

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***bfP*** als Rechtsnachfolger der ***bfP-Gesellschaft***, ***bfP-Adresse***, vertreten durch KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 31. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamts ***Ort bfP*** vom 29. Juni 2018 betreffend Umsatzsteuer 2015 und 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird **teilweise Folge** gegeben und die angefochtenen Bescheide wie folgt abgeändert:

- a. Die Umsatzsteuer 2015 wird mit **9.015,65 Euro** festgesetzt.
- b. Die Umsatzsteuer 2016 wird mit **10.788,99 Euro** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **zulässig**.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Strittig ist zwischen den Parteien in materieller Hinsicht im Wesentlichen die Rechtsfrage, ob die in der Tierbestattung bestehenden Leistungen der beschwerdeführenden Partei (bfP) umsatzsteuerlich einheitliche, dem Normalsteuersatz unterliegende Leistungen darstellen oder ob die Kremierung als selbständige Leistung (unter dem Titel der „Müllbeseitigung“) dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterliegt. Daneben wurden gegen die bekämpften Bescheide verfahrens- und verfassungsrechtliche Bedenken geäußert.

1.1. Vorgelagertes Verfahren (Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide)

Am 16.11.2016 erließ das Finanzamt ***Ort bfP*** Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für alle vier Quartale des Jahres 2015 und die ersten zwei Quartale des Jahres 2016, mit welchen sie die Leistungen der bfP dem Normalsteuersatz unterwarf. Gegen diese Bescheide erhob die bfP am 23.11.2016 Beschwerde und beantragte, ihre Leistungen dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10 % zu unterwerfen.

Während dieses Verfahren beim Bundesfinanzgericht anhängig war (RV/3100039/2017), erließ die Abgabenbehörde am 13.7.2017 die Umsatzsteuerjahresbescheide für 2015 und 2016, mit welchen dem Beschwerdebegehren – nach Angaben der Behörde irrtümlich – vollinhaltlich Rechnung getragen wurde. Am 17.7.2017 erließ die Abgabenbehörde Berichtigungsbescheide „gemäß § 293 BAO“, mit welchen die Umsatzsteuerbescheide 2015 und 2016 vom 13.7.2017 dahingehend berichtigt wurden, dass die Leistungen der bfP dem Normalsteuersatz unterworfen wurden.

Das Bundesfinanzgericht erklärte die gegen die Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide gerichtete Beschwerde mit Beschluss vom 3.8.2017 für gegenstandslos, weil dem Beschwerdebegehren mit Erlassung der Umsatzsteuerjahresbescheide für 2015 und 2016 vollinhaltlich Rechnung getragen worden sei, wobei das Gericht zwar begründend ausführte, dass die Beschwerde gegen die Bescheide in ihrer berichtigten Fassung gelte, aber nicht berücksichtigte, dass in der berichtigten Fassung dem Beschwerdebegehren eben nicht mehr vollinhaltlich Rechnung getragen wurde.

Gegen den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes wandte sich die bfP mit außerordentlicher Revision an den Verwaltungsgerichtshof, welche dieser mit Beschluss vom 18.10.2018, Ra 2017/15/0088, mangels tauglichem Revisionspunkt zurückwies.

1.2. Gegenständliches Verfahren (Umsatzsteuer-Jahresbescheide)

Nachdem die Abgabenbehörde erkannte, dass die vorgenommene „Berichtigung“ nicht auf § 293 BAO gestützt werden kann, hob sie die Umsatzsteuerjahresbescheide für 2015 und 2016 am 29.6.2018 gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig neue Sachbescheide, wobei sie begründend zusammengefasst ausführte, die bfP erbringe nach der Verkehrsauffassung eine einheitliche Dienstleistung, die nicht in der Müllbeseitigung liege, sondern in der *„würdevollen und individuellen Tierbestattung mit Stil und Pietät“*, und daher insgesamt dem Normalsteuersatz unterliege. Nachdem der österreichische Gesetzgeber von der unionsrechtlichen Ermächtigung der begünstigten Besteuerung von Bestattung und Kremierung (von menschlichen Überresten) nicht Gebrauch gemacht habe, müsse umso mehr für derartige Leistungen in Bezug auf tierische Überreste der Normalsteuersatz zur Anwendung gelangen.

Gegen die neuen Sachbescheide wendet sich die bFP mit ihrer rechtzeitigen Beschwerde vom 2.8.2018, in welcher sie zunächst vorbringt, die neuen Sachbescheide seien in Hinblick auf die Anhängigkeit der Beschwerde gegen die Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide beim Verwaltungsgerichtshof gemäß § 300 Abs. 1 BAO absolut nichtig, zumal aus verfassungsrechtlichen Überlegungen keine gleichzeitige Zuständigkeit einer Abgabenbehörde und eines Gerichtes gegeben sein dürfe. In materieller Hinsicht bringt die bFP zusammengefasst vor, sie würde einzelne und voneinander unabhängige Leistungen erbringen und lediglich die Kremierung dem ermäßigten Steuersatz unterwerfen. Da die bFP selbst über keine „Entsorgungsanlage“ verfüge, handle es sich bei ihren Leistungen um Besorgungsleistungen. Da ihr die entsprechende Vorleistung mit 10 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werde, erfolge auch die Weiterverrechnung an die Endkunden mit diesem Steuersatz. Die bFP habe im Rahmen ihrer Tätigkeit das Tiermaterialiengesetz einzuhalten, zudem würden Tierkörper nach der herrschenden Ansicht unter den Sammelbegriff „Müll“ fallen und die Tätigkeit der bFP somit unter den Begriff „Müllbeseitigung“. Gewerberechtlich sei die bFP als Abdecker eingestuft, also als Unternehmen, dessen Tätigkeit in der Beseitigung von Tierkörpern, die nicht für den menschlichen Verzehr bestimmt seien, und von tierischen Nebenprodukten im Sinne des Tiermaterialiengesetzes durch Einsammeln und Abliefern an befugte Tierkörperverwertungsanstalten.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 25.2.2021 wies die belangte Behörde (infolge der Finanzorganisationsreform nunmehr das Finanzamt Österreich) die Beschwerde als unbegründet ab, wobei sie im Wesentlichen ihre bisherige Argumentation wiederholt und insbesondere im Hinblick auf die Verkehrsauffassung weitere Argumente für ihre Ansicht vorbringt. Mit rechtzeitigem Vorlageantrag vom 25.3.2021 beantragte die bFP die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Sie wiederholt darin ihr Beschwerdevorbringen und führt abschließend aus, dass der Umstand, dass sie eine würdevolle und individuelle Bestattung eines geliebten Tieres vornehme, nichts daran ändere, dass rein rechtlich und damit auch im steuerlichen Verständnis Müll entsorgt werde.

Am 3.9.2021 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt Akt und Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei übermittelte die belangte Behörde auch eine ausführliche Stellungnahme mit weiterem Vorbringen zur Einheitlichkeit der gegenständlichen Leistung. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 22.12.2022 wurde die gegenständliche Rechtssache der mit 1.1.2023 neu besetzten Gerichtsabteilung 4013 zugewiesen.

In der beantragten mündlichen Verhandlung am 4.12.2023 brachte die bFP ergänzend vor, Tiere seien nach dem ABGB wie Sachen zu behandeln, weshalb keine Bestattung, sondern nur eine Entsorgung in Frage käme. Die belangte Behörde wandte dagegen ein, dass die zivilrechtliche Sichtweise für die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht maßgeblich sei. Seitens der Behörde wurde in der Verhandlung eingeräumt, dass ihre Berechnung fehlerhaft ist.

2. Sachverhalt

2.1. Persönliche Verhältnisse / Unternehmensdaten

[...]

Der im Firmenbuch eingetragene Geschäftszweig des Unternehmens sowie der Wortlaut des von der bFP angemeldeten freien Gewerbes lautete im streitgegenständlichen Zeitraum durchgehend „*Tierbestattung in Form der Planung und Durchführung der Bestattungszereemonie*“. Erst seit xx.xx.2017 lautet der Gewerbewortlaut „*Abdecker (Beseitigung von Tierkörpern, die nicht für den menschlichen Verzehr bestimmt sind, und von tierischen Nebenprodukten im Sinne des Tiermaterialiengesetzes durch Einsammeln und Abliefern an befugte Tierkörperverwertungsanstalten)*“. Der im Firmenbuch eingetragene Geschäftszweig wurde nicht geändert.

2.2. Leistungen der beschwerdeführenden Partei

Die bFP hat im streitgegenständlichen Zeitraum folgende Leistungen angeboten:

- **Einzelkremierung** (das verstorbene Haustier wird gesondert kremiert)
- **Sammelkremierung** (das verstorbene Haustier wird zusammen mit anderen verstorbenen Haustieren kremiert)
- diverse **Zusatzleistungen** zu den Kremierungen (Sonderüberstellung mit sofortiger Rückführung der Asche, Kremierung im Beisein des Tierbesitzers, Video von der Kremierung, Versand)
- **Erdbestattungen** auf dem Grundstück des Tierbesitzers (selten in Anspruch genommen)
- **Verkauf** von Urnen (und Särgen für Erdbestattungen)

Die Einzel- und Sammelkremierung wurde von der bFP jeweils zu Pauschalpreisen angeboten, die allein von der Masse des verstorbenen Haustieres abhingen.

Im Pauschalpreis für **Einzelkremierungen** waren folgende Leistungen inbegriffen:

1. Sicherstellung der Identität des Tieres während des gesamten Prozesses durch markierte feuerfeste Steine sowie lückenlose und nachvollziehbare Dokumentation
2. Individuelle Beratung in den Räumlichkeiten der bFP, der Auftraggeber oder telefonisch
3. Pietätvolle Abholung des verstorbenen Tieres im Aluminiumsarg (im Pauschalpreis inbegriffen bei Abholung in ***Ort bFP*** und Umgebung, darüber hinaus gegen Aufpreis)

4. Kühlung des verstorbenen Tieres bis zur Überstellung ins Krematorium und nach der Überstellung ins Krematorium bis zur Kremierung
5. Abwicklung von für die Überstellung notwendigen Behördengängen, auf Wunsch auch Abmeldung von der Hundesteuer
6. Überstellung ins Tierkrematorium ***Ort Krematorium***
7. Einzelkremierung im Tierkrematorium ***Ort Krematorium***
8. Rückführung der Asche bis zur bFP
9. Erstellung eines Kremierungszertifikates und einer Erinnerungsparte
10. Individuelle Zeremoniegestaltung und Trauerarbeit

Im Pauschalpreis für **Sammelkremierungen** waren folgende Leistungen inbegriffen:

1. Sicherstellung der Identität des Tieres während des gesamten Prozesses durch lückenlose und nachvollziehbare Dokumentation
2. siehe oben bei den Einzelkremierungen, Leistungen 2 bis 6 sowie 9 und 10
3. Sammelkremierung im Tierkrematorium ***Ort Krematorium***
4. Beisetzung der Asche im Sammelgrab in ***Ort Krematorium***, auf Wunsch Ausfolgung von symbolischer Asche

Für die oben angeführten **Zusatzleistungen** und die verkauften **Urnen** hat die bFP gesonderte Preise in Rechnung gestellt.

2.3. Rechnungen der beschwerdeführenden Partei

Im Jahr 2015 und im ersten Halbjahr 2016 hat die bFP sämtliche Rechnungen zunächst mit 20 % Umsatzsteuer ausgestellt. Im zweiten Halbjahr 2016 hat die bFP damit begonnen, die Pauschalpreise für Einzel- und Sammelkremierungen (zur Gänze) dem ermäßigten Steuersatz von 10 % zu unterwerfen. Leistungen, die in den Pauschalpreisen inbegriffen waren, hat die bFP teilweise zwar gesondert auf den Rechnungen ausgewiesen (z.B. Abholung im Nahbereich, Ascherückführung, Kremierungszertifikate, Erinnerungsparten), aber stets mit einem Betrag von € 0,00. Die kostenpflichtigen Zusatzleistungen, die verkauften Urnen sowie die Aufpreise bei Abholung von weiter entfernten Orten wurden von der bFP stets gesondert ausgewiesen und dem Normalsteuersatz unterworfen.

Im Jahr 2015 wurden 516 Rechnungen der bfP bezahlt, die als Leistung mindestens eine Einzel- oder Sammelkremierung enthielten, im ersten Halbjahr 2016 245 solcher Rechnungen. Die bfP hat im Oktober 2016 insgesamt 717 Rechnungen der Jahre 2015 und 2016 dahingehend abgeändert, dass die ursprünglich in Rechnung gestellten Nettobeträge um 1/11 erhöht und gleichzeitig der darauf angewendete Steuersatz von 20 % auf 10 % herabgesetzt wurde, sodass die Bruttobeträge unverändert blieben. Die geänderten Rechnungen weisen jeweils das Datum der ursprünglichen Rechnungen auf und wurden von der bfP mit dem Hinweis versehen, dass „aufgrund geänderter gesetzlicher Vorgaben“ eine neue Rechnung zugeschickt werde. Es ist nachgewiesen, dass die geänderten Rechnungen von der bfP versendet wurden, ob bzw. wie viele davon jedoch auch den Leistungsempfängern zugegangen sind, kann mangels Zustellnachweisen nicht festgestellt werden.

2.4. Werbung der beschwerdeführenden Partei

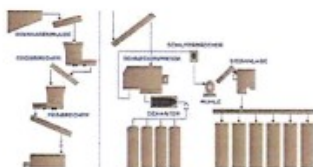
Die in Abschnitt 2.2. angeführten Leistungen der bfP wurden auf ihrer Homepage als Leistungspakete mit Pauschalpreisen beworben. Die bfP bewarb ihre Leistungen im streitgegenständlichen Zeitraum insbesondere mit folgendem Sujet (die Markierungen auf dem dargestellten Ausdruck stammen nicht vom Gericht und sind unerheblich) auf ihrer Homepage:

Entsorgen oder Bestatten ?

Viele Tierbesitzer sind erschüttert, wenn sie erfahren was im Regelfall mit ihrem geliebten Haustier geschieht. Wir möchten Ihnen die gravierenden Unterschiede zwischen Tierkörperverwertung und würdevolle individuelle Tierbestattung im folgenden aufzeigen:

Contra Tierkörperverwertung

Die gesetzlichen Bestimmungen geben in der Regel vor, dass sämtliche verstorbenen Tiere einer **Tierkörperverwertungsanlage** übergeben werden müssen. Dies ist geregelt durch die jeweiligen Landesgesetzblätter der Bundesländer sowie der übergeordneten EU-Verordnung EG1069/2009 sowie dem Tiermaterialengesetz der Republik Österreich BgBl I & II Nr. 141



Die **gesammelten Tiere** (Schlachtabfälle, Wildtiere, Haustiere, ...) werden zusammen in der Verwertungsanlage **zu Tierfett und Tiermehl weiterverarbeitet**. Diese werden dann **verbrannt oder industriell weiterverarbeitet**



Pro würdevolle, individuelle Tierbestattung

Leider werden wir immer wieder damit konfrontiert, entweder durch eine absehbare oder durch eine plötzliche, unvorhersehbare Situation, dass wir unsere Lieblinge gehen lassen müssen. So stehen wir zusätzlich vor einer schwierigen Entscheidung ein Tier einschläfern zu müssen, weil das Leben nur für kurze Zeit verlängert werden würde und dies nur mit ständigen Schmerzen und Qualen, für das Haustier, verbunden wäre. Da wir unsere Lieblinge nicht leiden sehen wollen, aber der Abschied auch sehr schwer fällt, sind wir in einem Zustand der uns stressen und gleichzeitig emotional sehr zusetzt.

Die Tierbestattung schafft eine Möglichkeit, die in der Situation des Abschiednehmens sehr helfen kann, denn der Tod eines geliebten Haustieres kann jeder Zeit und auch bei jungen, vermeintlich gesunden Tieren plötzlich und unerwartet kommen.



Wir behandeln Ihr verstorbenes Tier mit viel **Würde, Pietät und Respekt** da dies die Grundvoraussetzung ist um dem Tier sowie dessen Besitzern den notwendigen Respekt entgegen zu bringen!

Das verstorbene Tier sehen wir genauso wie einen verstorbenen Menschen, da auch Ihr Liebling Persönlichkeit, Charakter und eine Seele hat und genau deshalb geliebt wurde. Wir helfen dem Tierbesitzer seine Wünsche, für den Abschied des geliebten Tieres, individuell zu gestalten und so auch über den Schmerz und Verlust des Tieres hin weg zu trösten. Natürlich bieten wir auch an, Ihnen die **Abmeldung von der Hundesteuer**, die **Genehmigung für eine Bestattung auf eigenem Grund und Boden**, sowie weitere **behördliche Angelegenheiten**, abzunehmen und diese für Sie zu erledigen.

2.5. Preisgestaltung

Im gegenständlichen Zeitraum bot die bfP ihre Leistungen gemäß folgender Preisliste an:

<i>(alle Preise brutto)</i>	Einzelkremierung	Sammelkremierung
Kleintiere bis 1 kg	€ 75,00	€ 66,00
Kleintiere bis 4 kg	€ 110,00	€ 72,00
Hunde / Katzen bis 10 kg	€ 195,00	€ 107,00
Hunde bis 25 kg	€ 250,00	€ 174,00
Hunde bis 35 kg	€ 295,00	€ 230,00
Hunde bis 45 kg	€ 305,00	€ 245,00
Hunde bis 55 kg	€ 320,00	€ 261,00
Hunde ab 55 kg	€ 345,00	€ 267,00

Die von der bfP den Endkunden verrechneten Preise liegen größtenteils zwischen dem Doppelten und dem Dreifachen der Beträge, welche der bfP vom Tierkrematorium ***Ort Krematorium*** für die jeweilige Kremierung in Rechnung gestellt wurden.

Die Abgabe eines verstorbenen Haustieres bei einer Tierkörperverwertungsanstalt bzw. -sammelstelle kostet durchschnittlich ungefähr ein Zehntel einer Einzelkremierung bei der bfP.

2.6. Vorleistungen

Das Tierkrematorium ***Ort Krematorium*** hat die Kremierung der bfP bis in die zweite Jahreshälfte 2016 stets mit 20 % Umsatzsteuer verrechnet und erst auf Anraten der bfP beginnend in der zweiten Jahreshälfte 2016 mit der Verrechnung des ermäßigten Steuersatzes in Höhe von 10 % begonnen. Die Rechnungen der Jahre 2015 und 2016 des Tierkrematoriums ***Ort Krematorium***, die den Normalsteuersatz ausweisen, wurden im Gegensatz zu den Ausgangsrechnungen der bfP für denselben Zeitraum nicht nachträglich geändert.

3. Beweiswürdigung

Die Feststellungen in Abschnitt 2.1. dieses Erkenntnisses ergeben sich unmittelbar aus dem Firmenbuch (FN ***FN***) und dem Gewerberegister (GISA-Zahlen ***GISA1*** und ***GISA2***), in welche das erkennende Gericht von Amts wegen Einsicht genommen hat.

Die Feststellungen in den Abschnitten 2.2., 2.4. und die Preisliste in Abschnitt 2.5. dieses Erkenntnisses gründen auf den eigenen Angaben der bfP auf ihrer Homepage (Ausdrucke vom 8.11.2016). Dass die Ausdrucke mit dem Inhalt ihrer Homepage zum damaligen Zeitpunkt übereinstimmen, hat die bfP im Zuge der mündlichen Verhandlung bestätigt. Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte geht das Gericht davon aus, dass die Angaben auf der Homepage zu diesem Zeitpunkt für den gesamten streitgegenständlichen Zeitraum gültig waren. Dass die genannten Leistungen im Pauschalpreis inbegriffen waren, ergibt sich für das Gericht aus dem Umstand, dass die bfP ihre Leistungen auf der Homepage so bewarb und auch die dem Gericht vorliegenden Rechnungen keine gesonderten Entgelte für die genannten Leistungen ausweisen. Die bfP hat dies in der Verhandlung auch nicht substantiiert bestritten. Sie stellte überwiegend nur in Abrede, dass es sich dabei um selbständige Leistungen handelt, da sie größtenteils einfach faktisch notwendig oder gesetzlich erforderlich seien, was nach Ansicht des Gerichts dafür spricht, dass diese Leistungen im Pauschalpreis enthalten sind. Mit ihrer Aussage, wonach nicht alle Kunden jede einzelne der aufgezählten Leistungen auch tatsächlich in Anspruch genommen hätten, zeigt sie ebenfalls nicht auf, dass diese Leistungen nicht dennoch im Pauschalpreis enthalten sind. Insgesamt konnte das Gericht daher von der Richtigkeit der Angaben auf der Homepage bezüglich den vom Pauschalpreis umfassten Leistungen ausgehen und diese seiner Entscheidung zugrunde legen.

Dass die Pauschalpreise der bfP größtenteils zwischen dem Doppelten und dem Dreifachen der Beträge, welche der bfP vom Tierkrematorium ***Ort Krematorium*** für die jeweilige Kremierung in Rechnung gestellt wurden, ergibt sich aus den vorgelegten Ein- und Ausgangsrechnungen und wurde von der bfP auch nach Vorhalt dieses Umstandes in der Begründung der angefochtenen Bescheide sowie der Beschwerdeentscheidung nicht bestritten. Dass die Abgabe eines verstorbenen Haustieres bei einer Tierkörperverwertungsanstalt bzw. -sammelstelle durchschnittlich ungefähr ein Zehntel einer

Einzelkremierung bei der bfP kostet, hat das Gericht aufgrund einer Internetrecherche festgestellt. Dieser Umstand wurde der bfP in der mündlichen Verhandlung vorgehalten und nicht substantiiert bestritten.

Die Feststellungen in Abschnitt 2.3. dieses Erkenntnisses ergeben sich unmittelbar aus den von der bfP vorgelegten Unterlagen (ursprüngliche und abgeänderte Rechnungen der bfP sowie Rechnung der Fa. ***Post-Firma*** zum Versand der geänderten Rechnungen).

Zu den Feststellungen in Abschnitt 2.6. dieses Erkenntnisses gelangte das Gericht aufgrund des Aktenvermerks des Prüfers über die Besprechung mit dem Steuerberater und der bfP am 3.11.2016, in welchem der Prüfer festhält, dass das Tierkrematorium ***Ort Krematorium*** bis 2016 20 % Umsatzsteuer verrechnet und dies auf Anregung der bfP umgestellt hat. Die gegenteilige Aussage der bfP in der mündlichen Verhandlung erachtet das Gericht für nicht glaubwürdig, zumal dem Gericht sowohl Rechnungen vor der Umstellung als auch nach der Umstellung vorliegen und der Zeitpunkt der Umstellung mit der Außenprüfung bei der bfP zusammenfällt, sodass es für das Gericht naheliegend erscheint, dass die Umstellung auf Anregung der bfP erfolgte, um ihr Beschwerdevorbringen (insbesondere im Zusammenhang mit dem Vorbringen, wonach die bfP nur eine Besorgungsleistung erbringe) zu unterstützen. Dass keine rückwirkende Rechnungsberichtigung seitens des Tierkrematoriums ***Ort Krematorium*** vorgenommen wurde, schließt das Gericht aus dem Umstand, dass die bfP diesbezüglich nichts vorgebracht und auch keine Unterlagen vorgelegt hat, obwohl dies aus ihrer Sicht zur Stützung des Beschwerdebegehrens vorteilhaft erscheinen müsste.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Verfahrensrechtliches

Die von der bfP am 23.11.2016 erhobene Beschwerde gegen die Bescheide vom 16.11.2016 über die Festsetzung der Umsatzsteuer für alle vier Quartale des Jahres 2015 und die ersten zwei Quartale des Jahres 2016 galt gemäß § 253 BAO ab Erlassung der Jahresbescheide am 13.7.2017 als gegen letztere gerichtet.

Gemäß § 300 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde – bei sonstiger Nichtigkeit – beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide weder abändern noch aufheben. Die Berichtigungen gemäß § 293 BAO vom 17.7.2017 waren daher – entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im vorgelagerten Verfahren – nichtig, da die Umsatzsteuerjahresbescheide an die Stelle der Festsetzungsbescheide traten und somit im vorgelagerten Verfahren zu angefochtenen Bescheiden wurden. In Bezug auf die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO vom 29.6.2018 spielt dies jedoch keine Rolle, da sich diese ohnehin auf die Erstbescheide vom 13.7.2017 und nicht auf die Berichtigungsbescheide beziehen.

Der zeitliche Anwendungsbereich des § 300 Abs. 1 BAO hat mit der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes am 3.8.2017 geendet, bevor am 29.6.2018 die Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO erlassen wurden (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 300 Tz 5).

In der Systematik des Bundes-Verfassungsgesetzes (Art 129 bis 136 B-VG, insbesondere Art 134 Abs. 1 B-VG) stellen nur die Landesverwaltungsgerichte, das Bundesverwaltungsgericht und das Bundesfinanzgericht „Verwaltungsgerichte“ dar; nicht aber der Verwaltungsgerichtshof. Es ist nicht ersichtlich, warum dem Wort „Verwaltungsgericht“ in § 300 Abs. 1 BAO eine von der Systematik des Bundes-Verfassungsgesetzes abweichende Bedeutung zukommen soll. Dass die außerordentliche Revision der bFP zum Zeitpunkt der Erlassung der Aufhebungsbescheide gemäß § 299 BAO noch beim Verwaltungsgerichtshof anhängig war, kann daher nicht zur Nichtigkeit dieser Bescheide gemäß § 300 Abs. 1 BAO führen. Da die Nichtigkeit im Abgabungsverfahren eine untypische Rechtsfolge darstellt (vgl. *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO³ Anm 6), erscheint es dem erkennenden Gericht auch nicht sachgerecht, diese im Wege der Analogie über den eindeutigen Wortlaut des Gesetzes hinaus auf die gegenständliche Konstellation zu erstrecken.

Die Aufhebungsbescheide wurden auch nicht angefochten, weshalb sie nach Ansicht des erkennenden Gerichts rechtskräftig wurden. Im gegenständlichen Verfahren ist daher nur in materieller Hinsicht über die angefochtenen neuen Sachbescheide zu entscheiden.

4.2. Zur Einheitlichkeit der Leistung

Grundsätzlich unterliegt jede einzelne Leistung für sich bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen der Umsatzsteuer. Bei Umsätzen, die Leistungsbündel darstellen, ist jedoch eine Gesamtbetrachtung erforderlich, da eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden darf (EuGH 25.2.1999, C-349/96, *Card Protection Plan Ltd*, Rz 28 ff). Im nationalen Recht folgt dies aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO.

Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, worin die charakteristischen Merkmale eines Umsatzes liegen. Dabei ist auf die Verkehrsauffassung – die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers – abzustellen (EuGH 27.10.2005, C-41/04, *Levob Verzekeringen und OV Bank*, Rz 20).

Die Kremierung eines verstorbenen Haustieres ist zweifellos eine Leistung, die auch unabhängig von anderen Leistungen erbracht werden kann. Die bFP nimmt jedoch gerade nicht nur (mangels entsprechender eigener Betriebsanlage im Wege eines von der bFP unabhängigen Tierkrematoriums) die Kremierung vor, sondern erbringt in deren Gefolge regelmäßig auch weitere Leistungen wie Beratung, Transport, Kühlung, Abwicklung von Behördengängen, Rückführung der Asche, Erstellung eines Kremierungszertifikates und einer Erinnerungsparte, individuelle Zeremoniegestaltung sowie Trauerarbeit.

Durch die genannten Leistungen, die von der bFP stets im Gefolge der Kremierung erbracht werden, erlangen die Umsätze der bFP nach Ansicht des erkennenden Gerichts eine Qualität, die sich von der bloßen Vornahme der Kremierung erheblich unterscheidet. Es können auch nicht alle dieser Leistungen als unselbständige Nebenleistungen zur Kremierung angesehen werden. Vielmehr greifen die einzelnen Leistungen derart ineinander, dass sie als Teile einer Gesamtleistung mit eigenem Charakter anzusehen sind (vgl. VwGH 27.2.2001, 99/13/0161). Diese Gesamtleistung ähnelt nach Ansicht des erkennenden Gerichts in ihrem Wesen den Leistungen von (herkömmlichen) Bestattungsunternehmen.

Dies entspricht auch der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers. Die bFP bewirbt ihre Leistungen im „Gesamtpaket“, in welchem neben der Kremierung auch die zuvor genannten Leistungen enthalten sind. Ferner wirbt sie damit, insgesamt einen würdevollen Rahmen für den Abschied zu bieten. Das erkennende Gericht geht davon aus, dass die Kunden der bFP sie gerade deshalb beauftragen, weil sie die Kremierung zusammen mit den genannten Leistungen erbringt, dabei diesen würdevollen Rahmen für den Abschied von einem geliebten Haustier bietet und nicht nur die Kremierung vornimmt. Daher ist es auch nicht von Relevanz, ob auf Tiere die Bestimmungen des Sachenrechts anwendbar sind oder nicht, weil die Kunden der bFP offenbar gerade nicht wollen, dass ihre verstorbenen Haustiere wie Sachen behandelt werden.

Für die Beurteilung eines Leistungsbündels als einheitliche Leistung nicht von Bedeutung ist grundsätzlich, ob die Leistungen zusammen (in einem Pauschalentgelt) abgerechnet werden. Allerdings geht das Vorbringen der bFP, wonach sie nur die Kremierung dem ermäßigten Steuersatz unterwerfe, am festgestellten Sachverhalt vorbei, da sie stets das gesamte Pauschalentgelt dem ermäßigten Steuersatz unterwarf und nicht nur den auf die Kremierung entfallenden Teil. Insoweit geht also offenbar selbst die bFP davon aus, dass ihre Leistungen einheitliche Leistungen darstellen.

Insgesamt geht das erkennende Gericht daher – wie die Abgabenbehörde – davon aus, dass die Leistungen der bFP einheitliche Leistungen darstellen, die sich ihrem Wesen nach von der bloßen Vornahme der Kremierung unterscheiden und den Leistungen von Bestattungsunternehmen für Menschen ähneln.

4.3. Zum anwendbaren Steuersatz

Nach Ansicht der bFP ist auf ihre Leistungen der ermäßigte Steuersatz von 10 % gemäß § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 (im Jahr 2015: § 10 Abs. 2 Z 13 UStG 1994) anzuwenden. Nach dieser Bestimmung unterliegen dem ermäßigten Steuersatz *„die mit dem Betrieb von Unternehmen zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen regelmäßig verbundenen sonstigen Leistungen“*.

Aus unionsrechtlichen Erwägungen ist diese Bestimmung so auszulegen, dass es nicht darauf ankommt, ob die Müllbeseitigung Unternehmenszweck ist. Vielmehr erstreckt sich die

Begünstigung auf alle unternehmerischen Leistungen, die Müllbeseitigung bzw. Abfuhr von Abfällen zum Inhalt haben (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 10 Tz 109).

Der Begriff „Müll“ ist nach der herrschenden Ansicht weit zu verstehen. Umfasst ist dabei insbesondere sowohl der subjektive als auch der objektive Abfallbegriff. Müll ist somit einerseits alles, dessen sich der Eigentümer endgültig entledigen will, und andererseits alles, dessen Behandlung als Abfall im öffentlichen Interesse geboten ist (*Ruppe/Achatz* aaO, Tz 112; VwGH 28.11.2007, 2005/15/0034).

Verstorbene Haustiere, deren Besitzer eine Bestattung anstreben, sind nach Ansicht des erkennenden Gerichts nicht unter den subjektiven Abfallbegriff zu subsumieren. Die Besitzer der Haustiere, mit deren Kremierung die bFP beauftragt wird, streben jedenfalls in den Fällen mit Rückführung der Asche gerade nicht an, sich endgültig ihres Haustieres zu entledigen, sondern wünschen offensichtlich, die sterblichen Überreste ihres Tieres zu behalten. Aber auch in den übrigen Fällen tritt der Aspekt der „Entledigung“ aus Sicht der Kunden völlig hinter die pietät- und würdevolle Verabschiedung zurück, was alleine daran erkennbar ist, dass jeder Besitzer eines verstorbenen Tieres sich dessen zu erheblich niedrigeren Kosten durch Abgabe bei einer Tierkörperverwertungsanstalt entledigen könnte. Mit der Beauftragung der bFP haben sich ihre Kunden aber bewusst gegen eine solche bloße Entledigung entschieden.

Zum objektiven Abfallbegriff ist anzumerken, dass gemäß §§ 18 und 19 Tiermaterialien-Verordnung, BGBl. II 484/2008 idGF, weitreichende Ausnahmen von der Ablieferungspflicht für tote Heimtiere bestehen und insbesondere auch deren Vergraben auf Grund des Tierhalters oder auf einem Tierfriedhof erlaubt ist (soweit nicht andere Rechtsvorschriften, etwa zum Grundwasserschutz, dies verbieten). Insoweit geht die geltende Rechtsordnung offenbar nicht davon aus, dass die Behandlung von verstorbenen Haustieren als Abfall im öffentlichen Interesse geboten ist.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts wäre die Kremierung eines Haustieres daher auch als selbständige Leistung nicht unter den Begriff der „Müllbeseitigung“ zu subsumieren. Umso weniger können folglich die nach Ansicht des Gerichts einheitlichen Leistungen, welche die bFP erbringt, unter diesen Begriff subsumiert werden, da das charakteristische Element dieser Leistungen eben nicht in der bloßen Vornahme der Kremierung, sondern insgesamt in der pietät- und würdevollen Verabschiedung nach Art der Bestattung eines verstorbenen Menschen besteht.

Es kommt auch kein anderer Tatbestand für die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes oder einer Steuerbefreiung in Betracht. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten gemäß Art 98 iVm Anhang III Z 16 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006 idGF) „*Dienstleistungen von Bestattungsinstituten und Krematorien, einschließlich der Lieferung von damit im Zusammenhang stehenden Gegenständen*“ einem ermäßigten Steuersatz unterwerfen oder echt von der Umsatzsteuer

befreien können. Von dieser Ermächtigung hat der österreichische Gesetzgeber nicht Gebrauch gemacht. Wenn der Gesetzgeber jedoch nicht einmal Leistungen von Bestattungsinstituten und Krematorien in Bezug auf die Bestattung von Menschen einer begünstigten Besteuerung unterzieht, würde eine begünstigte Besteuerung der Leistungen der bFP nach Ansicht des erkennenden Gerichts einen unerträglichen Wertungswiderspruch darstellen.

Auf die streitgegenständlichen Leistungen der bFP kommt daher kein ermäßigter Steuersatz, sondern der Normalsteuersatz in Höhe von 20 % zur Anwendung.

4.4. Berechnung der festgesetzten Umsatzsteuer – teilweise Stattgabe

Die Abgabenbehörde hat die von der bFP unter der Kennzahl 029 (10 % Umsatzsteuer) erklärten Umsätze bei der Erlassung der angefochtenen Bescheide betraglich unverändert unter Kennzahl 022 (20 % Umsatzsteuer) eingetragen. Infolgedessen übersteigt die Summe aus Nettoumsätzen und festgesetzter Umsatzsteuer die von der bFP tatsächlich vereinnahmten Beträge.

Damit die Summe aus Nettoumsätzen und festgesetzter Umsatzsteuer den von der bFP tatsächlich vereinnahmten Beträgen entspricht, sind die von der bFP unter der Kennzahl 029 erklärten Umsätze durch 1,2 zu dividieren und anschließend mit 1,1 zu multiplizieren:

	2015	2016
erklärte Umsätze 10 % (KZ 029)	€ 101.100,71	€ 107.402,35
umgerechnete Umsätze (KZ 029 / 1,2 x 1,1)	€ 92.675,65	€ 98.452,15
erklärte Umsätze 20 % (KZ 022)	€ 33.526,33	€ 40.284,54
Summe Umsätze 20 % (umgerechnete Umsätze + KZ 022)	€ 126.201,98	€ 138.736,69
darauf 20 % Umsatzsteuer	€ 25.240,40	€ 27.747,34

Insoweit war der Beschwerde daher stattzugeben.

4.5. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu den gegenständlichen Rechtsfragen, ob Leistungen eines Tierbestattungsunternehmens einheitliche Leistungen darstellen und ob bzw. inwieweit diese Leistungen dem ermäßigten Steuersatz für Müllbeseitigung unterliegen können, existiert – soweit für das erkennende Gericht ersichtlich – weder Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes noch des Europäischen Gerichtshofes. Die Revision war daher zuzulassen.

Innsbruck, am 4. Dezember 2023