vor. Abgesehen davon, dass der Kläger den Begräbniswald auch bei der Vergabe von Liegerechten – insbesondere forstwirtschaftlich – weiter nutzen kann und damit ein wirtschaftlicher Verlust des Eigentums abzulehnen ist, ist bei der Vergabe von Liegerechten stets eine zeitlich begrenzte Vertragsdauer vorgesehen, die – mag sie in einzelnen Fällen auch 99 Jahre betragen – ebenfalls der Annahme eines wirtschaftlichen Eigentumsverlusts entgegensteht.

Urteilsanmerkungen

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



Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht begründet in dem Urteil sehr ausführlich, warum die Vergabe von Liegerechten in einem Begräbniswald zum einen von der Dienstleistung im Rahmen der Bestattung zu differenzierende eigene Hauptleistung ist als auch dass die Vergabe von Liegerechten als Grundstücksvermietung im Sinne von Artikel 135 Abs. 1i MwStSystRL einzuordnen ist. Dem Vertragspartner wird nämlich auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, der Vertragspartner kann jede andere Person von diesem Recht ausschließen. Dass sich dabei

das Recht auf Grundstücksteile beschränkt, die unterhalb der Erdoberfläche liegen, ist aus Sicht des Finanzgerichts nicht schädlich. Es beruft sich dabei auf das BFH-Urteil V R 30/04 zur Einräumung des Rechts auf Überspannung eines Grundstücks. Tatsächlich ist es hier so, dass das Grundstück unmittelbar in Anspruch genommen wird. Das Strommasten-Urteil des BFH und die Frage, ob Leistungen, die neben der Inanspruchnahme des Grundstücks gegenüber dem Vertragspartner geleistet werden, Nebenleistungen zur Hauptleistung oder eigenständige Hauptleistungen sind, hat dabei auch Bedeutung vor allem für Vereinbarungen im Zusammenhang mit der Grundstücksüberlassung zum Betrieb von Windkraftanlagen. Hier akzeptiert die Finanzverwaltung eine steuerfreie Vermietungsleistung, wenn der Grundstückseigentümer dem Betreiber der Windkraftanlage eine bestimmte, nur diesem zur Verfügung stehende Grundstücksfläche unter Ausschluss anderer zum Gebrauch überlässt und damit eine steuerfreie Grundstücksvermietung gemäß § 4 Nr. 12a UStG erbringt. In diesen Fällen sind die Grundsätze des Strommasten-Urteils, die nach dem BMF-Schreiben vom 18.10.2005, BStBl. 2005 I, S. 997 auch auf andere, ähnlich gelagerte Sachverhalte Anwendung finden, auf Verträge mit Windkraftanlagenbetreibern anzuwenden. Die OFD Niedersachsen führt dazu in ihrer Verfügung vom 14.9.2016 – S 7168-132-St 173 MwStR 2016, S. 852 aus:

„Sämtliche vom Betreiber an den Grundstückseigentümer gezahlten Beträge sind nach den vorstehenden Grundsätzen als Entgelt für die steuerbefreite einheitliche Leistung der Errichtung und des Betriebs von WKA“ zu beurteilen. Das gilt auch dann, „wenn Zahlungen sowohl an den Grundstückseigentümer als auch an die Grundstückspächter erfolgen. Auch der Grundstückspächter überlässt einen Teil des von ihm bewirtschafteten Grundstücks an den Betreiber und erbringt damit eine Vermietungsleistung i.S.d. § 4 Nr. 12a UStG“. Von steuerpflichtigen Leistungen hingegen ist in diesen Fällen auszugehen, wenn keine unmittelbare Grundstücksnutzung erfolgt.

Mit dem Besprechungsurteil wendet sich das Finanzgericht ausdrücklich gegen die genannten Verfügungen des Finanzministeriums des Landes Schleswig-Holstein bzw. der OFD Niedersachsen zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG bei Umsätzen im Zusammenhang mit Bestattungswäldern. Danach erbringt der Waldbesitzer, der zwar aufgrund einer Vereinbarung mit der zuständigen Gemeinde, aber in eigenem Namen den Bestattungswald betreibt, ausschließlich steuerpflichtige Leistungen. Eine Begründung für diese Auffassung wird nicht gegeben. Nach den Verfügungen sollen hingegen Gemeinden, die den Bestattungswald selbst betreiben, hoheitlich tätig sein. Diese Auffassung dürfte nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand nicht mehr zutref-

fund sein. Nach dem neuen § 2b UStG gilt für das Tätigwerden der juristischen Person des öffentlichen Rechts:

Tätigwerden der jur. Person des öffentlichen Rechts		
öffentlich-rechtlicher Grundlage	öffentlich-rechtlicher Grundlage	privatrechtlicher Grundlage
↓	↓	↓
Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen gem. § 2b UStG	Größere Wettbewerbsverzerrungen gem. § 2b UStG	Unternehmer gem. § 2 UStG
Kein umsatzsteuerlicher Bereich	Umsatzsteuerlicher Bereich	

Das Tätigwerden einer Gemeinde in Form eines Bestattungswalds dürfte nach der Rechtsprechung und dem neuen § 2b UStG auch dann, wenn es auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgt, zur Umsatzsteuerpflicht führen, wenn die Grenze von 17.500 € erzieltem Umsatz (§ 2b Abs. 2 UStG) auf der Ebene der Gemeinde überschritten ist, da Bestattungswälder – ähnlich wie Krematorien – auch von Privaten betrieben werden. Hier kommt es demnach zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, die Leistung ist auch auf öffentlich-rechtlicher Grundlage zumindest nach Ablauf der Übergangsregelung ab 2021 grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Auch hier hilft das Urteil des Finanzgerichts des Landes Schleswig-Holstein, da auch die Gemeinde eine steuerfreie Vermietungsleistung erbringt.

Abzuwarten bleibt, ob der Bundesfinanzhof das Urteil bestätigt. Betroffenen Steuerpflichtigen kann nur empfohlen werden, bei Leistungen zur Vergabe von Liegenschaften auf den gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer und auf den Vorsteuerabzug zu verzichten, da in der Regel die steuerfreie Vermietung betriebswirtschaftlich günstiger sein dürfte. Bereits ergangene Bescheide sollten offengehalten werden. Kalkuliert werden sollte bis zum Urteil des BFH allerdings mit der Maßgabe, dass eine Korrektur des Urteils nicht auszuschließen ist.

Umsatzsteuer und die Überlassung von Vieheinheiten

Leitsatz

Die Überlassung von Vieheinheiten gegen Sonderentgelt an eine § 51a-Gesellschaft ist steuerpflichtig.

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 21.11.2016 – 4 K 84/14 *

Der Sachverhalt

Der klagende Landwirt hat einer KG, an der er als Kommanditist beteiligt war, Vieheinheiten überlassen, damit diese gemäß

§ 51a BewG landwirtschaftliche Einkünfte erzielen konnte. Nach den Regelungen zum Gesellschaftsvertrag war dies „zunächst in Form einer Verzinsung seines Kapitalkontos“ zu vergüten, im Zusammenhang mit der Überlassung weiterer Vieheinheiten konnte er einen „Festbetrag“ beanspruchen. Die Einnahmen aus diesen Regelungen hat er nicht bei der Umsatzsteuer berücksichtigt. Im Ergebnis einer Betriebsprüfung wurden sie der Besteuerung nach dem Regelsatz unterworfen. Dagegen richtet sich die Klage, die beim FG erfolglos blieb; die zugelassene Revision ist noch anhängig (Az. des BFH: V R 68/16).

Das Urteil

Das FG hat zunächst zutreffend festgestellt, dass die Überlassung der Vieheinheiten eine steuerbare Leistung darstelle, weil die Vergütung des Klägers als sog. Sonderentgelt und nicht als Beteiligung des Gesellschafters am allgemeinen Gewinn oder Verlust der Gesellschaft vereinbart wurde. Bei gesellschaftsvertraglichen Regelungen, die als Gegenleistung für die Überlassung von Vieheinheiten eine „echte“ Gewinnbeteiligung begründen, stellt sich das umsatzsteuerliche Problem dieser Entscheidung nicht.

Dass der Kläger die Einnahmen aus dem „Sonderentgelt“ bei der Umsatzsteuer nicht berücksichtigt hat, ist bei Anwendbarkeit des § 24 Abs. 1 UStG begründet. Die Systematik dazu wird bei den typischen landwirtschaftlichen Umsätzen mit dem FG-Urteil treffend wie folgt dargestellt: Die Umsatzsteuer wird „auf 10,7 % der Bemessungsgrundlage festgesetzt“, die „Vorsteuerbeträge werden“, soweit sie diesen Umsätzen zuzurechnen sind, ebenfalls „auf 10,7 % der Bemessungsgrundlage ... festgesetzt. Ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt. Durch diese Regelungen gleichen sich damit die Umsatzsteuer und die Vorsteuer aus, sodass der Landwirt im Ergebnis für diese Umsätze keine Umsatzsteuer zu entrichten hat.“

Die Entscheidung dokumentiert wieder einmal, dass sich bei den Finanzgerichten inzwischen die Orientierung am Gemeinschaftsrecht durchgesetzt hat, es kommt eben auf die „richtlinienkonforme Auslegung von § 24 UStG“ an, also Vorgaben der ab 2007 maßgeblichen MwStSystRL (hier: Artikel 296 Abs. 1) oder der Vorgänger-Richtlinie. Dabei soll davon auszugehen sein, dass die Pauschalregelungen des § 24 UStG „als Ausnahme von der allgemeinen Mehrwertsteuerregelung der Richtlinie grundsätzlich eng auszulegen“ seien.

Hier komme es darauf an, ob die Überlassung der Vieheinheiten als „landwirtschaftliche Dienstleistung“ zu verstehen sei, was bei vermietungsähnlichen Umsätzen voraussetze, dass sie „Mittel betrifft, die der landwirtschaftliche Erzeuger gewöhnlich zum Betrieb seiner eigenen Landwirtschaft verwendet“; weiter komme es darauf an, ob der Gegenstand der Dienstleistung „normalerweise“ zur eigenen landwirtschaftlichen Produktion beitrage.

Diese Voraussetzungen hat das FG verneint, die Überlassung von Vieheinheiten an eine § 51a-Gesellschaft falle nicht unter die im maßgeblichen Anhang zur Richtlinie aufgeführten landwirtschaftlichen Dienstleistungen, sie sei auch nicht mit diesen vergleichbar. Mit der auch nur zeitweiligen, aber langfristigen Überlassung von Vieheinheiten könne der Kläger während der Zeit der Überlassung auch nicht mehr über solche Vieheinheiten disponieren.