

This is the accepted manuscript version of the contribution published as:

Gawel, E. (2024):

Aktuelle Herausforderungen für Friedhofsgebühren: Umsatzsteuer und kalkulatorische Kosten
Wirtschaft und Verwaltung / Themenheft zum Gewerbearchiv (2), 54 - 58

The publisher's version is available at:

<https://beck-online.beck.de/?vpath=bibdata%2Fzeits%2FWIVERW%2F2024%2Fcont%2FWIVERW%2e2024%2eH02%2egl1%2ehtm>

Aktuelle Herausforderungen für Friedhofsgebühren: Umsatzsteuer und kalkulatorische Kosten

Die Kalkulation der Gebühren für Friedhofsleistungen wird derzeit insbesondere durch zwei aktuelle Entwicklungen herausgefordert: Zum einen zwingt der neue § 2b UStG zu einer umsatzsteuerlichen Würdigung der durch Gebühren erzielten Erlöse von Friedhofseinrichtungen, die künftig ggf. mit Beaufschlagung von Umsatzsteuer angeboten werden müssten. Zum anderen hat eine Entscheidung des OVG Münster vom 17.05.2022 die seit Langem kontrovers diskutierte Frage des betriebswirtschaftlich angemessenen Ansatzes kalkulatorischer Kosten, insbesondere der Verzinsung, neu aufgeworfen.

I. Umsatzbesteuerung von Friedhofsleistungen nach § 2b UStG

1. Die Herausforderung des neuen Umsatzsteuerrechts

Mit der Neuordnung des Umsatzsteuerrechts für „juristische Personen des öffentlichen Rechts“ (jPöR) in § 2b UStG stellt sich für gebührenrechnende Einrichtungen, insbesondere auch Friedhofseinrichtungen, die Frage, ob und in welcher Form Umsatzsteuer künftig bei Gebühren zu berücksichtigen ist. Während das alte Umsatzsteuerrecht über § 2 Abs. 3 UStG a. F. kaum für die Praxis relevanten Diskussionsstoff abgab, zeigt sich mit dem neuen § 2b UStG doch ganz erheblicher Klärungsbedarf. Der Leitidee des europäischen Binnenmarktrechts folgend ist grundsätzlich steuerliche Wettbewerbsneutralität zwischen öffentlichen und privaten Leistungserbringern anzustreben. Dies gilt nach der MwStSystRL auch für das Umsatzsteuerrecht. Dem entspricht es, wenn nach Wegfall von § 2 Abs. 3 UStG a. F. die allgemeine Grundregel für die Steuerbarkeit von Umsätzen, nämlich unternehmerisches Handeln gem. § 2 Abs. 1 UStG, nunmehr auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts gilt. § 2b UStG regelt nunmehr nur noch, wann eine juristische Person des öffentlichen Rechts dennoch nicht als Unternehmer gilt. Wird ein Friedhof als gebührenrechnende Einrichtung nämlich nicht unternehmerisch tätig, so handelt es sich bei den gegen Entgelt abgegebenen Friedhofsleistungen schon nicht um einen steuerbaren Umsatz. Anschließend ist ein evtl. steuerbarer Umsatz sodann noch auf die Möglichkeit einer Umsatzsteuerbefreiung zu prüfen, was sich insbesondere aus den Befreiungsregelungen des § 4 UStG ergeben könnte.

* Univ.-Prof. Dr. Erik Gawel ist Direktor des Instituts für Infrastruktur und Ressourcenmanagement der Universität Leipzig und Leiter des Departments Ökonomie am Helmholtz-Zentrum für Umweltforschung – UFZ in Leipzig. Er ist zudem öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für die Kostenrechnung öffentlicher und gemeinwirtschaftlicher Betriebe (IHK zu Leipzig).

Die Umsatzbesteuerung von Gebühren ist dabei keineswegs neu. Umsatzsteuer im Gebührenbereich galt bisher bereits für Betriebe gewerblicher Art (Krematorien, Friedhofsgärtnereien); zudem galt eine rechtsformbedingte USt-Pflicht für Kapitalgesellschaften, z. B. eine Abwasser-GmbH.

Auch wenn per Antragsoption die Weitergeltung des alten Rechts – nach mehrmaligen Verlängerungen – noch bis 31.12.2024 möglich ist, müssen doch jetzt flächendeckend alle Friedhofsleistungen umsatzsteuerlich neu bewertet werden. Unstreitig ist, dass Umsatzsteuer auf die Gebührenpflichtigen umgelegt werden darf, soweit Umsatzsteuer für unternehmerische Leistungen abzuführen ist.¹ Dies ist explizit z. T. auch kommunalabgabenrechtlich niedergelegt (etwa in § 5 Abs. 6 KAG-LSA² oder § 6 Abs. 2 Satz 5 KAG NW).

Nach § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG „gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer im Sinne des § 2, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.“ Damit sind Leistungen der öffentlichen Gewalt (also auch hoheitliche Friedhofsleistungen) zunächst mangels steuerlicher Unternehmerschaft nicht steuerbar. Dies aber „gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.“ (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG).

Diese Rückausnahme aus § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG (Behandlung der öffentlichen Gewalt als Unternehmer zur Wahrung der steuerlichen Wettbewerbsneutralität) setzt sachlogisch zwei Bedingungen voraus: 1. Es muss in Bezug auf die betrachtete Leistung ein Wettbewerb zwischen öffentlicher Hand und Privaten vorliegen. 2. Durch fehlende Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand müsste eine „größere“ Verzerrung dieses Wettbewerbs eintreten. Dies wiederum kann nur dann eintreten, wenn die nämliche Leistung von Privaten nur unter Umsatzsteuerpflicht erbracht werden kann. Letzteres wird in § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG auch ausdrücklich benannt: „Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere nicht vor, [...] 2. wenn vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht (§ 9) einer Steuerbefreiung unterliegen.“

¹ Siehe nur Brüning, in: Driehaus, KAG, § 6, Rn. 185 ff.

² „Soweit die Umsätze von Einrichtungen der Umsatzsteuer unterliegen, können Landkreise und Gemeinden die Umsatzsteuer den Gebührenpflichtigen auferlegen.“

Vor diesem Hintergrund ist also für jede Leistung der Friedhofseinrichtung³ Folgendes zu prüfen: (1) Besteht ein Wettbewerb mit Privaten? (2) Kommt es zu „größeren Verzerrungen“ bei Wegfall der Umsatzsteuer für die Friedhofseinrichtung, insbesondere also: Besteht eine Steuerbefreiung vergleichbarer privater Leistungen? Im Rahmen dieser Prüfung bestehen durchaus satzungsrechtliche Gestaltungsspielräume der Einrichtung (dazu unten I.3), denn im Rahmen des Organisationsermessens entscheidet die Einrichtung über die Art und Weise der Leistungserbringung (welche Leistung in welchem Umfang und Gestalt durch wen und wie?), worauf die umsatzsteuerliche Wertung Bezug zu nehmen hat.

Für diese Prüfung liegen gegenwärtig als Rechtsquellen vor die §§ 2, 2b, 4 UStG sowie die dazu ergangene Rechtsprechung, die Bestattungsgesetz der Länder, die etwas zum zulässigerweise eröffneten Wettbewerb aussagen sowie insbesondere zwei BFH-Entscheidungen (Urt. v. 21.06.2017 – V R 4/17 und V R 3/17) zur umsatzsteuerlichen Behandlung von privaten Anbietern von Baumbestattungen (BStBl 2018 II S. 370).

Darüber hinaus liegen zahlreiche „unmaßgebliche Rechtsauffassungen“ vor, u. a. zwei BMF-Schreiben (vom 19.04.2016, BStBl. I S.481 (2016/1126266) sowie vom 23.11.2020, BStBl I S. 1335 (2020/1212492)). In Letzterem werden speziell Friedhofsleistungen detailliert vor allem zur Frage des § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG (Umsatzsteuer bei vergleichbaren Leistungen Privater) bewertet, ohne das Feld jedoch abschließend aufklären zu können; insbesondere fehlt die Würdigung des Vorhandenseins von Wettbewerb im Friedhofsbereich nahezu völlig. Soweit ersichtlich, wird in der Praxis bisher sowohl von Einrichtungen als auch Finanzbehörden sehr unterschiedlich vorgegangen, und der Klärungsbedarf rund um § 2b UStG bleibt hoch.

2. Was nicht angezeigt ist

Die Unsicherheiten um die Anwendung des § 2b UStG führen in der Praxis bisweilen dazu, dass vorauseilend auf privatrechtliche Handlungsformen umgestellt werden soll und künftig nur noch „Rechnungen“ für umsatzsteuerpflichtige Leistungen in Betracht gezogen werden. Dies ist aber durch das neue Umsatzsteuerrecht mitnichten gefordert. Die Anwendung des § 2b UStG tangiert weder die (bisher typischerweise öffentlich-rechtliche) Rechtsnatur des Benutzungsverhältnisses noch die dafür rechtlich vorgesehenen Formen des Entgeltsrechts (typischerweise: Gebührenerhebung auf der Grundlage einer Satzung). Deshalb sind im

³ Zum Leistungsbegriff noch unten I.4.

Rahmen eines unverändert fortbestehenden öffentlich-rechtlichen Nutzungsverhältnisses mit Gebührensatzung und Gebührenerhebung weder privatrechtlichen Entgelte zwingend (noch „Rechnungstellung“ statt Gebührenbescheid). Das kommunalabgabenrechtlich eröffnete Wahlrecht zwischen Gebühr oder privatrechtlichem Entgelt (z. B. § 6 Abs.1 S. 1 KAG NW) bleibt vom Umsatzsteuerrecht unberührt.

3. Was offenbar unstreitig ist

Für die Zwecke der praktischen Anwendung des neuen § 2b UStG erscheint es lohnend, zunächst abzuschichten, was im Friedhofswesen offenbar unstreitig auch künftig außerhalb der USt steht. Hierzu kann das BMF-Schreiben vom 23.11.2020 herangezogen werden. Auch wenn dies im Außenverhältnis nur eine unmaßgebliche Rechtsmeinung verkörpert, lässt sich ihm doch entnehmen, was wohl gesichert als nicht USt-pflichtig gestellt sein dürfte.

Das Schreiben prüft im Wesentlichen den zweiten Tatbestand aus § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG (Steuerbefreiung gleichartig tätiger Privater), während die vorher anzustellen Prüfung, ob und inwieweit „Wettbewerb“ überhaupt eröffnet ist, übersprungen wird. Daher scheiden hoheitliche Verwaltungsakte (Genehmigen, Urkundenausstellung) bereits wegen Nichterfüllung der Fallgestaltung aus § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG aus. Es verbleiben mithin Leistungen, für die keine hoheitliche Monopolstellung nach Bestattungsrecht besteht. Dies sind im Wesentlichen die Benutzungstatbestände der Durchführung von Trauerfeiern, der Aufbewahrung, der Nutzung von Kühlzellen sowie der Grabpflege – soweit dies von der jPöR als Leistung am Markt angeboten wird. Für diese Leistungen wäre das Kriterium des § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG (Steuerbefreiung privater Analog-Leistungen) zu prüfen. Das BMF-Schreiben vom 23.11.2020 kommt diesbezüglich im Wesentlichen zu folgenden Ergebnissen:

- Trauerhallen und Aufbewahrungsleistungen sind bei Privaten umsatzsteuerfrei (Ziffer 2.1 des BMF-Schreibens v. 23.11.2020);
- Kühlzellen sind bei Privaten umsatzsteuerfrei, soweit die Überlassung der Kühlzelle im Vordergrund steht (was aber sonst?) (Ziffer 2.2 des BMF-Schreibens v. 23.11.2020);
- Grabpflege soll angeblich unselbstständige Nebenleistung zur Grabnutzung sein (was freilich so nicht überzeugt – dazu unten 4.) und – jedenfalls bei „räumlich abgrenzbaren“ Grabarten (was ebenfalls so nicht überzeugt – dazu unten 5.) – bei Privaten umsatzsteuerfrei sein (Ziffer 1. des BMF-Schreibens v. 23.11.2020).

Für Leistungen, die bei Privaten umsatzsteuerfrei sind, entfällt somit aber auch die USt für analoge Leistungen einer jPoR. Bei sachgerechter Auslegung verblieben also vorliegend – selbst nach Auffassung des BMF-Schreibens v. 23.11.2020 – überhaupt nur die Grabnutzung

bei „räumlich nicht abgrenzbaren“ Grabarten und ihren angeblichen Nebenleistungen als unternehmerisches Tätigkeitsfeld (dazu I.5.).

Bemerkenswert ist, dass selbst das BMF-Schreiben auf Satzungsspielräume verweist, wonach Einrichtungen aus eigener Kompetenz durchaus Einfluss auf das Ergebnis der steuerrechtlichen Würdigung nehmen können. Diese Spielräume können sich darauf beziehen,

- dass lediglich klarstellend in der Satzung beschrieben wird, worin die gebührenpflichtige Leistung jeweils besteht (insbesondere einheitlicher Tatbestand „Übertragung von Nutzungsrechten an Grabstätten“; räumliche Abgrenzung mit Individualisierungswirkung bei allen Grabarten; Subsumtion von Grabpflege unter die Grabnutzung usw.) (Spielräume durch Leistungsgestaltung),
- aber auch darauf, dass bestimmte Leistungen zulässigerweise der öffentlichen Einrichtung vorbehalten sind bzw. als Zwangs-Bündel mit unstreitig rein hoheitlichen Leistungen (z. B. Grabnutzung, Abräumung) nur von der jPöR erbracht werden (Spielräume der Wettbewerbsgestaltung). Dabei muss die Einrichtung freilich die Grenzen des kommunalen Wettbewerbsrechts beachten.

Dies sind für die Praxis wichtige Gestaltungsfenster, die genutzt werden sollten.

4. Rolle des Leistungsbegriffs

Im Umsatzsteuerrecht spielt die Unterscheidung von Leistungen sowie die Einordnung als Haupt- oder Nebenleistung eine wichtige Rolle. Es ist dabei das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Unternehmer dem Abnehmer mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt. Dabei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen (vgl. BFH, Urt. v. 31.05.2001 – V R 97/98, BStBl II S. 658).

Es liegt nahe, als für sich zu betrachtende Leistungen der Friedhofseinrichtung jene heranzuziehen, welche die Einrichtung selbst entsprechend ihrer geschaffenen Gebührentatbestände für ihren „Marktauftritt“ verwendet. Friedhofseinrichtungen sind typische „Mehrprodukt“-Betriebe, die eine Vielzahl an Leistungen abgeben. Art und Anzahl ist dem jeweiligen System der Gebührentatbestände zu entnehmen, über die – in den Grenzen des Äquivalenzprinzips – Organisationsermessen besteht.⁴

⁴ Siehe Gawel, Kalkulation der Friedhofsgebühren, 2017, S. 141 ff. m. w. Nachw.

Soweit ersichtlich, wird der umsatzsteuerliche Leistungsbegriff im Friedhofswesen derzeit aber von zwei Problemen tangiert:

- eine begründungslose und ohne Rekurs auf die Rspr. und die Satzungstatbestände vorgenommene Zuordnung im BMF-Schreiben 2020,
- eine willkürliche anmutende Verselbstständigung von Einzelverrichtungen (Grünpflege) innerhalb von Leistungen (Verleihung von Grabnutzungsrechten) mit dem offensichtlichen Ziel, zumindest diese der USt unterwerfen zu können („Einzelverrichtungen“ statt Leistungen).

Warum beispielsweise nach BMF die „Grabpflege an abgegrenzten Grabstätten“ oder das Setzen einer Grabeinfassung eigenständige Leistungen sein sollen, weitere Beisetzungen in einer Grabstätte oder Grabmalgenehmigungen sowie Verlängerungen von Nutzungsrechten hingegen nicht, erschließt sich nicht im Ansatz. Das Bestatten wiederum soll unselbstständig sein, das Abräumen hingegen selbstständig von der Grabnutzung. Bestattung soll angeblich Nebenleistung zur Grabnutzung sein; warum nicht etwa Grabnutzung Nebenleistung zur Bestattung sein soll oder beide Vorgänge für sich stehende Einzelleistungen verkörpern, wird nicht dargelegt. Das Orgelspiel soll unselbstständige Nebenleistung zur Nutzung einer Trauerhalle sein. Zwar findet Orgelspiel in der Trauerhalle oder Kapelle statt, aber auch nicht jede Imbissleistung in einer Messehalle ist wirtschaftlich so zu behandeln wie die Vermietung dieser Messehalle selbst. Die Zuordnungen im BMF-Schreiben erscheinen nicht frei von Willkür und sind insgesamt wenig überzeugend.

In der Regel ist jede Lieferung und jede sonstige Leistung als eigene selbständige Leistung zu betrachten.⁵ Deshalb können zusammengehörige Vorgänge nicht bereits als einheitliche Leistung angesehen werden, weil sie einem einheitlichen wirtschaftlichen Ziel dienen. Dass die einzelnen Leistungen auf einem einheitlichen Vertrag beruhen und für sie ein Gesamtentgelt entrichtet wird, reicht ebenfalls noch nicht aus, sie umsatzsteuerrechtlich als Einheit zu behandeln. Entscheidend ist der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistungen.⁶ Nebenleistungen teilen umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung. Das gilt auch dann, wenn für die Nebenleistung ein besonderes Entgelt verlangt und entrichtet wird.⁷ Eine Leistung ist grundsätzlich dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie

⁵ Vgl. EuGH, Urt. v. 25.02.1999 - C-349/96, EuGHE I, S. 973.

⁶ Vgl. BFH, Urt. v. 24.11.1994 - V R 30/92, BStBl 1995 II S. 151.

⁷ Vgl. BFH, Urt. v. 28.04.1966 - V 58/63, BStBl III S. 476.

im Vergleich zu der Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng – im Sinne einer wirtschaftlich gerechtfertigten Abrundung und Ergänzung – zusammenhängt und üblicherweise in ihrem Gefolge vorkommt.⁸ Davon ist insbesondere auszugehen, wenn die Leistung für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.⁹ Typische Nebenleistungen sind so untergeordnete Dinge wie der Transport von Waren und deren Verpackung oder i. d. R. die gesamten Nebenkosten bei einer Vermietung und Verpachtung.

Die Beurteilung, was als Haupt- oder Nebenleistung anzusehen ist, bleibt vor diesem Hintergrund im konkreten Anwendungsfeld sehr schwierig und hat im Ergebnis zu einer umfangreichen Kasuistik von BFH-Entscheidungen zu Bauträgerleistungen, Kfz-Verkauf, landwirtschaftlichem Saatgut, Grundstücksnutzung für Strommasten u. a. m. geführt. Eine klare Abgrenzungssystematik ohne Zweifel bei der Anwendung liegt damit bisher nicht vor. Zu Friedhofsleistungen liegt bisher auch keine BFH-Entscheidung vor.

Eine sorgfältige Subsumtion der Friedhofsleistungen in diese umfangreiche, überwiegend kasuistisch ausgearbeitete Rspr. ist bisher nicht geleistet worden und liefert auch das BMF-Schreiben 2020 gerade nicht.

5. Die „räumlich nicht abgrenzbaren Grabarten“ als Problemfall?

a) Problemstellung

Soweit ersichtlich kreisen die aktuellen umsatzsteuerrechtlichen Debatten noch vorrangig um Grabnutzungsgebühren für „räumlich nicht abgrenzbare Grabarten“. Dabei handelt es sich um eine Figur, die der BFH in zwei Urteilen v. 21.06.2017 (V R 4/17 und V R 3/17) zur Beurteilung eines „Baumurnengrabes“ eines privaten Trägers entwickelt hatte. Dabei wurde die Umsatzsteuerpflicht an Hand des Befreiungstatbestandes aus § 4 Nr. 12 lit a) UStG („Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“) als vergleichbare private Leistung beurteilt. Die Grabnutzung mit der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ in eins zu setzen, mag erstaunen; umsatzsteuerrechtlich ist dies jedenfalls höchstrichterlich eingeführt. Im Verfahren V R 4/17 hat der BFH die Steuerbefreiung von Baumgräbern bejaht (im Verfahren V R 3/17 lediglich an das erstinstanzliche Finanzgericht rückverwiesen).

⁸ Vgl. BFH, Urt. v. 10.09.1992, a.a.O.

⁹ Vgl. BFH, Urt. v. 31.05.2001, a.a.O.

„Gegenstand der Nutzungsüberlassung waren dabei 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 liegt eine Vermietung von Grundstücken im o.g. Sinne vor.“¹⁰

b) Kriterien des BFH und Gegenargumente

Die zugrunde gelegten Kriterien des BFH für die Steuerbefreiung sind damit:

- eine oberflächliche Parzelle (= „Teilfläche“),
- räumlich abgrenzbar (nicht: „abgegrenzt“),
- Überlassung zur Nutzung (gegen Entgelt),
- Individualisierung unter Ausschluss Dritter.

Die Prüfung durch den BFH erfolgt dabei anhand von Satzungsregelungen, Urkunden, Registern und Lageplänen als Möglichkeiten einer Bestimmung des objektiven Gehalts einer Nutzungsüberlassung, insbesondere der räumlichen Abgrenzung. Es muss daher lediglich möglich sein, auch durch Unterlagen die vorgenannten Sachverhalte der Individualisierung und Abgrenzung zu rekonstruieren.

Die Gegenargumente der beklagten Finanzbehörde wurden hingegen nicht gehört; dort war argumentiert worden:

„Erforderlich sei [...] die Nutzungsüberlassung einer bestimmbaren Grundstücksfläche. Das sei zwar bei konventionellen Gräbern zu bejahen. Die hier streitigen Baumgrabstätten seien aber naturlassen und nicht durch Grabsteine oder Bepflanzungen gekennzeichnet. Auch eine räumliche Abgrenzung sei nicht gestattet. Es gehe auch nicht darum, ein bestimmtes Areal zu nutzen, sondern die Asche verstorbener Personen in den Wurzelbereich der Bäume einzubringen, damit sie dort Teil des Waldbodens werden könne.“¹¹

¹⁰ BFH, Urt. v. 21.06.2017 – V R 4/17

¹¹ Ebenda, Hervorh. d. Verf.

Nach Auffassung des BFH steht der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 lit. a) UStG aber gerade nicht entgegen, dass

- eine Grabstätte „naturbelassen“ ist,
- eine Grabstätte nicht durch Grabsteine oder Bepflanzungen „geennzeichnet“ ist,
- den Nutzungsberechtigten eine eigenständige „räumliche Abgrenzung“ nicht gestattet ist,
- es darum geht, die Asche verstorbener Personen in den Wurzelbereich der Bäume einzubringen, damit sie dort Teil des Waldbodens werden können (dies ist vielmehr zentrales Merkmal einer Urnenbeisetzung).

Der BFH lehnt damit eine „wesenhafte“ Qualifizierung von Grabarten ab und beurteilt vielmehr die individuellen Umstände des Einzelfalls.

c) Fehlinterpretationen der BFH-Rechtsprechung

Die vorgenannte BFH-Rechtsprechung hat seither erstaunliche Fehlinterpretationen erfahren:

- Es wird eine „wesenhafte Charakteristik“ bestimmter Grabarten (Urnengemeinschaftsanlagen, Baumgräber, anonyme Rasengräber) unterstellt, für die keine räumliche Abgrenzung möglich sei. Dies ist aber schon durch den Urteilstenor widerlegt. Der BFH lässt ja Steuerbefreiung für Baumgräber gerade zu und erklärt die zu würdigende Umstände des Einzelfalles für maßgeblich.
- Es wird nunmehr noch zusätzlich eine „äußerliche Erkennbarkeit“ der Parzellierung gefordert,¹² die aber gar kein Merkmal der BFH-Judikatur ist: In der Urteilsbegründung V R 3/17 wird dies mit keinem Wort erwähnt; im Verfahren V R 4/17 ist es nicht Gegenstand der Begründung einer Rückverweisung an das Finanzgericht (dort ermangelte es vielmehr der genauen Prüfung und Darlegung). Die geforderte Individualisierung durch „Nummerierung“ (BFH) kann gerade auch im Rahmen von Lageplänen u. dgl. erfolgen. Lediglich im Sachverhalt zu V R 3/17 ist eine „Beschilderung“ erwähnt, aber nicht

¹² Siehe etwa Stellungnahme des Städte und Gemeindebundes Sachsen-Anhalt vom 06.07.2022, S. 2: „Die Grabstelle muss für einen Dritten als solche erkennbar sein und der Grabnutzungsberechtigte muss im Rahmen der Friedhofssatzung und unter Beachtung ggf. bestehender Gestaltungsbeschränkungen über die individuelle Gestaltung entscheiden können. Es reicht nicht aus, dass sowohl Friedhofsverwaltung als auch Bestattungsverpflichtete wissen, an welcher Stelle eines konkreten Gräberfeldes der Sarg bzw. die Urne beigesetzt ist.“

urteilstragend. Die „äußerliche Erkennbarkeit“ für jedermann gilt im Übrigen auch nicht für Flurstücke oder Etagenwohnungen. Bei Flurstücken reichen etwa Liegenschaftskataster, Grenzsteine und die ggf. erfolgende Hinzuziehung eines Vermessers für eine steuerrechtlich hinreichende räumliche „Abgrenzbarkeit“.¹³ Auch die Steuerbefreiung vermieteter Wohnungen hängt nicht etwa daran, dass Größe und Ausdehnung der Mietsache von außen durch Passanten sofort erkennbar sein müssten. Dies wäre abwegig. Es reicht aus, dass dies in geordneter und nachvollziehbarer Weise (Teilungserklärung, Grundrisse etc.) feststeht und bei Bedarf rekonstruiert werden kann. Nichts anderes gilt für Grabstätten, die nicht zugleich äußerlich erkennbar eingefasst sind.

Daher dürften in der Praxis einfache Satzungsregelungen zur räumlichen Abgrenzung mit interner Dokumentation der Parzellierungs- und Individualisierungssachverhalte vollkommen ausreichen. Diese könnten z. B. für eine Urnengemeinschaftsanlage ausweisen, dass es räumlich abgegrenzte, exklusive Grabstellen gibt, die in einem Verzeichnis der Teilflächen mit Einzel-Aufmessung geführt werden und die so eine jederzeitige Rekonstruktion der einzelnen Parzellen mit Ausschlusswirkung gegen Dritte gestatten. Äußerliche Erkennbarkeit ist hingegen gerade nicht erforderlich, könnte aber auch mit einem Nummerierungsschild o. ä. leicht hergestellt werden.

6. Zwischenfazit

Mit Ausnahme von als eigenständigen Leistungen ausgewiesenen Gebührentatbeständen „Grabpflege“ oder „Grababräumung“ dürften Friedhofseinrichtungen durch Satzungs- und Produktgestaltung Umsatzsteuer-Pflichten nahezu flächendeckend vermeiden können. Dies gilt insbesondere auch für Grabarten, die allesamt „räumlich abgrenzbar“ gestaltet werden können (selbst Ascheverstreung auf einem exklusiv gehaltenen Bereich). Als steuerlich zu beurteilende Leistung sind die satzungsmäßig definierten Gebührentatbestände maßgeblich, mit denen die Einrichtung am Markt konkret leistend auftritt. Unselbstständige „Einzel-Verrichtungen“ innerhalb eines Gebührentatbestandes, z. B. Grünschnitt im Rahmen der Verleihung von Grabnutzungsrechten, können nicht willkürlich umsatzsteuerrechtlich

¹³ Der BFH führt dazu im Urteil v. 08.10.1991 - V R 46/88, BFHE 167, 200, BStBl II 1992, 368, zu einem Wassergrundstück aus: „Grundstück in diesem Sinne ist ein räumlich abgegrenzter Teil der Erdoberfläche. Es ist unerheblich, ob die Grundstücksfläche mit Wasser bedeckt ist und ob sie durch die über ihr liegende Wasserfläche gekennzeichnet wird. Wie Bootsliegeplätze auf Land können daher auch Bootsliegeplätze im Wasser Gegenstand eines Grundstücksmietvertrages gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG 1980 sein.“ Auch hier fehlt es an für Dritte ersichtlicher räumlicher Erstreckung, ohne dass dies die Anwendung von § 4 Nr. 12 UStG ausschliesse.

verselbstständigt werden (ebenso wenig wie andere Verrichtungen, z. B. Telefonate, Verkehrssicherung, Geräteeinkauf, Strombezug o. ä.). Die begründungslose Haupt-/Nebenleistungs-Lehre des BMF im Schreiben 2020 ist z. T. nicht überzeugend und hält auch keinen erkennbaren Anschluss an die umfangreiche Leistungs-Rechtsprechung im USt-Recht.

II. Kalkulatorische Kosten

1. Stand der Diskussion

Kalkulatorische Kosten gelten betrieblichen Güterverzehr ab, denen nicht unbedingt Ausgaben (Zahlungsmittelabflüsse) zugrunde liegen (kalkulatorische Zinsen, Abschreibungen, Wagnisse, Mieten). Diese sind regelmäßig nach dem (wertmäßigen) betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff auch ansatzfähig gem. den KAGs der Länder.¹⁴ Gebührenrechtlich wird trotzdem immer wieder eingewendet, bestimmte Kostenverrechnungen seien „nicht notwendig“ für den Betrieb und könnten daher von den KAG-Regelungen nicht erfasst sein. Seit dem (seinerzeit aufgehobenen) Urt. v. 08.06.1995 – 13 K 3903/94 des VG Gelsenkirchen und der zustimmenden Abhandlung der Urteilsbegründung im KAG-Kommentar von Driehaus¹⁵ wird insbesondere eine den Ansatz kalkulatorischer Zinsen und Abschreibungen begrenzende „Interdependenzlehre“ zwischen beiden Kostenarten vertreten. Danach soll u. a. eine Zeitwertabschreibung nur noch mit einem geringeren „Realzinssatz“ kombiniert werden dürfen, der – vereinfacht gesprochen - vom Marktzinssatz (Nominalzins) noch die Inflationsrate in Abzug bringt.

Das OVG Münster hielt jedoch bis 2022 an einer entgegenstehenden Grundsatzentscheidung vom 05.08.1994 – 9 A 1249/92 fest und lies weiterhin die Kombination Nominalzinssatz mit Zeitwertabschreibungen zu. 2022 nunmehr ist das OVG Münster erstmals auf die Linie der vorgenannten „Interdependenzlehre“ eingeschwenkt.

2. Urteil des OVG Münster v. 17.05.2022 und die Folgen

Das OVG Münster, das traditionell für betriebswirtschaftliche Detailfragen kalkulatorischer Kosten in der Gebührenkalkulation bundesweit führend ist, hat 2022 seine Grundlagen-Rechtsprechung zur Verzinsung in der Gebührenkalkulation erneut geändert (Urt. v. 17.05.2022 – 9

¹⁴ Gawel, Die Kalkulation der Friedhofsgebühren, 2017, S. 214 ff. m. w. Nachw.

¹⁵ Siehe Schulte/Wiesemann, in: Driehaus, KAG, § 6, Rn. 158 ff.

A 1019/20). Folge ist, dass der kalkulatorische Zinssatz in Gebührenkalkulationen gegenüber der bisherigen Rechtsprechung unter bestimmten Bedingungen (deutlich) abgesenkt wird. Methodisch ordnet das OVG eine (insoweit reduzierte) Realverzinsung an, soweit gleichzeitig Abschreibungen zu Wiederbeschaffungszeitwerten angesetzt werden (angeblich Vermeidung von „doppeltem Inflationsausgleich“). Eine Realverzinsung reduziert ökonomisch den Zinssatz auf ein reines Kapitalüberlassungsentgelt ohne gleichzeitigen Inflationsausgleich für den Gläubiger.

Die konkrete Bemessung des kalkulatorischen Zinssatzes wird darüber hinaus noch weiter beschränkt, indem die zu Vergleichszwecken herangezogenen öffentlichen Zehn-Jahres-Anleihen anders als bisher nur noch aus einem kürzeren Zeitraum herangezogen werden, was bis vor kurzem vor allem die Phase der Niedrig- und Nullzinsen umfasste. Noch dazu wurde ein bisher zugelassener Pufferaufschlag von 0,5 % gestrichen. Für 2017 wird so ein maximal zulässiger Nominalzinssatz von nur noch 2,42 % (Obergrenze) ermittelt, der dann wegen der nach 2017 noch anhaltenden Niedrigzinsphase in den Folgejahren noch weiter absinkt.

Die dagegen eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde beim BVerwG wurde bedauerlicherweise obsolet, da das Verfahren wegen Änderung der angefochtenen Gebührenbescheide hinfällig war. Eine Revisions-Entscheidung des BVerwG zu dieser Neuinterpretation des OVG Münster steht daher noch aus.

Wegen der massiven Konsequenzen insbesondere für kapitalintensive Betriebe hat der Gesetzgeber in NRW noch im gleichen Jahr reagiert und im Rahmen einer Neuregelung des § 6 Abs. 2 Nr. 2 KAG gleichsam die bisherige Judikatur des OVG Münster gesetzlich niedergelegt.

„Zu den Kosten gehören auch: [...]

2. eine angemessene Verzinsung des betriebsnotwendigen Kapitals, bei dessen Ermittlung die aus Beiträgen, Zuschüssen und Zuweisungen aufgebrachten Kapitalanteile außer Betracht bleiben, bei der entweder ein einheitlicher Nominalzinssatz oder ein nach Eigen- und Fremdkapital getrennt ermittelter Zinssatz angewandt werden kann; im Fall des einheitlichen Nominalzinssatzes kann der sich aus dem 30-jährigen Durchschnitt der Emissionsrenditen für festverzinsliche Wertpapiere inländischer öffentlicher Emittenten ergebende Nominalzinssatz für die einheitliche Verzinsung des in der Einrichtung gebundenen betriebsnotwendigen Kapitals verwendet werden, im Fall des nach Eigen- und Fremdkapital getrennt ermittelten Zinssatzes kann für den Anteil des in der Einrichtung gebundenen

Fremdkapitals der durchschnittliche Fremdkapitalzins und für den Anteil des in der Einrichtung gebundenen Eigenkapitals der sich aus dem 30-jährigen Durchschnitt der Emissionsrenditen für festverzinsliche Wertpapiere inländischer öffentlicher Emittenten ergebende Nominalzinssatz zugrunde gelegt werden.“

3. Fazit

Die vom OVG Münster in der Entscheidung v. 17.05.2022 adaptierte „Interdependenzlehre“ ist schon betriebswirtschaftlich nicht überzeugend. Dies wurde bereits umfassend in der Folge der Diskussion um die VG-Gelsenkirchen-Entscheidung aus 1995 im Schrifttum dargelegt.¹⁶ Insbesondere ist das tragende Argument eines angeblich ungerechtfertigten „doppelten Inflationsausgleichs“ aus Zeitwertabschreibung und Nominalzins betriebswirtschaftlich nicht haltbar. Vielmehr sind sowohl Betrieb als auch Kapitalgeber über den Kapitaleinsatz für Geldentwertungen zu kompensieren. Erst recht erscheint die Vorstellung zweifelhaft, dass ausgerechnet eine solche spezielle und restriktive Einschätzung den KAG-Vorschriften zum betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff und zu den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen exklusiv zu entnehmen sein soll.

Wichtig erscheint festzuhalten, dass eine nach der „Interdependenzlehre“ theoretisch denkbare negative Realverzinsung (Inflationsrate größer als Nominalzins oder gar negative Nominalzinssätze) definitiv nicht ansatzfähig wäre. Dies widerspräche dem Gebot des Substanzerhaltes des Betriebes und dem betriebswirtschaftlichen Ansatz des doppelten Minimums, welcher auch bei fallenden Wiederbeschaffungswerten greift.¹⁷ Bemerkenswerterweise hat auch der BGH bei privaten Schuldscheindarlehen jüngst eine denkbare Negativverzinsung zu Recht ausgeschlossen.¹⁸

Als Folge der landesgesetzlichen Suspendierung der OVG-Entscheidung aus 2022 im KAG für NRW (jedenfalls ex nunc und ab 15.12.2022) und der eingestellten Nichtzulassungsbeschwerde bleibt das weitere Schicksal der „Interdependenzlehre“ in der

¹⁶ Siehe ausführlich dazu Gawel, Betriebswirtschaftliche Probleme der Gebührenkalkulation, 1999, S. 11 ff, m. zahlr. w. Nachw.

¹⁷ Ebenda. Sinkt der Zeitwert unter den historischen Anschaffungswert (z. B. bei PCs oder Mobilfunkgeräten), so wird dennoch auch bei Zeitwertabschreibung der höhere Anschaffungswert anzusetzen sein, um das Mindestziel der Wiedergewinnung des hingegebenen Kapitals insoweit sicherzustellen. Die Wiederbeschaffung wird hier von der Wiedergewinnung überlagert. Beides bleibt so sichergestellt (doppeltes Minimum).

¹⁸ BGH, Urt. v. 09.05.2023 – XI ZR 544/21.

Rechtsprechung unklar. Nach der „Unwirksamkeitsfeststellung“ der OVG-Entscheidung durch das BVerwG¹⁹ bleibt das Urteil des OVG Münster zwar im konkreten Fall ohne Rechtsfolge, weitere Entscheidungen im Sinne der „Interdependenzlehre“ bleiben aber möglich, wenn auch für NRW durch die Neufassung des dortigen KAG erschwert. Die Kontroverse um kalkulatorische Zinsen dürfte damit insgesamt wohl weiter virulent bleiben.

¹⁹ BVerwG, Beschl. v. 07.03.2023 – 9 B 15.22.