

Urteil vom 18. Dezember 2025, V R 31/23

Zur Umsatzsteuerpflicht von Bestattungsleistungen

ECLI:DE:BFH:2025:U.181225.VR31.23.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 12 S 1 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 98, EGRL 112/2006 Art 135 Abs 1 Buchst I, FGO § 107 Abs 1, UStG VZ 2021

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 07. November 2023, Az: 2 K 2111/22

Leitsätze

Die im Rahmen der Kühlung eines Leichnams erfolgende Überlassung von Kühlräumen und -zellen ist keine nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreie Vermietung, wenn sich die Leistung dadurch charakterisiert, dass der Leichnam gekühlt wird (Abgrenzung zu Tz. 2.2 des BMF-Schreibens vom 23.11.2020, BStBl I 2020, 1335).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 07.11.2023 - 2 K 2111/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine AG, war im Rahmen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft im Jahr 2021 (Streitjahr) Organträgerin mehrerer Organgesellschaften. Die Klägerin ist mit ihren Organgesellschaften als Bestattungsunternehmerin tätig.
- 2** Gegen die Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate März bis Dezember 2021, die nach § 168 Satz 1 der Abgabenordnung Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstanden, legte die Klägerin Einsprüche ein und begehrte, die ihr zuzurechnenden Umsätze ihrer Organgesellschaften aus der Überlassung von Kühlräumen und -zellen sowie von Räumlichkeiten zur Abhaltung von Trauerfeiern, die nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) im Rahmen von Bestattungsaufträgen gesondert angeboten und berechnet sowie als steuerpflichtig erklärt worden waren, als steuerfreie Umsätze anzusetzen.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ einen Umsatzsteuer-Jahresbescheid für 2021, der Gegenstand der Einspruchsverfahren wurde. Dabei behandelte das FA die Umsätze in den Voranmeldungszeiträumen Januar bis Dezember 2021 mit Ausnahme der Umsätze aus der Überlassung von Kühlräumen und -zellen ohne Bestattungsauftrag, die es als nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerfrei ansah, als steuerpflichtig und berücksichtigte die auf die danach steuerpflichtigen Umsätze entfallenden Vorsteuerbeträge. Die Einsprüche der Klägerin wies das FA sodann als unbegründet zurück.
- 4** Die hiergegen eingelegte Klage hatte keinen Erfolg. Das FG führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 334 veröffentlichten Urteil aus, die Überlassung von Kühlräumen und -zellen mit Bestattungsauftrag stelle keine eigenständige Hauptleistung dar, die als Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei wäre. Vielmehr bilde sie mit den übrigen Bestattungsleistungen eine einheitliche (komplexe) Leistung. Der Durchschnittsverbraucher betrachte die gesamte Bestattungsleistung als eine einheitliche

Leistung, die auch die Überlassung der Kühlräume und -zellen umfasse. Die Kühlraumüberlassung sei steuerpflichtig, wenn über die Nutzungsüberlassung hinausgehende Leistungen erbracht würden, die für die Leistung prägend seien. Soweit die Kühlräume und -zellen ohne Bestattungsauftrag überlassen worden seien, habe das FA diese Leistungen bereits als steuerfreie Vermietungsleistungen behandelt. Auch die Überlassung von Räumlichkeiten für die Abhaltung von Trauerfeiern bilde --zusammen mit den steuerpflichtigen übrigen Bestattungsleistungen-- eine einheitliche (komplexe) Leistung. Im Übrigen wären auch bei Annahme einer eigenständigen Hauptleistung die Voraussetzungen des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG nicht erfüllt, denn der Trauerraum werde den Bestattungspflichtigen nicht zur freien Verfügung gestellt, sondern lediglich für die Trauerfeier genutzt, die die Klägerin nach Maßgabe der vertraglichen Vereinbarungen durchführe. Weiter sei entgegen der erstmalig im Klageverfahren geäußerten Auffassung der Klägerin die hygienische Totenversorgung nicht als unselbständige Nebenleistung einer umsatzsteuerfreien Kühlraumüberlassung zu qualifizieren, da es sich um eine unselbständige Nebenleistung zur Bestattung als Hauptleistung handele.

- 5 Mit Beschluss vom 17.11.2023 berichtigte das FG das am 07.11.2023 in öffentlicher Sitzung durch Verlesung der Formel verkündete Urteil nach § 107 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) dahingehend, dass die Revision zugelassen wird. Die Revisionszulassung sei versehentlich in der öffentlichen Verhandlung nicht verkündet worden, obwohl das FG in der Beratung die Zulassung der Revision beschlossen habe.
- 6 Gegen das Urteil des FG wendet sich die Klägerin mit ihrer auf die Verletzung materiellen Rechts und auf Verfahrensfehler gestützten Revision. Unter Berücksichtigung des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 05.11.1970 - V R 57/67 (BFHE 100, 475) liege bei der Durchführung einer Bestattung ein Bündel aus mehreren selbständigen Hauptleistungen vor, die umsatzsteuerrechtlich separat zu beurteilen seien. Da jeder einzelnen Leistung erhebliches Gewicht zukomme, könnten die einzelnen Leistungen nicht zusammengefasst werden. Eine Zusammenfassung der Leistungen erfolge nach der Rechtsprechung des BFH zudem nur dann, wenn die jeweiligen Leistungen für die Bestattung zwingend notwendig seien (BFH-Urteil vom 15.09.1994 - XI R 51/91, BFH/NV 1995, 553). Bestattungen könnten auch ohne die Überlassung der Kühlräume und der Räume für die Abhaltung der Trauerfeier von ihr, der Klägerin, durchgeführt werden. Die Selbständigkeit der Leistungen folge auch daraus, dass der Kunde im Streitfall aus einer Vielzahl von Modulen frei wählen können und innerhalb dieser Module spezielle Einzelbausteine zur Verfügung gestanden hätten. Aus den bei Auftragserteilung verwendeten Formularvordrucken sei für einen Durchschnittsverbraucher bei Vertragsschluss eindeutig zu entnehmen gewesen, dass keine Gesamtpakete, sondern getrennte Leistungen angeboten worden seien. Darüber hinaus sei bei der umsatzsteuerrechtlichen Qualifizierung der Leistungen maßgeblich darauf abzustellen, welche Leistungen durch andere Bestattungsunternehmen separat angeboten würden.
- 7 Die Kühlraumüberlassungen seien danach im Hinblick auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* vom 16.04.2015 - C-42/14 (EU:C:2015:229) als selbständige Leistungen anzuerkennen, die steuerfreie Vermietungen nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG darstellten. Die Vermietung der Kühlräume und -zellen diene insbesondere nicht dazu, die Hauptleistung der Bestattung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Es bestehe eine landesgesetzliche Pflicht zur Einlagerung von Leichnamen in Kühlräumen, so dass die Einlagerung nicht die Vorstufe zur Erlangung der Bestattungsleistung darstelle, sondern der Erfüllung der gesetzlichen Pflicht diene, über die der Auftraggeber im Zeitpunkt der Kontaktaufnahme zu einem Bestattungsunternehmen aufgeklärt werde. Die Vermietung der Immobilie samt Kühleinrichtung stelle unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21 (EU:C:2023:372) selbst dann eine steuerfreie Vermietung dar, wenn die Kühlräume Betriebsvorrichtungen seien, da die Grundstücksüberlassung prägend für die ausgeführte Leistung sei.
- 8 Die hygienische Totenversorgung diene mittelbar der Vorbereitung des Leichnams, sofern dieser während der Bestattung aufgebahrt oder offen verabschiedet werde. Soweit die Leistungen der hygienischen Totenversorgung in Fällen erbracht würden, in denen der Leichnam anschließend in einem Kühlraum eingelagert werde, handele es sich um unselbständige Nebenleistungen zu der Überlassung der Kühlräume, da insoweit eine Vorbereitung für die Einlagerung im Kühlraum vorliege. Die Leistungen im Rahmen der hygienischen Totenversorgung umfassten auch die Behandlung des Verstorbenen mit einer feuchtigkeitsregulierenden Massagecreme, um einer durch die Kühlung verursachten Dehydration der Haut vorzubeugen.
- 9 Verfahrensfehlerhaft habe das FG außerdem nicht aufgeklärt, in welchem Umfang und in welcher Weise Leistungen beauftragt und wie die Kühlleistungen erbracht worden seien. Des Weiteren habe das FG das Urteil verfahrensfehlerhaft auf nicht protokollierte und damit nicht zu berücksichtigende Aussagen ihres Vertreters in der mündlichen Verhandlung gestützt sowie auf die in der mündlichen Verhandlung zwar übergebene, aber nicht in der

Akte enthaltenen Übersicht über die Ermittlung der festzusetzenden Umsatzsteuer Bezug genommen. Beginn und Ende der mündlichen Verhandlung seien nicht protokolliert worden. Zudem sei das FG in seinem Urteil ohne nachvollziehbare Begründung von dem BFH-Urteil vom 05.11.1970 - V R 57/67 (BFHE 100, 475) abgewichen und habe sich nicht mit dem Vortrag zur Wettbewerbsverzerrung im Verhältnis zu juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die sich aus Tz. 2 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 23.11.2020 (BStBl I 2020, 1335) ergebe, auseinandergesetzt, so dass das Urteil des FG insoweit nicht mit Gründen versehen sei.

- 10** Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 15.06.2022 aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2021 vom 31.05.2022 dahingehend zu ändern, dass die festgesetzte Umsatzsteuer um ... € vermindert wird.
- 11** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die statthafte Revision der Klägerin ist im Ergebnis unbegründet und somit zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 FGO). Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die Klägerin ihre Leistungen nach dem Regelsteuersatz zu versteuern hat. Ungeachtet dessen, ob --wie es das FG angenommen hat-- eine einheitliche Bestattungsleistung vorliegt, sind die hier in Rede stehenden Leistungen aus der Überlassung der Kühlräume und -zellen sowie der Räume für die Abhaltung der Trauerfeiern und die Leistungen im Rahmen der hygienischen Totenversorgung auch dann nicht steuerfrei, wenn es sich hierbei um eigenständige Leistungen handeln sollte.
- 13** 1. Die Revision der Klägerin ist statthaft. Zwar ist bei Verkündung des Urteils durch Verlesen der Urteilsformel die Revisionszulassung unterblieben. Das FG hat aber die Revision sowohl prozessual durch einen Berichtigungsbeschluss als auch in seinem vollständig abgefassten Urteil unmissverständlich im Tenor und in den Gründen zugelassen. In einem solchen Fall wäre es mit dem aus dem Rechtsstaatsprinzip fließenden Grundsatz der fairen Prozessgestaltung nicht zu vereinbaren, wenn im Ergebnis den Rechtsuchenden ein gesetzlich vorgesehenes Rechtsmittel versagt wird, obwohl ihnen das Gericht selbst den Weg in die nächste Instanz eröffnen wollte (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15.01.1992 - 1 BvR 1140/86, Neue Juristische Wochenschrift 1992, 1496, unter II.1.b und II.2.). Dabei kann dahingestellt bleiben, ob der Erlass eines Berichtigungsbeschlusses nach § 107 Abs. 1 FGO in einem solchen Fall eine offenbare Unrichtigkeit voraussetzt (vgl. etwa BFH-Urteil vom 28.09.2017 - IV R 50/15, BFHE 259, 341, BStBl II 2018, 89, Rz 14 zur Verkündung der Urteilsformel mit Revisionszulassung, aber fehlender Revisionszulassung im vollständig abgefassten Urteil) oder ob verfassungskonform auf die Offenbarkeit im Falle der Verkündung des Urteils verzichtet werden kann. Denn im Streitfall war die nach außen hervorgetretene Erkennbarkeit der bei Verkündung nur versehentlich unterbliebenen Revisionszulassung zu bejahen, wie die mündliche Verhandlung vor dem Senat ergeben hat.
- 14** 2. Steuerfrei nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG ist die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen. Dies beruht unionsrechtlich auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach die "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" steuerfrei ist.
- 15** a) Eine Vermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG liegt bei richtlinienkonformer Auslegung vor, wenn der Vermieter dem Mieter das Recht einräumt, ein Grundstück auf bestimmte Zeit gegen Vergütung so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. z.B. EuGH-Urteile MacDonald Resorts Ltd. vom 16.12.2010 - C-270/09, EU:C:2010:780, Rz 46; Sequeira Mesquita vom 28.02.2019 - C-278/18, EU:C:2019:160, Rz 18; BFH-Urteile vom 24.02.2021 - XI R 4/19, BFH/NV 2021, 1374, Rz 24, und vom 08.11.2012 - V R 15/12, BFHE 239, 509, BStBl II 2013, 455, Rz 29).
- 16** b) Da sich die Steuerfreiheit daraus erklärt, dass die Vermietung von Grundstücken, auch wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ist, normalerweise eine verhältnismäßig passive Tätigkeit darstellt, die nicht zu einer signifikanten Wertschöpfung führt, ist sie von anderen Tätigkeiten zu unterscheiden, die entweder gewerblichen Zwecken dienen oder einen Gegenstand haben, der eher durch die Erbringung einer Dienstleistung als durch die bloße Bereitstellung einer Sache charakterisiert wird, wie etwa das Recht, einen Golfplatz oder --gegen Zahlung

einer Maut-- eine Brücke zu nutzen, oder das Recht, in Geschäftsräumen Zigarettenautomaten aufzustellen, so dass der passive Charakter der Vermietung eines Grundstücks, der die Steuerfreiheit rechtfertigt, in der Natur des Umsatzes selbst liegt und nicht in der Art und Weise, wie der Mieter das betreffende Gut benutzt (EuGH-Urteil Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö vom 02.07.2020 - C-215/19, EU:C:2020:518, Rz 41 und 42; vgl. auch EuGH-Urteile Sequeira Mesquita vom 28.02.2019 - C-278/18, EU:C:2019:160, Rz 19; Goed Wonen vom 04.10.2001 - C-326/99, EU:C:2001:506, Rz 52; Temco Europe vom 18.11.2004 - C-284/03, EU:C:2004:730, Rz 20; Stockholm Lindöpark vom 18.01.2001 - C-150/99, EU:C:2001:134, Rz 26).

- 17** Daher erfasst die Steuerbefreiung nicht eine Tätigkeit, die nicht nur eine passive Zurverfügungstellung eines Grundstücks, sondern außerdem seitens des Eigentümers eine ganze Reihe geschäftlicher Tätigkeiten wie etwa Aufsicht, Verwaltung und ständige Unterhaltung sowie die Zurverfügungstellung anderer Anlagen mit sich bringt, so dass --sofern nicht ganz besondere Umstände vorliegen-- die Vermietung dieses Grundstücks keine ausschlaggebende Dienstleistung darstellen kann (vgl. EuGH-Urteile Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö vom 02.07.2020 - C-215/19, EU:C:2020:518, Rz 43, und Sequeira Mesquita vom 28.02.2019 - C-278/18, EU:C:2019:160, Rz 21).
- 18** 3. Im Streitfall hat das FG die Steuerfreiheit danach zutreffend verneint.
- 19** a) Hinsichtlich der Überlassung der Räume für die Trauerfeier liegen nach den für den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) des FG (s. FG-Urteil S. 14, unter I.2., 2. Absatz), die die Klägerin nicht mit einer Verfahrensrüge angegriffen hat, die Voraussetzungen des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG nicht vor. Soweit die Klägerin ausführt, sie überlasse Räumlichkeiten, der jeweilige Leistungsempfänger könne während der Überlassung andere Nutzer von der Nutzung ausschließen und die vom FG angeführte Nutzung "nach Maßgabe der vertraglichen Vereinbarungen von der Klägerin" sei nicht geeignet, die Anwendung des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG zu versagen, setzt sie lediglich ihre Würdigung an die Stelle der Würdigung des FG. Dies kann wegen der Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO der Revision nicht zum Erfolg verhelfen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28.09.2022 - XI R 5/22, BFH/NV 2023, 271, Rz 29; vom 17.07.2024 - XI R 8/21, BFHE 283, 559, Rz 28).
- 20** b) Auch die im Rahmen der Kühlung eines Leichnams erfolgende Überlassung von Kühlräumen und -zellen ist --bei isolierter Betrachtung-- keine nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreie Vermietungsleistung, wenn --wie im Streitfall-- die erbrachte Leistung dadurch charakterisiert wird, dass der Leichnam gekühlt wird.
- 21** aa) Die Leistung der Klägerin beschränkt sich im Streitfall nicht auf die Überlassung der Kühlräume und -zellen. Den Kunden wird --wobei das FG bei seiner Entscheidung insoweit der Interessenlage der am Vertragsverhältnis Beteiligten nicht hinreichend nachgegangen ist-- nicht eine Fläche oder ein Standort passiv überlassen, so dass der Kunde die Kühlzelle oder den Kühlraum als Mieter für seine Zwecke nutzen und den Bestatter als Vermieter von dessen Nutzung ausschließen kann, sondern es wird eine --auch von den Beteiligten als "Kühlung" bezeichnete-- Leistung erbracht, bei der der Kunde den Leichnam in den Gewahrsam des Bestatters übergibt und der Bestatter für die gekühlte Aufbewahrung des Leichnams sorgt.
- 22** Nach dem objektiven Inhalt des Vorgangs erteilte der Hinterbliebene den Auftrag nicht, um den Kühlraum oder die -zelle wie ein Eigentümer in Besitz zu nehmen und jede andere Person (wie hier etwa die Klägerin oder ihre Organgesellschaften) von diesem Recht auszuschließen. Vielmehr war das Obhutsverhältnis, das durch die Übergabe des Leichnams in den Gewahrsam eines Bestatters, der die Leiche bis zur Beisetzung oder Einäscherung unter Berücksichtigung der in einer gekühlten und besonders ausgestatteten Leichenhalle aufzubewahren hatte, wie es landesrechtliche Vorschriften (so etwa § 9 des Gesetzes über das Leichen- und Bestattungswesen Berlin vom 02.11.1973 i.V.m. § 20 Abs. 2 und § 21 der Verordnung zur Durchführung des Bestattungsgesetzes vom 22.10.1980 sowie § 11 Abs. 2 des Gesetzes über das Friedhofs- und Bestattungswesen i.V.m. § 7 Abs. 3 und 4 der Ordnungsbehördlichen Verordnung über das Leichenwesen vom 07.08.1980 für das Land Nordrhein-Westfalen) erfordern, nach der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität der vorrangige Grund für die zu erbringenden Leistungen. Den Leistungsempfängern ging es darum, den Leichnam in üblicher und würdiger Weise für die Bestattung vorzubereiten (vgl. auch BFH-Urteil vom 24.02.2005 - V R 26/03, BFH/NV 2005, 1395, unter II.4.) und bis dahin kühlen zu lassen. Die Leistung wurde somit durch gekühlte Aufbewahrung und Inobhutnahme charakterisiert (vgl. allgemein Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 12 Rz 41 "Verwahrungsvertrag").
- 23** bb) Die vom FG hierzu unterlassene Würdigung kann der Senat auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG selbst vornehmen. Zwar ist der BFH grundsätzlich daran gehindert, die festgestellten Tatsachen selbst zu würdigen. Anders ist es jedoch dann, wenn das FG alle für die Würdigung erforderlichen Tatsachen festgestellt hat und diese für eine bestimmte Schlussfolgerung sprechen, die das FG nicht gezogen hat (vgl. BFH-Urteile vom

16.06.2015 - XI R 1/14, BFH/NV 2015, 1378, Rz 38; vom 29.06.2022 - X R 33/20, BFHE 277, 371, BStBl II 2023, 237, Rz 23).

- 24** cc) Soweit die Finanzverwaltung in Tz. 2.2 des BMF-Schreibens vom 23.11.2020 (BStBl I 2020, 1335) davon ausgeht, dass die Überlassung von Kühlräumen und gekühlten Leichenzellen zur Aufbewahrung von Leichen nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei sein "kann", schließt sich der Senat jedenfalls für Fallgestaltungen wie denen des Streitfalls nicht an. Die von der Klägerin aufgeworfene Frage nach ungleichen Wettbewerbsbedingungen für die Leistungen privater und öffentlich-rechtlicher Leistungsanbieter stellt sich daher nicht.
- 25** dd) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist dem EuGH-Urteil Finanzamt X vom 04.05.2023 - C-516/21 (EU:C:2023:372) und dem nachfolgenden BFH-Beschluss vom 17.08.2023 - V R 7/23 (V R 22/20) (BFHE 282, 52) nichts anderes zu entnehmen. Danach ist zwar die Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen steuerfrei, wenn sie eine Nebenleistung zu der Verpachtung eines Gebäudes als Hauptleistung ist. Demgegenüber geht die hier vorliegende Leistung über eine bloß passive Zurverfügungstellung der Kühlräume und -zellen hinaus, da der Bestatter die Kühlung des Leichnams in diesen Räumen und Zellen übernahm (vgl. zur Kühlung allgemein auch EuGH-Urteil Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö vom 02.07.2020 - C-215/19, EU:C:2020:518, Rz 43 und 46).
- 26** c) Für die Leistungen im Rahmen der hygienischen Totenversorgung gilt nichts anderes, selbst wenn --wie die Klägerin vorträgt-- diese Leistungen als Nebenleistungen zu den Überlassungen der Kühlräume und -zellen (Kühlleistungen) erbracht worden sein sollten, da die Kühlleistungen als Hauptleistungen nicht steuerbefreit sind (s. oben II.3.b). Im Übrigen dient die hygienische Totenversorgung nicht der passiven Zurverfügungstellung eines Grundstücks an die Kunden (unter Ausschluss der Nutzung durch den Bestatter), sondern einer Dienstleistung des Bestatters in Bezug auf den Leichnam.
- 27** 4. Das Urteil des FG ist auch nicht anderweitig rechtsfehlerhaft.
- 28** a) Liegen die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung selbst bei eigenständiger Betrachtung einzelner Leistungselemente nicht vor, erübrigt sich die Frage nach einer Ein- oder Mehrheit von Leistungen im Bereich von Bestattungsvorgängen, so dass nicht zu entscheiden ist, welche Bedeutung der bisherigen Rechtsprechung des BFH hierzu (vgl. BFH-Urteile vom 05.11.1970 - V R 57/67, BFHE 100, 475, und vom 24.02.2005 - V R 26/03, BFH/NV 2005, 1395) für den Streitfall zukommt.
- 29** Zudem ist der Regelsteuersatz gemäß § 12 Abs. 1 UStG anzuwenden, da der nationale Gesetzgeber die Ermächtigung zur Schaffung einer unionsrechtlich möglichen Steuersatzermäßigung für die Leistungen von Bestattungsinstituten nach Art. 98 i.V.m. Anh. III Nr. 16 MwStSystRL nicht ausgeübt hat.
- 30** b) Weiter ist im Hinblick auf das Verböserungsverbot (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) nicht zu prüfen, ob die Überlassung der Kühlräume und -zellen ohne Bestattungsauftrag zu Unrecht als steuerfrei angesehen wurde (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 07.12.2023 - V R 15/21, BFHE 283, 175, BStBl II 2024, 503, Rz 28).
- 31** c) Schließlich hat der Senat die von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensrügen geprüft, erachtet diese aber nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 32** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de