



## STEUEREXPERTISE

### zu praxisrelevanten Tätigkeitsfeldern öffentlicher Betriebe und Einrichtungen

#### Auslegungen - Erläuterungen - Klarstellungen (Stand: 25. Juli 2020)

zur Besteuerung öffentlich-rechtlicher Trägerkörperschaften  
auf Grundlage der Neueinführung des § 2b UStG



### „Steuerliche Behandlung des gemeindlichen Friedhofs- und Bestattungswesens vor und nach Einführung der Neuregelung des § 2b UStG“

**Diplom-Kaufmann Uwe Baldauf (Berlin)**

- Beratender Betriebswirt der öffentlichen Hand -

In Deutschland gilt Bestattungspflicht für Verstorbene. Das Bestattungswesen wird durch das **Bestattungsrecht** (in Form von Landesbestimmungen) gesetzlich geregelt. Dazu gehören z. B. die Bestattungs- und Friedhofsgesetze. Ein wichtiges Kriterium stellt dabei der sogenannte **Friedhofszwang** dar.

Auf der Grundlage des landesspezifischen Friedhofsrechts können in der Regel nur juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR) **Träger von Friedhöfen** sein, wie z. B. kommunale Gebietskörperschaften oder kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Bei den verschiedenen **Bestattungsarten** ist insbesondere zu unterscheiden zwischen der Beerdigung auf einem öffentlich-rechtlichen Friedhof in einer Grabstätte (Sargbestattung ins Erdreich) oder der Einäscherung in einer Feuerbestattungsanlage (Krematorium) und anschließender Beisetzung der in einer Urne verschlossenen Aschenreste in einer Grabstätte auf einer öffentlich-rechtlichen Friedhofseinrichtung (Urnenbeisetzung), sowie zwischen der Nutzung alternativer Formen der Urnenbeisetzung (z. B. Bestattungswälder, Ruheforste, Almwiesen) oder durch Einäscherung in einer Feuerbestattungsanlage (Krematorium) und anschließender Beisetzung der Urne von einem Schiff auf hoher See durch private Anbieter (Seebestattung).



**Wichtiger Hinweis:** Auf die gebräuchliche begriffliche Abgrenzung zwischen **Erd- und Feuerbestattung** wurde bewusst verzichtet. Stattdessen wird in der nachfolgenden Abhandlung das Begriffspaar **Sargbestattung ins Erdreich (Friedhofszwang) und Urnenbeisetzung (eingeschränkter Friedhofszwang)** verwendet. Begründung: Urnenbeisetzungen können von der Friedhofsverwaltung auch als Erdbestattung durchgeführt werden, da auch hier die Asche in die Erde beigesetzt werden kann. Außerdem muss bedacht werden, dass in Deutschland grundsätzlich Sargpflicht gilt. Deshalb erfolgt vor der Einäscherung auf jeden Fall die Einsargung.

Die **steuerliche Behandlung** des Friedhofs- und Bestattungswesens öffentlich-rechtlicher Einrichtungen konnte über Jahre hinweg relativ problemlos erfasst werden, handelte es sich hierbei doch um klassische Hoheitsbetriebe der öffentlichen Hand ohne Steuerrelevanz. Hiervon ausgenommen werden nur die von der hoheitlichen Friedhofsverwaltung abgrenzbaren wirtschaftlichen Betätigungen (z. B. die Grabpflegearbeiten, die Veranstaltung einer Trauerfeier oder die Verkaufsautomaten für Grablichter).

Ein deutlicher **Wandel innerhalb der Bestattungskultur** („Gemeinschaftsgrab statt Individualgrab“ oder der „Trend vom Sarg zur Urne“) und die Lockerung des Friedhofszwangs in einigen Bundesländern sowie eine grundlegende Systemveränderung bei der Umsatzbesteuerung öffentlich-rechtlicher Trägerkörperschaften durch Einführung der wettbewerbsorientierten Neuregelung des § 2b UStG, haben die bekannte Kontinuität der Besteuerung des gemeindlichen Friedhofs- und Bestattungswesens in wesentlichen Bereichen revidiert. Sicher geglaubte Erkenntnisse zur Umsatzbesteuerung der Friedhofsverwaltung müssen den veränderten Gegebenheiten angepasst und praktische Anwendungen nachjustiert werden.<sup>1</sup>

Außerdem muss beachtet werden, dass das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit, also einer im Rahmen öffentlicher Gewalt ausgeübten Tätigkeit, nach der **unionsrechtsorientierten Umsatzsteuerreform** nicht mehr automatisch zum Ausschluss der Besteuerung führt. Denn nach der Neuregelung in § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG gilt eine jPdÖR auch dann als Unternehmerin, wenn sie zwar auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handelt, mit ihrer Tätigkeit dabei jedoch in **Wettbewerb zu anderen Unternehmern** tritt, die Behandlung als Nichtunternehmerin also zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zulasten privater Mitbewerber führen würde.

Aus diesen **veränderten Differenzierungsprämissen** resultiert, dass die Unterscheidung zwischen den typisch nichtsteuerbaren (hoheitlichen) Kernbereichen der Bestattung und den steuerbaren (wirtschaftlichen) Betätigungsfeldern eines öffentlich-rechtlichen Friedhofsträgers deutlich schwieriger umzusetzen ist. Allgemeingültige Abgrenzungskriterien greifen oftmals nicht mehr, vielmehr ist eine einzel-fallbezogene steuerliche Betrachtung erforderlich.

Die nachstehende **Steueranalyse** versucht einen Überblick über die aktuelle und zukünftige Beurteilung von Tätigkeiten im Rahmen des Friedhofs- und Bestattungswesens zu geben. Konkrete umsatzsteuerliche Abgrenzungen der alten und neuen Rechtslage sowie tabellarische Übersichten und Schaubilder sollen dabei als hilfreiche Arbeits- und Orientierungsgrundlage dienlich sein.

---

<sup>1</sup> Vgl. Musil, WiVerw I./2017, 47.



Für die konstruktive Unterstützung und den hilfreichen Hinweisen und Anregungen bei der Erstellung der vorliegenden Steueranalyse bedanke ich mich ganz herzlich bei Dipl.-Finanzwirt **Bernd Leippe** (ehemals Leitender Verwaltungsdirektor der Stadt Essen).

*Gliederung:*

**A. Landesgesetzliche Grundlagen und Fortentwicklungen**

- I. Friedhofs- und Bestattungsrecht der Bundesländer
- II. Aktuelle Entwicklungstendenzen
  1. Lockerung des Friedhofszwangs
  2. Wandel in der Bestattungskultur
  3. EuGH rechtfertigt gewerbliche Urnenaufbewahrung

**B. Klassische Steuerstruktur**

- I. Abgrenzungskriterien
  1. Hoheitlicher Tätigkeitsbereich
  2. Wirtschaftliche Betätigung
- II. Besteuerung
  1. Körperschaftsteuer
    - 1.1 Grundlagen
    - 1.2 Körperschaftsteuerliche Erfassung
      - a) Sargbestattung ins Erdreich (Friedhofszwang)
      - b) Urnenbeisetzung (beschränkter Friedhofszwang)
      - c) Krematorien
  2. Umsatzsteuer (Rechtslage gemäß § 2 Abs. 3 UStG a. F.)
    - 2.1 Einleitende Bemerkungen
    - 2.2 Umsatzsteuerliche Erfassung
      - a) Sargbestattung ins Erdreich (Friedhofszwang)
      - b) Urnenbeisetzung (beschränkter Friedhofszwang)
      - c) Krematorien

**C. Neuordnung und Präzisierung der Umsatzbesteuerung**

- I. Systemwechsel durch die Neueinführung des § 2b UStG
- II. Tätigkeitsbezogene Leistungsdifferenzierung
- III. Steuerfreiheit von Liegerechten in Begräbniswäldern

**D. Auswirkungen der Neuregelung des § 2b UStG auf die Umsatzbesteuerung des Friedhofs- und Bestattungswesens**

- I. Ausgangslage
- II. Gebührenerhebung mit oder ohne Marktrelevanz
- III. Trennbarkeit oder Einheitlichkeit von Leistungselementen
- IV. Folgewirkungen der veränderten Prüfungssystematik nach § 2b UStG
  1. Grabnutzungs- und Liegerechte
    - a) Sargbestattung ins Erdreich
    - b) Urnenbeisetzung

2. Mögliche Konsequenzen für bestehende Grabnutzungs- und Liegerechte
3. Ergänzende Grabstätten-Dienstleistungen
  - a) Unmittelbare Bestattungsleistungen
  - b) Grabstätten-Folgelasten
  - c) Grabpflege
4. Nutzung von Bestattungseinrichtungen
  - a) Aufbewahrung von Asche-Urnen in Kolumbarien
  - b) Nutzungsüberlassung von Trauerhallen, Friedhofskapellen und Abschiedsräumen
  - c) Bereitstellung von Kühlzellen für tote menschliche Körper
5. Einäscherung verstorbener Personen in Krematorien

**E. Untersuchungsbefund und Ausblick**

**ANHANG**

- § 2b UStG (Verlängerung der Übergangsregelung zum 31. Dezember 2022)
- § 2b UStG (Gesetzestext)
- R 23 Abs. 14 UStR 2005 („Juristische Personen des öffentlichen Rechts“)