

# Urteil vom 21. Juni 2017, V R 3/17

**Zur Steuerfreiheit von Liegerechten in Begräbniswäldern - Rechtsschutzbedürfnis für ein Rechtsmittel des FA - Auslegung von Verwaltungsakten - Verpflichtung des FA zum Erlass eines Verwaltungsakts**

ECLI:DE:BFH:2017:U.210617.VR3.17.0

BFH V. Senat

AO § 119 Abs 1, AO § 132, AO § 164 Abs 2, AO § 172 Abs 1, UStG § 4 Nr 12 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 2 Buchst b, UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , BGB § 133, BGB § 157, FGO § 151 Abs 3

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 20. November 2016, Az: 4 K 36/14

## Leitsätze

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

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 21. November 2016 4 K 36/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die Vergabe von Liegerechten in einem Urnenbegräbniswald unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) fällt.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Eigentümer eines als *Urnenbegräbniswald "X"* bezeichneten Grundstücks. Die Friedhofsordnung der Gemeinde C (Gemeinde) regelt in § 2, dass der Friedhof in privatrechtlicher Form durch den jeweiligen Grundstückseigentümer oder eine Gesellschaft betrieben werden sollte. Aufgrund eines Vertrags vom Juli 2009 mit der Gemeinde räumte der Kläger 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. Gemäß § 3 des Vertrags sollte der Kläger den Nutzungsberechtigten das Recht zur Beisetzung durch privatrechtlichen Vertrag einräumen. Mit dem Vertrag erkannte der Nutzungsberechtigte die Friedhofssatzung der Gemeinde an.
- 3 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.
- 4 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 zudem eine Ruhestättendatenbank, die dazu diente, ein zweites elektronisches Register vorzuhalten, falls das Register der Gemeinde abhandenkommen sollte. Grabpflegeleistungen führte der Kläger nicht aus.

- 5** Der Erwerb eines Liegerechts erfolgte über ein Antragsformular, das als Grundlage des zu schließenden Vertrags u.a. die Friedhofsatzung in Bezug nahm. In dieser Satzung wurde darauf hingewiesen, dass der Friedhof in privatrechtlicher Form durch den jeweiligen Grundstückseigentümer betrieben und verwaltet werde. 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 unter konkreter Bezeichnung einer Baumnummer/Grabstätte und Grabart bestätigte.
- 6** Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) 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 für die Streitjahre (2009 und 2010) entsprechend.
- 7** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nach erfolglosem Einspruchsverfahren mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 246 veröffentlichten Urteil statt und setzte die Umsatzsteuer für die Streitjahre 2009 und 2010 im Tenor seines Urteils entsprechend herab.
- 8** Das FA erließ am 19. Januar 2017 für beide Streitjahre 2009 und 2010 jeweils einen "Bescheid über Umsatzsteuer". Im Bescheid für 2009 führte das FA aus:

"Der Bescheid ist nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert."
- 9** Der entsprechende Hinweis im Bescheid für 2010 lautete:

"Der Bescheid ist nach § 164 Abs. 2 AO geändert. Der Vorbehalt der Nachprüfung bleibt bestehen."
- 10** In den Erläuterungen führte das FA zudem aus:

"Dieser Bescheid ändert den Bescheid vom 12.02.2013 (2009) bzw. 25.09.2013 (2010).  
...  
Die Berechnung erfolgt aufgrund des Urteils des Finanzgerichts vom 21.11.2016. Es handelt sich hierbei lediglich um den Vollzug des Urteils und um keine Entscheidung nach § 132 AO über die Rücknahme, Änderung oder Aufhebung des angefochtenen Bescheids. Die Rechtsbehelfsbelehrung gilt nicht für diese Berechnung."
- 11** Mit der Revision macht das FA Verletzung materiellen Rechts geltend. Das FG habe die Einräumung der Liegerechte zu Unrecht als steuerfreie Vermietung gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG beurteilt. Erforderlich sei hierfür die Nutzungsüberlassung einer bestimmaren Grundstücksfläche. Das sei zwar bei konventionellen Gräbern zu bejahen. Die hier streitigen Baumgrabstätten seien aber naturbelassen 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.
- 12** Das FA beantragt,  
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13** Der Kläger beantragt,  
die Revision als unzulässig zu verwerfen,  
hilfsweise die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14** Bei den Bescheiden vom 19. Januar 2017 habe es sich nicht um formlose Mitteilungen, sondern um geänderte, am 23. Januar 2017 und damit vor Einlegung der Revision bekanntgegebene Steuerbescheide gehandelt. Dem FA komme kein Rechtsschutzbedürfnis für die Revision zu, weil es dem Klagebegehren vollumfänglich entsprochen habe. Der Rechtsstreit sei in der Hauptsache erledigt.
- 15** Die Revision sei auch unbegründet. Entscheidendes Kriterium der Nutzungsvereinbarung sei die Nutzungsüberlassung der Baumgrabstätte an den Nutzungsberechtigten unter Ausschluss anderer Nutzer. Soweit das FA auf die Zielsetzung, die Asche der Verstorbenen zum Bestandteil des Waldbodens werden zu lassen, abstelle, beziehe es sich auf die Werbung für den Waldfriedhof. Die habe aber für die steuerrechtliche Beurteilung keine Bedeutung.

# Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist zulässig, aber unbegründet und wird deshalb zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** 1. Das FA hat für seine Revision ein Rechtsschutzinteresse. Zwar fehlt oder entfällt --worauf der Kläger zu Recht hinweist-- das Rechtsschutzbedürfnis für ein Rechtsmittel des FA, wenn es durch Erlass des begehrten Verwaltungsakts vorbehaltlos dem vom FG als rechtmäßig beurteilten Klagebegehren entspricht (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. Dezember 2004 XI R 80/03, BFH/NV 2005, 1572; vom 1. Dezember 1993 X R 99/91, BFHE 173, 9, BStBl II 1994, 305; vom 2. Oktober 1992 VI B 105/91, BFHE 169, 20, BStBl II 1993, 57; vom 17. November 1981 VIII R 193/80, BFHE 135, 21, BStBl II 1982, 263). Davon ist im Streitfall aber nicht auszugehen.
- 18** a) Nach § 119 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) muss ein Verwaltungsakt inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Einem Verwaltungsakt muss der Regelungsinhalt eindeutig zu entnehmen sein (z.B. BFH-Urteile vom 26. November 2009 III R 87/07, BFHE 227, 466, BStBl II 2010, 429; vom 22. August 2007 II R 44/05, BFHE 218, 494, BStBl II 2009, 754). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist im Wege der Auslegung unter Berücksichtigung der Auslegungsregeln der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zu ermitteln. Entscheidend sind der erklärte Wille der Behörde und der sich daraus ergebende objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH-Urteile vom 27. Oktober 2015 VIII R 59/13, BFH/NV 2016, 726; vom 21. Juli 2011 II R 6/10, BFHE 234, 474, BStBl II 2011, 906; vom 15. April 2010 V R 11/09, BFH/NV 2010, 1830; vom 26. November 2009 III R 67/07, BFHE 228, 42, BStBl II 2010, 476; in BFHE 227, 466, BStBl II 2010, 429; vom 9. April 2008 II R 31/06, BFH/NV 2008, 1435; in BFHE 218, 494, BStBl II 2009, 754; vom 11. Juli 2006 VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96). Zur Auslegung ist das Revisionsgericht befugt, wenn die tatsächlichen Feststellungen des FG hierzu ausreichen (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 726).
- 19** b) Bei der Auslegung der "Bescheide" vom 19. Januar 2017 ist zu berücksichtigen, dass diese erkennbar überflüssig gewesen sind, denn eine Verpflichtung des FA zum Erlass eines Verwaltungsakts ergibt sich nur aus rechtskräftigen oder vorläufig vollstreckbaren gerichtlichen Entscheidungen. Urteile auf Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen können aber nur wegen der Kosten für vorläufig vollstreckbar erklärt werden (§ 151 Abs. 3 FGO; vgl. BFH-Beschluss in BFHE 173, 9, BStBl II 1994, 305).
- 20** Es ist letztlich offengeblieben, in welcher Form das FA eigentlich tätig werden wollte, weil sein Verhalten widersprüchlich war. Das FA hat zwar unter dem 19. Januar 2017 jeweils einen "Bescheid über Umsatzsteuer" 2009 und 2010 erlassen und dabei zum Ausdruck gebracht, dass es sich um Änderungen der Bescheide vom 12. Februar 2013 (2009) bzw. 25. September 2013 (2010) nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (2009) oder § 164 Abs. 2 AO (2010) handeln sollte. Dennoch ist unklar geblieben, ob es sich hierbei um dem vom FG als rechtmäßig beurteilten Klagebegehren vorbehaltlos entsprechende Verwaltungsakte handeln sollte. Denn das FA hat in den "Bescheiden" zugleich mitgeteilt, dass es sich um eine "Berechnung ... aufgrund des Urteils des Finanzgerichts vom 21.11.2016 ... (und) lediglich um den Vollzug des Urteils und um keine Entscheidung nach § 132 AO über die Rücknahme, Änderung oder Aufhebung des angefochtenen Bescheids" handeln sollte. Auch die Rechtsbehelfsbelehrung sollte nicht für diese Berechnung gelten.
- 21** Ist --wie hier-- unklar und streitig, ob das Verhalten des FA zu einer Erledigung des Rechtsstreits zwischen den Instanzen geführt hat, besteht ein Rechtsschutzbedürfnis des im finanzgerichtlichen Verfahren unterlegenen FA für die Revision (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 173, 9, BStBl II 1994, 305; BFH-Zwischenurteil vom 15. Juni 1983 II R 30/81, BFHE 138, 517, BStBl II 1983, 680).
- 22** 2. Die Revision ist aber unbegründet. Das FG hat zu Recht entschieden, dass es sich bei der Einräumung von Liegerechten um steuerfreie Vermietungsleistungen gehandelt hat.
- 23** a) Steuerfrei ist gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.
- 24** Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des BFH liegt eine steuerfreie Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a 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 (EuGH-Urteile Varenne vom 22. Januar 2015 C-55/14, EU:C:2015:29, Rz 22; Medicom und

Maison Patrice Alard vom 18. Juli 2013 C-210/11, C-211/11, EU:C:2013:479, Rz 26; BFH-Urteile vom 24. September 2015 V R 30/14, BFHE 251, 456, BStBl II 2017, 132; vom 13. Februar 2014 V R 5/13, BFHE 245, 92, mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des EuGH).

- 25 Danach hat das FG zu Recht eine steuerfreie Vermietung i.S. des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG angenommen.
- 26 aa) Beim Grabstättennutzungsrecht handelt es sich um ein Sondernutzungsrecht, das darin besteht, die Grabstätte für die Bestattung, Grabanlage und Errichtung eines Grabmals oder anderer Grabeinrichtungen unter Ausschluss Dritter zu nutzen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 8. Juli 1960 VII C 123.59, BVerwGE 11, 68, 71 f.; vom 8. März 1974 VII C 73.72, Die Öffentliche Verwaltung 1974, 390 f., unter Hinweis auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29. Juni 1972 1 BvR 98.71 und 101.71).
- 27 Vorliegend übertrug der Kläger den Nutzungsberechtigten das Nutzungsrecht ausweislich der Satzung der Gemeinde sowie der zwischen dieser und dem Kläger und den zwischen dem Kläger und den Nutzungsberechtigten geschlossenen Verträgen auf privatrechtlicher Grundlage.
- 28 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.
- 29 Damit liegt eine Vermietung von Grundstücken im o.g. Sinne vor. Dass die Kunden mit der Anmietung z.B. möglicherweise weiter gehende religiöse Zwecke verbunden haben, steht dem nicht entgegen.
- 30 bb) Eine gegenüber der Vermietung andersartige Leistung kommt demgegenüber in Betracht, wenn neben die Grundstücksüberlassung weitere zusätzliche geschäftliche Aktivitäten treten, die der Grundstücksüberlassung ein anderes Gepräge geben (z.B. EuGH-Urteil Stockholm Lindöpark vom 18. Januar 2001 C-150/99, EU:C:2001:34; BFH-Urteil in BFHE 251, 456, BStBl II 2017, 132). Die weiteren Leistungsbestandteile (Information über freie Grabstätten, Instandhaltung des Waldes und der Wege, Bereitstellung von Bänken) geben der Leistung des Klägers aber nicht das Gepräge, sondern sind Nebenleistungen zur Vermietung, weil sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellen, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (z.B. EuGH-Urteil Mapfre asistencia und Mapfre warranty vom 16. Juli 2015 C-584/13, EU:C:2015:488, Rz 54; BFH-Urteile vom 1. März 2016 XI R 11/14, BFHE 253, 438, BStBl II 2016, 753; vom 27. Februar 2014 V R 14/13, BFHE 245, 272, BStBl II 2014, 869; vom 24. April 2013 XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648). Dasselbe gilt für das Führen eines zweiten elektronischen Registers, weil dies nur der Sicherung der "Lagepläne" dient.
- 31 cc) Auch die Würdigung des FG, dass die Einräumung von Parkmöglichkeiten an die Besucher des Begräbniswaldes (soweit es sich um die Erben von Kunden handelt) eine Nebenleistung zur Grundstücksüberlassung ist, ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze; sie bindet damit den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. BFH-Urteil in BFHE 253, 438, BStBl II 2016, 753).
- 32 b) Dem stehen weder das Unionsrecht noch § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG entgegen. Zwar ist die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen von der Steuerbefreiung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ausgeschlossen (Art. 135 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG). Art. 135 Abs. 1 Buchst. l, Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL ist aber dahin 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 für einen anderen Gebrauch bestimmten Grundstücken eng verbunden ist (EuGH-Urteil Morten Henriksen vom 13. Juli 1989 173/88, EU:C:1989:329 zu Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vom 17. Mai 1977; BFH-Urteil vom 30. März 2006 V R 52/05, BFHE 213, 253, BStBl II 2006, 731).
- 33 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)