Urteil vom 22. Januar 2020, II R 41/17

Pflegekosten für die Grabstätte Dritter als Nachlassverbindlichkeiten

ECLI:DE:BFH:2020:U.220120.IIR41.17.0

BFH II. Senat

AO § 162 Abs 1, ErbStG § 10 Abs 5 Nr 3, ErbStG § 11, ErbStG § 12 Abs 1, ErbStG § 3 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 9 Abs 1 Nr 1 Buchst a, BGB § 1922, BGB § 1967 Abs 2, BGB § 158 Abs 1, ErbStG § 10 Abs 5 Nr 1, BewG § 13 Abs 1 S 1

vorgehend FG Düsseldorf, 16. Januar 2017, Az: 4 K 1641/15 Erb

Leitsätze

1. Aufwendungen für die Pflege einer Wahlgrabstätte, in der nicht der Erblasser, sondern dritte Personen bestattet sind, sind als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig, wenn sich bereits der Erblasser für die Dauer des Nutzungsrechts zur Pflege verpflichtet hatte und diese Pflicht auf den Erben übergegangen ist .

2. Abzugsfähig sind die am Bestattungsort üblichen Grabpflegekosten für die Laufzeit des Grabnutzungsrechts. Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Todes des Erblassers .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 17.01.2017 - 4 K 1641/15 Erb aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist testamentarischer Alleinerbe seines im November 2013 verstorbenen Cousins, des Erblassers (E).

2 E hatte ein Nutzungsrecht an einer Wahlgrabstätte auf einem Friedhof in X für die Dauer vom 25.10.2012 bis zum 24.10.2032 erworben. Die im Herbst 2012 verstorbene Mutter des E wurde in der Wahlgrabstätte beigesetzt. Am 16.07.2013 stellte die Verwaltung der Stadt X dem E eine Urkunde über das Nutzungsrecht aus.

3 § 15 Abs. 4 Satz 1 der Satzung vom 19.12.2008 (geändert am 26.03.2010) für die Friedhöfe in der Stadt X, die von den Technischen Betrieben X, Anstalt des öffentlichen Rechts, verwaltet werden (Friedhofssatzung), bestimmt, dass das Nutzungsrecht mit Zahlung der fälligen Gebühren und Aushändigung der Verleihungsurkunde entsteht. Gemäß § 15 Abs. 4 Satz 4 der Friedhofssatzung ergibt sich aus dem Erwerb des Nutzungsrechts die Pflicht zur Anlage und Pflege der Grabstätte. Nach § 15 Abs. 5 der Friedhofssatzung soll schon bei der Verleihung des Nutzungsrechts der Erwerber für den Fall seines Ablebens aus dem im nachfolgenden Satz 2 genannten Personenkreis seinen Nachfolger im Nutzungsrecht bestimmen und ihm das Nutzungsrecht durch schriftlichen Vertrag übertragen. Wird bis zum Ableben keine derartige Regelung getroffen, geht das Nutzungsrecht in einer festgelegten Reihenfolge auf die im Einzelnen benannten Angehörigen des verstorbenen Nutzungsberechtigten mit deren Zustimmung über, zuletzt auf die nicht vorgehend bezeichneten Erben.

4 Am 11.11.2016 stellte die Verwaltung der Stadt X dem Kläger eine Urkunde über das Nutzungsrecht an der Wahlgrabstätte für den Zeitraum vom 29.11.2013 bis 11.12.2033 aus.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 27.02.2015 Erbschaftsteuer in Höhe von 26.550 € gegen den Kläger fest. Als Nachlassgegenstände berücksichtigte er das durch den Kläger erklärte Grundvermögen und Bankguthaben. Als Nachlassverbindlichkeiten in Abzug gebracht wurden der Pauschbetrag nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) in Höhe von 10.300 € und Kosten für die Pflege der Wahlgrabstätte in Höhe von 4.650 €.

6 Mit seinem Einspruch begehrte der Kläger den Abzug von Kosten für die Pflege der Wahlgrabstätte in Höhe von 49.200 €.

7 Das FA setzte mit Einspruchsentscheidung vom 12.07.2016 die Erbschaftsteuer mit 26.160 € neu fest. Kosten für die Pflege der Wahlgrabstätte berücksichtigte es nicht mehr.

8 Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte in seiner Begründung im Wesentlichen aus, die vom Kläger für die Wahlgrabstätte geltend gemachten Kosten seien nicht als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig. Ein Abzug nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG sei ausgeschlossen, da hierunter nur die Kosten für die Bestattung von E selbst fallen würden. Auch ein Abzug nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG scheide aus. Die neben dem Nutzungsrecht auf den Kläger übergegangene Pflicht zur Anlage und Pflege der Wahlgrabstätte sei als Nebenpflicht des Nutzungsberechtigten neben der Zahlung der Nutzungsgebühr Bestandteil eines im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer noch nicht abgeschlossenen öffentlich-rechtlichen Nutzungsverhältnisses. Als schwebendes Geschäft, dessen vereinbarte Leistungspflichten als ausgeglichen gelten würden, sei es nicht in die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer miteinzubeziehen, da Leistung und Gegenleistung in etwa ausgewogen seien. Das FA habe das restliche Nutzungsrecht an der Wahlgrabstätte als Vermögensgegenstand berücksichtigen und diesem die künftigen, ggf. abzuzinsenden Aufwendungen für die Pflege und Unterhaltung der Grabstätte gegenüberstellen können. Ein Abzugsbetrag zugunsten des Klägers könne sich aber nicht ergeben, da davon auszugehen sei, dass die Gebühr und Verpflichtung zur Anlage und Pflege der Grabstätte jedenfalls dem Wert des Nutzungsrechts entsprechen würden.

9 Mit seiner Revision macht der Kläger eine Verletzung von § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG geltend.

10 Der Kläger beantragt,
die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 12.07.2016 aufzuheben und den Erbschaftsteuerbescheid vom 27.02.2015 dahingehend zu ändern, dass Kosten für die Pflege der Wahlgrabstätte in Höhe von 49.200 € als Nachlassverbindlichkeiten in Abzug gebracht werden.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass der Wert des Nutzungsrechts an der Wahlgrabstätte und die Aufwendungen für dessen Anlage und Pflege sich der Höhe nach ausgleichen würden, sodass ein für den Kläger günstiger Abzug der Grabpflegekosten als Nachlassverbindlichkeiten nicht erreicht werden könne.

13 1. Nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen u.a. der Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Mit dem Tod einer Person (Erbfall) geht deren Vermögen (Erbschaft) als Ganzes auf eine oder mehrere andere Personen (Erben) über (§ 1922 Abs. 1 BGB). Die öffentlich-rechtliche Nutzungsbefugnis an einer Wahlgrabstätte kann auf den Erben übergehen und Teil des Nachlasses i.S. des § 1922 BGB sein, wenn der Friedhofsträger in seiner Friedhofssatzung einen solchen Übergang vorsieht und der Erbe dem Übergang des Nutzungsrechts auf ihn zustimmt.

14 a) Bei dem durch den Friedhofsträger in der Handlungsform des Verwaltungsakts (vgl. § 35 Satz 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes) verliehenen Grabnutzungsrecht handelt es sich in der Regel um ein subjektiv-

öffentliches Sonderrecht, das in der Person des Rechtsinhabers besteht (vgl. z.B. Urteil des Verwaltungsgerichts --VG-- Magdeburg vom 18.10.2013 - 9 A 155/12, unter I.2.a; Beschluss des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs --BayVGH-- vom 21.03.2018 - 4 ZB 17.2082, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2018, 1832, Rz 11). Es endet aber nicht mit dessen Tod, sondern ist übertragbar (VG München, Urteil vom 20.03.2008 – M 12 K 07.5955). Für die Frage, ob das Nutzungsrecht bei Tod des Erblassers auf den Rechtsnachfolger übergeht, ist nicht unmittelbar die Erbfolgeregelung des BGB maßgebend, sondern sind die durch den jeweiligen Friedhofsträger in der Friedhofssatzung getroffenen Regelungen einschlägig (z.B. Oberlandesgericht --OLG-- Zweibrücken, Urteil vom 15.05.1997 - 6 U 57/96, unter 1.3; Amtsgericht --AG-- Pfaffenhofen, Urteil vom 21.12.2012 - 1 C 344/12, Rz 48). Die Friedhofssatzung, die die Rechtsbeziehungen zwischen dem Träger des Friedhofs und dem Inhaber des Nutzungsrechts regelt, kann jedoch Rechtsnachfolgeregelungen für das Grabnutzungsrecht treffen, die an die bürgerlich-rechtliche Erbfolge anknüpfen und eine Übertragung auf die Erben bestimmen (OLG Oldenburg, Urteil vom 22.08.1995 - 5 U 32/95, NJW-Rechtsprechungsreport Zivilrecht --NJW-RR-- 1996, 136; VG München, Urteil vom 20.03.2008 - M 12 K 07.5955; vgl. auch Torsten F. Barthel, Gewerbearchiv Beilage Wirtschaft und Verwaltung Themenhefte Nr. 01/2016, 22 ff., unter VII.).

15 b) Sieht der Friedhofsträger eine Übertragung des Grabnutzungsrechts auf Erben vor, ist der Übergang wegen der mit ihm verbundenen Pflichten nur möglich, wenn der Erbe dem Erwerb zustimmt und sich damit den einschlägigen Bestimmungen der Friedhofssatzung unterwirft (z.B. BayVGH-Urteil in NJW 2018, 1832, Rz 11). Denn eine Regelung, nach der das Nutzungsrecht mit den damit verbundenen Pflichten auf einen anderen ohne dessen Zustimmung übergeht, stellt einen Eingriff in die durch Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes verfassungsrechtlich geschützte allgemeine Handlungsfreiheit dar. Eine Aufdrängung des Nutzungsrechts ist daher nicht möglich (VG Würzburg, Urteil vom 23.01.2019 – W 2 K 18.1268, Rz 34). Die Zustimmung zum Übergang des Grabnutzungsrechts kann z.B. in der Entgegennahme der darüber ausgestellten Urkunde gesehen werden (Oberverwaltungsgericht Schleswig-Holstein, Urteil vom 14.04.2016 – 2 LB 25/15, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2016, 409, Rz 70).

16 c) Sieht die Friedhofssatzung eine Übertragung des Grabnutzungsrechts auf den Erben vor und stimmt dieser dem Übergang zu, erwirbt er das Nutzungsrecht nach den zivilrechtlichen Bestimmungen der Erbfolge i.S. der §§ 1922 ff. BGB (vgl. z.B. Urteil des OLG Oldenburg in NJW-RR 1996, 136; AG Pfaffenhofen, Urteil vom 21.12.2012 - 1 C 344/12, Rz 65 ff.).

17 d) Steuerrechtlich liegt bei einem Erwerb durch Erbanfall (§ 1922 BGB) ein Erwerb von Todes wegen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 1. Alternative ErbStG vor.

18 aa) Nach § 12 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung des Erbanfalls, soweit nicht in den Absätzen 2 bis 7 etwas anderes bestimmt ist, nach den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes (BewG) i.d.F. der Bekanntmachung vom 01.02.1991 (BGBl I 1991, 230), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 24.12.2008 (BGBl I 2008, 3018), in der jeweils geltenden Fassung.

19 bb) Der Wert eines vererbten Grabnutzungsrechts, das auf eine bestimmte Zeit beschränkt ist, ist nach § 13 BewG zu bestimmen. Der Kapitalwert von solchen Nutzungen ist mit dem aus Anlage 9a zum BewG zu entnehmenden Vielfachen des Jahreswerts anzusetzen (§ 13 Abs. 1 Satz 1 BewG). Der Jahreswert ergibt sich aus § 15 Abs. 2 BewG.

20 2. Als Bereicherung gilt in den Fällen des § 3 ErbStG der Betrag, der sich ergibt, wenn von dem nach § 12 ErbStG zu ermittelnden Wert des gesamten Vermögensanfalls, soweit er der Besteuerung nach dem ErbStG unterliegt, die nach § 10 Abs. 3 bis 9 ErbStG abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.06.2016 - II R 51/14, BFHE 255, 85, BStBl II 2018, 194, Rz 17).

21 a) Der Abzug von Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG setzt ebenso wie die Erbenhaftung nach § 1967 Abs. 2 BGB voraus, dass Schulden vom Erblasser herrühren. Aus dem Begriff "herrühren" ergibt sich, dass die Verbindlichkeiten zum Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht voll wirksam entstanden sein müssen. Erblasserschulden i.S. des § 1967 Abs. 2 BGB sind auch die erst in der Person des Erben entstehenden Verbindlichkeiten, die als solche schon dem Erblasser entstanden wären, wenn er nicht vor Eintritt der zu ihrer Entstehung nötigen weiteren Voraussetzung verstorben wäre (BFH-Urteil in BFHE 255, 85, BStBl II 2018, 194, Rz 17).

22 b) Aufwendungen für die Pflege einer Wahlgrabstätte, für die der Erbe vom Erblasser durch Erbfall ein Recht zur Nutzung erworben und der Übertragung des Nutzungsrechts auf ihn gegenüber dem Friedhofsträger zugestimmt hat, sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG als Nachlassverbindlichkeiten abzugsfähig, wenn sich bereits der Erblasser --z.B. aufgrund von Bestimmungen in der Friedhofssatzung-- für die gesamte Dauer der Laufzeit des Nutzungsrechts zur Pflege verpflichtet hatte und der Erbe diese Verpflichtung --z.B. dadurch, dass er der Beachtung der

Friedhofssatzung zugestimmt hat-- übernommen hat. In einem solchen Fall hätte der Erblasser die Kosten für die gesamte Dauer der Nutzung und für die Verpflichtung zur Pflege der Wahlgrabstätte --also auch für die erst nach seinem Tod entstehenden Aufwendungen-- tragen müssen, wenn er nicht verstorben wäre.

23 aa) § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG sieht nur den Abzug von nachgewiesenen Kosten vor; der Abzug eines Pauschbetrags ist nicht möglich. Abzugsfähig sind die am Bestattungsort üblichen Aufwendungen für die Grabpflege. Diese sind nach § 162 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) zu schätzen. Als Schätzungsgrundlage können z.B. Kostenvoranschläge ortsnaher Friedhofsgärtner herangezogen werden. Soweit der Abzug von Aufwendungen über den am Bestattungsort üblichen Rahmen hinausgeht, ist der Abzug zu versagen. Dies gilt auch dann, wenn der Erbe tatsächlich höhere Aufwendungen hat, die z.B. durch die gesellschaftlichen, persönlichen oder beruflichen Umstände oder die finanziellen Verhältnisse des Erblassers oder des Erben bedingt sind (vgl. zu den Kosten der üblichen Grabpflege i.S. des § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG HE 10.7 der Hinweise zu den Erbschaftsteuer-Richtlinien 2019).

24 bb) Sind in der Wahlgrabstätte sowohl dritte Personen als auch der Erblasser bestattet, sind die Grabpflegekosten nur nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG abzugsfähig. Durch einen solchen Abzug sind auch Aufwendungen für die Grabpflegekosten dritter Personen mit abgegolten und können nicht darüber hinaus nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in Abzug gebracht werden. Werden Aufwendungen nicht im Einzelnen nachgewiesen, gelten alle Pflegekosten im Zusammenhang mit dem Wahlgrab als durch den Pauschbetrag in Höhe von 10.300 € als abgegolten.

25 c) Ist das Grabnutzungsrecht zeitlich beschränkt, sind die Kosten für die Pflege der Grabstätte nach § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 13 Abs. 1 Satz 1 BewG zu ermitteln. Der sich aus den am Bestattungsort üblichen Kosten ergebende Jahreswert der Aufwendungen ist je nach Laufzeit des Nutzungsrechts an der Wahlgrabstätte mit dem sich aus der Anlage 9a zu § 13 BewG ergebenden maßgeblichen Vervielfältiger zu multiplizieren.

26 3. Die Wertermittlung sowohl für den Ansatz des Grabnutzungsrechts im Rahmen des Erwerbs von Todes wegen als auch für die Höhe der Grabpflegekosten als Nachlassverbindlichkeiten richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Der Zeitpunkt der Zustimmung des Erben zu dem Übergang des Nutzungsrechts auf ihn ist nicht maßgebend. Die nach dem Tod des Erblassers erteilte und daher nachträgliche Zustimmung zu der Übertragung wirkt auf den Zeitpunkt des Todes zurück (vgl. § 184 Abs. 1 BGB).

27 a) Nach § 11 ErbStG ist für die Wertermittlung der Zeitpunkt der Entstehung der Steuer maßgebend. Die Steuer entsteht bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers, jedoch für zu einem Erwerb gehörende, aufschiebend bedingte Ansprüche mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG).

28 b) Die nachträgliche Zustimmung des Erben zu dem Erwerb des Grabnutzungsrechts ist keine aufschiebende Bedingung i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG i.V.m. § 158 Abs. 1 BGB. Eine aufschiebende Bedingung i.S. des § 158 Abs. 1 BGB ist die durch den Parteiwillen in ein Rechtsgeschäft eingefügte Bestimmung, die die Rechtswirkungen des Geschäfts von einem zukünftigen ungewissen Ereignis abhängig macht (Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 12.12.2007 - 10 AZR 97/07, BAGE 125, 147, unter B.VI.1.a). Die nachträgliche Zustimmung ist Wirksamkeitsvoraussetzung (Rechtsbedingung) für den erbrechtlichen Übergang des Grabnutzungsrechts von dem Erblasser auf den Erben (zur nachträglichen Zustimmung als Wirksamkeitsvoraussetzung --Rechtsbedingung-- für die Wirksamkeit des Hauptgeschäfts vgl. Palandt/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 79. Aufl., Einf v § 182 Rz 3). Mit seiner Zustimmung hat der Erbe das Nutzungsrecht rückwirkend auf den Todeszeitpunkt des Erblassers voll wirksam erworben (vgl. Palandt/Ellenberger, a.a.O., § 184 Rz 2). Eine aufschiebende Bedingung i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ErbStG liegt nicht vor. Zwar kann eine solche auch gegeben sein, wenn der Eintritt von der freien Entscheidung eines Beteiligten --z.B. von der Ausübung eines vertraglich vereinbarten Optionsrechts-- abhängt (vgl. BFH-Urteil vom 05.03.1971 - III R 130/68, BFHE 102, 102, BStBl II 1971, 481). Es muss sich dann aber um eine echte rechtsgeschäftliche Bedingung handeln (Geck in Kapp/Ebeling, § 9 ErbStG, Rz 24) und nicht --wie im Fall der nachträglichen Zustimmung zum Erwerb des Grabnutzungsrechts-- um eine Rechtsbedingung.

29 4. Ein schwebendes Geschäft, dessen Hauptpflichten im Todeszeitpunkt des Erblassers noch nicht erfüllt waren und das bei der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer nicht zu berücksichtigen ist, liegt bei dem durch den Erben genehmigten Übergang eines Grabnutzungsrechts und den aus dem Übergang herrührenden Kosten für die Pflege der Wahlgrabstätte nicht vor.

30 Durch die nachträgliche Zustimmung des Erben zum Übergang des Nutzungsrechts auf ihn wird das Nutzungsrecht an der Wahlgrabstätte rückwirkend auf den Todeszeitpunkt zu einem nach den zivilrechtlichen Regelungen des § 1922 BGB übergegangenen Nachlassgegenstand. Die Hauptpflichten aus dem Grabnutzungsvertrag --die Pflicht

zur Zahlung der Grabnutzungsgebühr und die Erlaubnis zur Nutzung der Wahlgrabstätte-- sind in Fällen, in denen der Erblasser die Gebühr bereits vollständig entrichtet hat, im Todeszeitpunkt erfüllt. Noch nicht erfüllt ist lediglich die sich aus dem Erwerb des Grabnutzungsrechts ergebende Pflicht des Erben zur Pflege der Wahlgrabstätte. Dabei handelt es sich aber nicht um eine im Synallagma zu der Überlassung des Grabs stehende Hauptleistungspflicht, sondern um eine vom Erwerb herrührende Nebenpflicht.

31 5. Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.

32 Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass es sich bei der Verpflichtung zur Pflege der Wahlgrabstätte um ein im Todeszeitpunkt als dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuer noch nicht abgeschlossenes öffentlich-rechtliches Nutzungsverhältnis und daher schwebendes Geschäft handle, das erbschaftsteuerrechtlich als ausgeglichen gelte und sich nicht auf die Bemessungsgrundlage auswirke. Seine Feststellungen tragen nicht die Annahme, dass die Gebühr für das Grabnutzungsrecht und die Aufwendungen aus der Verpflichtung zu dessen Pflege jedenfalls dem Wert des Grabnutzungsrechts entsprechen würden.

33 Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird im zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zu treffen haben.

34 6. Aus Gründen der Prozessökonomie wird für den zweiten Rechtsgang auf Folgendes hingewiesen:

35 a) Ob das in der Person des E entstandene Grabnutzungsrecht bei seinem Tod auf den Kläger als seinen Alleinerben übergegangen ist und der Kläger im Zuge des Übergangs auch die Pflicht zur Pflege der Grabstätte erworben hat, ist durch Auslegung der Friedhofssatzung, die dem FG als Tatsachengericht obliegt, festzustellen. Das FG hat im ersten Rechtsgang die Friedhofssatzung dahingehend ausgelegt, dass nach § 15 Abs. 4 Satz 1 der Friedhofssatzung das Grabnutzungsrecht mit der Zahlung der Gebühr und der Aushändigung der Verleihungsurkunde in der Person des E entstanden und nach § 15 Abs. 5 Satz 2 Buchst. i der Friedhofssatzung auf den Kläger als Erben des E übergegangen sei. Die nach § 15 Abs. 4 Satz 4 der Friedhofssatzung sich aus dem Erwerb des Nutzungsrechts ergebende Pflicht zur Anlage und Pflege der Grabstätte sei ebenfalls auf den Kläger übergegangen. Diese Auslegung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

36 b) Das FG wird festzustellen haben, ob der Kläger der Übertragung des Grabnutzungsrechts auf ihn zugestimmt hat. Für eine Zustimmung könnte die Annahme der Urkunde über das Nutzungsrecht vom 11.11.2016 sprechen. In diesem Zusammenhang wird zu klären sein, warum der in der dem Kläger ausgestellten Urkunde angegebene Nutzungszeitraum vom 29.11.2013 bis 11.12.2033 läuft, wohingegen nach den Feststellungen des FG in der dem E ausgestellten Urkunde vom 16.07.2013 eine Laufzeit vom 25.10.2012 bis 24.10.2032 angegeben war.

37 c) Festzustellen ist außerdem, wie hoch die von E gezahlte Gebühr für den Erwerb des Nutzungsrechts an der Wahlgrabstätte war, ob auch E selbst in der Wahlgrabstätte bestattet ist (es sich möglicherweise um ein sog. Doppelgrab handelt, wofür die Bezeichnung "Grabstätte 14/15" in der Urkunde vom 11.11.2016 sprechen könnte) und ggf. welche Kosten für die Pflege von Grabstätten auf dem Friedhof in X üblich sind.

38 d) Sollte das FG feststellen, dass in der Wahlgrabstätte nur dritte Personen, nicht aber E bestattet sind, ist für die Bewertung des Nutzungsrechts an der Wahlgrabstätte und der in X üblichen Grabpflegekosten als Nachlassverbindlichkeiten auf den Zeitpunkt des Todes des E im November 2013 abzustellen. Davon ausgehend ist eine Gesamtlaufzeit des Nutzungsrechts von 20 Jahren (25.10.2012 bis zum 24.10.2032) und eine Restlaufzeit von 18 Jahren und 11 Monaten (November 2013 bis 24.10.2032) anzunehmen.

39 7. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Verfahrens auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de