Newsletter
Kommunen & Steuern

dhpg

Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

03/21

A member of Nexia International

Zusammenfassung

Der mit der Einführung des § 2b UStG eingeläutete Paradigmenwechsel hat auch Einfluss auf die Besteuerung von Friedhofsleistungen. Aber auch der deutlich erkennbare Umbruch in der Bestattungskultur steht im Fokus einer steuerlichen Bewertung. Eine Vielzahl von Anwendungsfragen sollen durch das Ende letzten Jahres erschienene Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) geklärt werden.

Die Anwendung der Privilegierungsvorschrift des § 2b UStG, die zur gewünschten Nichtumsatzsteuerbarkeit führen kann, ist nur dann eröffnet, wenn der Friedhofsträger auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig wird. Eine Vielzahl der Leistungen, wie die „klassische" Erdbestattung mit den damit einhergehenden üblichen Nebenleistungen, wird damit auch künftig nicht umsatzsteuerrelevant sein. Wegen der neuen Umsatzsteuerpflicht verlangen alternative Bestattungsmethoden, bei denen keine individualisierten, räumlich abgrenzbaren Grabstätten überlassen werden, einer detaillierten steuerlichen Betrachtung. Tenor des BMF-Schreibens ist, dass aus Sicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts immer dann keine Umsatzsteuerrelevanz gegeben ist, wenn ein privater Wettbewerber mit seiner Leistung auch keine Umsatzsteuer auslösen würde.

Umsatzsteuerliche Behandlung des kommunalen Friedhofswesens

Nach einem langen Abstimmungsprozess, mehreren Entwurfsfassungen und zahlreichen Verbändeanhörungen ist am 23. November 2020 das lang erwartete finale Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zu den Anwendungsfragen des § 2b UStG in Zusammenhang mit der Besteuerung verschiedener Leistungen der öffentlichen Hand im Rahmen des Friedhofs- und Bestattungswesens bekannt gemacht worden.

Bisherige Umsatzsteuerregelungen und Entwicklungen in der Bestattungskultur

Die Behandlung des kommunalen und kirchlichen Bestattungswesens, bei denen in der Regel nur juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) Träger von Friedhöfen sein konnten, entfalteten in der Vergangenheit keine wesentlichen steuerlichen Risikopotenziale. Es handelte sich nach allgemeiner Meinung um klassische Hoheitsbetriebe der öffentlichen Hand ohne Steuerrelevanz.

Jedoch ist ein deutlicher Umbruch in der Bestattungskultur zu erkennen. Der klassische Friedhof ist nicht mehr alleiniger Ort für die Beisetzung, da immer mehr Menschen nach Alternativen zu den traditionellen Familiengrabstätten suchen. Zum Beispiel ist eine Tendenz zu kleineren, „pflegeleichten" Urnengräbern, vor allem bei der Nutzung alternativer Formen der Urnenbeisetzung (Bestattungswälder, Ruheforste, Almwiesen) zu erkennen. Zudem entstehen neue Friedhofskonzepte, etwa Wiesengräber oder Anlagen, weg vom Einzelgrab hin zu parkartiger Landschaftsarchitektur.

Die klar erkennbare Wandlung in der Bestattungskultur, die Lockerung des Friedhofszwangs in der föderal geregelten Friedhofsgesetzgebung sowie nicht zuletzt die grundlegende Systemänderung der Umsatzbesteuerung der jPdöR durch Einführung der wettbewerbsorientierten Neuregelung des § 2b UStG erfordern eine systematische Untersuchung (sämtlicher) Betätigungen der Friedhofsverwaltung. Um ein böses Erwachen im Rahmen zukünftiger Betriebsprüfungen zu vermeiden, sollten die entsprechenden Betätigungen steuerlich im Einklang mit den Vorgaben der Finanzverwaltung sein.

Ob das finale BMF-Schreiben hierzu eine rechtssichere Anwendung für die jPdöR mit den von ihnen erbrachten Leistungen im Bereich des Friedhofs- und Bestattungswesens ermöglicht, stellen wir im Folgenden dar.

Grundlegende Regelungen

Die Anwendung der Begünstigungsregelung des § 2b UStG und die damit einhergehende Nichtumsatzsteuerbarkeit ist nur dann gegeben, wenn die jPdöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (Friedhofssatzung) tätig wird. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass bei Einnahmen auf privatrechtlicher Grundlage die Umsatzsteuerbarkeit bereits ab dem ersten Euro gegeben ist und es dann maßgeblich auf die Anwendung einer Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift ankommt.

Grundlegend für die steuerliche Einordnung der Leistungen ist es, ob die auf Basis einer öffentlichen Vereinbarung (Satzung) erbrachte Leistung – sofern diese durch private Anbieter erbracht wird – eine umsatzsteuerfreie Grundstücksleistung darstellen würde.

Insbesondere bei den von ihrem Volumen her für die Friedhofsverwaltungen wesentlichen Grabnutzungsrechten stehen folgende Punkte im Fokus:

- räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzelle = umsatzsteuerfreie Leistung = § 2b UStG anwendbar = keine Umsatzsteuerbarkeit; Beispiel: klassische Sarg- oder Urnenbestattung

- keine räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzelle = nicht umsatzsteuerfrei = § 2b UStG nicht einschlägig = Umsatzsteuerpflicht; Beispiel: „anonyme" Urnenbestattung

Dies bedeutet folglich: Ist das Grab und somit der Ruheplatz des Leichnams klar definiert, fest abgrenzbar und die Nutzung Dritter ist gänzlich ausgeschlossen, dann liegt keine Steuerbarkeit der Leistung der jPdöR vor, da der private Leistungsanbieter die Befreiungstatbestände aus § 4 Nr. 12a UStG bei der Beisetzung nebst unmittelbaren Nebenleistungen genießt. Im Falle der Nichtparzellierung des Grabes unterliegt die Beisetzung samt Nebenleistungen und bei Überschreitung der Umsatzgrenze von 17,5 T€ allerdings der Umsatzbesteuerung.

Besteuerung von Nebenleistungen

Maßgeblich für die steuerliche Würdigung der im Zusammenhang mit den Grabnutzungsrechten und Beisetzungen stehenden, teilweise sehr umfangreichen (Neben-)Leistungen gilt laut BMF die Hauptleistung. Stellt das Grabnutzungsrecht eine umsatzsteuerfreie Leistung dar, so trifft dies auch auf die unselbständigen Nebenleistungen zu. Ein nicht abschließender Beispielkatalog (Ausheben und Wiederverfüllen von Gräbern, die Absenkung des Verstorbenen mit / ohne Sarg, die Entsorgung von Verschmückungen, wie z. B. Kränze, Blumen) ist dem BMF-Schreiben zu entnehmen.

Klarheit gibt es auch bei Pflege- und Instandhaltungsleistungen von Friedhofsanlagen und allgemeinen Grabpflegeleistungen zur Herstellung eines einheitlichen Gestaltungsbildes der Grabanlage. Sie gelten ebenfalls als unselbständige Nebenleistungen.

Eine gesonderte Gebührenerhebung in der Satzung für Nebenleistungen ist für die Qualifizierung unerheblich.

Dagegen sind als eigenständige meist steuerrelevante Leistungen nach dem BMF-Schreiben insbesondere beispielsweise die Grabpflegeleistungen an individuellen Grabstätten und das Aufstellen von Grabsteinen und das Setzen der Grabeinfassungen zu sehen. Jene Leistungen waren bei der entsprechenden wirtschaftlichen Gewichtigkeit aber auch schon unter den alten Besteuerungsregelungen steuerpflichtig.

Die vorgenannten Grundsätze gelten laut BMF auch für die Verlängerungen der Grabnutzungsrechte sowie für weitere Beisetzungen in bestehende Grabzellen.

Besteuerung bestehender Gräber

Bestattungsleistungen, die im Zusammenhang mit bereits bestehenden Gräbern und keiner Verlängerung der Grabnutzungsrechte erbracht werden, sind als selbständige Leistungen zu betrachten. Derartige Leistungen sind z. B Exhumierungen, Umbettungen und Abräumungen. Bei einem vorbehaltlichen Charakter, der bereits durch die feste Zuständigkeitszuordnung an die Friedhofsverwaltung auf Grundlage der Satzung erreicht wird, wird keine Wettbewerbssituation entfaltet, sodass in diesen Fällen kein steuerbarer Umsatz vorliegt.

Wenn die Umbettung oder Abräumung allerdings auch durch private Wirtschaftsteilnehmer gestattet ist, dann wird eine Marktrelevanz entfaltet. Aus Sicht der jPdöR führt dies zu einer Umsatzsteuerbarkeit, da jene Leistungen keiner Umsatzsteuerbefreiung unterliegen. Einziger Ausweg von der Umsatzbesteuerung ist, dass die oben genannten Leistungen auf der Grundlage der Friedhofssatzung erbracht werden und die Umsätze unterhalb von 17,5 T€ liegen.

Separate Nutzungsgebühren von Räumen

Im Bereich der separat zu würdigenden Nutzungsgebühren von Kühlräumen sowie Feierhallen ergibt sich immer dann keine Umsatzsteuerrelevanz, wenn die Leistungen im Sinne einer reinen Grundstücksüberlassung unter die Umsatzsteuerbefreiung fallen. In diesem Fall würde ein privater Wettbewerber ebenfalls keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Auch hier regelt das BMF, dass unselbständige Nebenleistungen mit in die Umsatzsteuerbefreiung einzubeziehen sind. Die Nennung von elementaren Beispielsfällen von umsatzsteuerbefreiten Nebenleistungen (Reinigung, Beleuchtung, Bereitstellung von Orgel u. Tonanlagen, Mitüberlassung von Einrichtungsgegenständen, hygienische Totenversorgung) dient der rechtssicheren Anwendung.

Dies gilt jedoch nur, soweit keine weiteren Leistungen, die über die reine Nutzungsüberlassung nebst unselbständigen Nebenleistungen hinausgehen, angeboten werden, wie z. B das Mitanbieten eines Chors für gesangliche Einlagen im Rahmen der Trauerfeier oder die Organisation des Ablaufes der Trauerfeier, sodass in diesen

Fällen ein Vertrag besonderer Art begründet werden kann, da auch Tätigkeiten als Veranstalter in Form einer selbständigen Nebenleistung angeboten werden. In diesen Fällen wäre die gesamte Leistung, also inklusive Raumüberlassung, als Gesamtpaket umsatzsteuerpflichtig.

Die Überlassung der Trägerschaft von Friedhöfen durch kirchliche jPdöR nebst seinen notwendigen Einrichtungen, wie Leichen- sowie Trauerhallen, auf Kommunen unterliegt – sofern die Überlassung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgt – grundsätzlich nicht der Umsatzbesteuerung.

Kurzer Ausblick zum Vorsteuerabzugsrecht

Allerdings gilt zu beachten, dass die Nichtbesteuerung, sei es aufgrund der Anwendung der Begünstigungsvorschrift des § 2b UStG oder der Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift, zum Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechtes führt. In vielen Fällen werden Gestaltungsbemühungen, die die Hebung von Vorsteuerpotenzialen zum Ziel haben (z. B bei der Errichtung einer Trauerhalle), ins Leere laufen oder nur geringe Potenziale heben können, da eine Vielzahl von Leistungen nach Auffassung der Finanzverwaltung als nicht zur Option zugelassene umsatzsteuerfreie Überlassungsleistungen gelten. Ein Vorsteuerabzug ist bei jenen Leistungen nicht möglich.

Nichtbeanstandungsregelung

Im BMF-Schreiben ist neben den materiell-rechtlichen Aussagen auch eine Nichtbeanstandungsregelung verankert. Sofern demnach laufende Rechtsverhältnisse über Grabnutzungsberechtigungen und Liegerechte noch im Zeitraum der alten Rechtslage des § 2 Abs. 3 UStG (in der Regel bis zum 31. Dezember 2022) geschlossen wurden, die unter der Regelung des § 2b UStG eine Umsatzsteuerpflicht auslösen würden, wird es nicht beanstandet, dass keine Nachversteuerung vorgenommen werden muss. Diese Regelung ist demnach eher als eine Klarstellung zu sehen.

Fazit und Empfehlung

Eine Vielzahl der Leistungen wird auch künftig keine Umsatzsteuerrelevanz entfalten. Das BMF-Schreiben würdigt die üblichen „Standardleistungen" des Friedhofs- und Bestattungswesens nach rechtssicheren umsatzsteuerlichen Kriterien. Die klare Abgrenzung von hoheitlichen Kernbereichen des Bestattungswesens, die zu einer Nichtsteuerbarkeit führen, und den steuerrelevanten, wirtschaftlichen Betätigungsfeldern einer kommunalen oder kirchlichen Friedhofsverwaltung gelingt nicht mehr so einfach wie noch in der Vergangenheit. Vielmehr ist eine einzelfallbezogene steuerliche Betrachtung erforderlich. Dies gilt insbesondere für Leistungen im Zusammenhang mit nicht individualisierten, räumlich nicht abgrenzbaren Grabstätten oder das Aufstellen von Grabsteinen sowie das Setzen von Grabeinfassungen.

Um in einigen Fällen eine Umsatzbesteuerung und den damit einhergehenden Organisationsaufwand zu vermeiden, könnte es zukünftig bedeutsam sein, dass eine öffentlich-rechtliche Leistungsgrundlage angestrebt wird, indem das gesamte Leistungsspektrum in einer Friedhofssatzung geregelt und die Gebühren auf Grundlage einer entsprechenden Friedhofsgebührensatzung erhoben werden. Dies führt insbesondere dazu, dass die Umsatzgrenze aus § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG mit 17,5 T€ eingreift und selbst bei den grundsätzlich „ab dem ersten Euro" umsatzsteuerpflichtigen Leistungen bei Unterschreitung der Grenze keine Besteuerung vorgenommen werden muss:

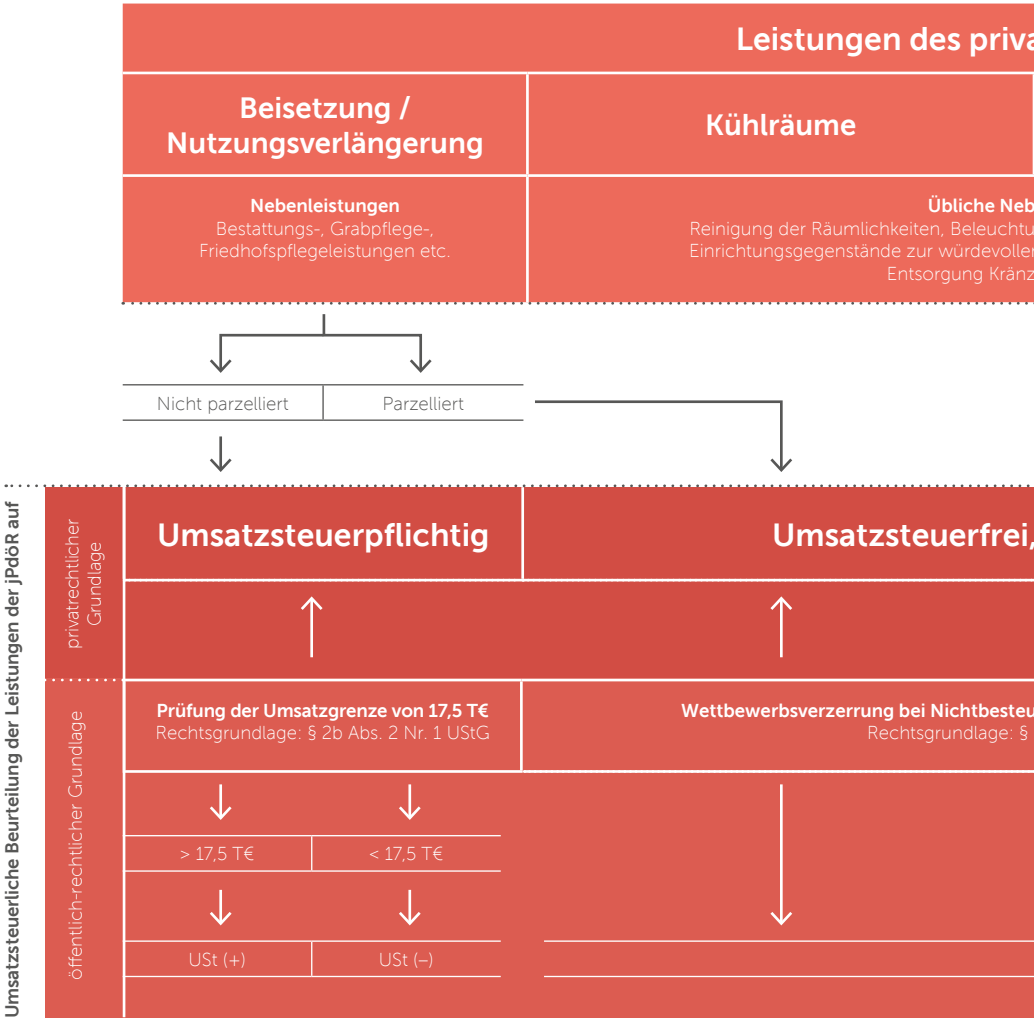
Die Friedhofsverwaltung einer kleinen Gemeinde erstellt gelegentlich Grabumrandungen in einer Größenordnung von jährlich 15 T€ und erhebt hierfür auf der Grundlage der Friedhofssatzung und der entsprechenden Gebührensatzung eine Gebühr.

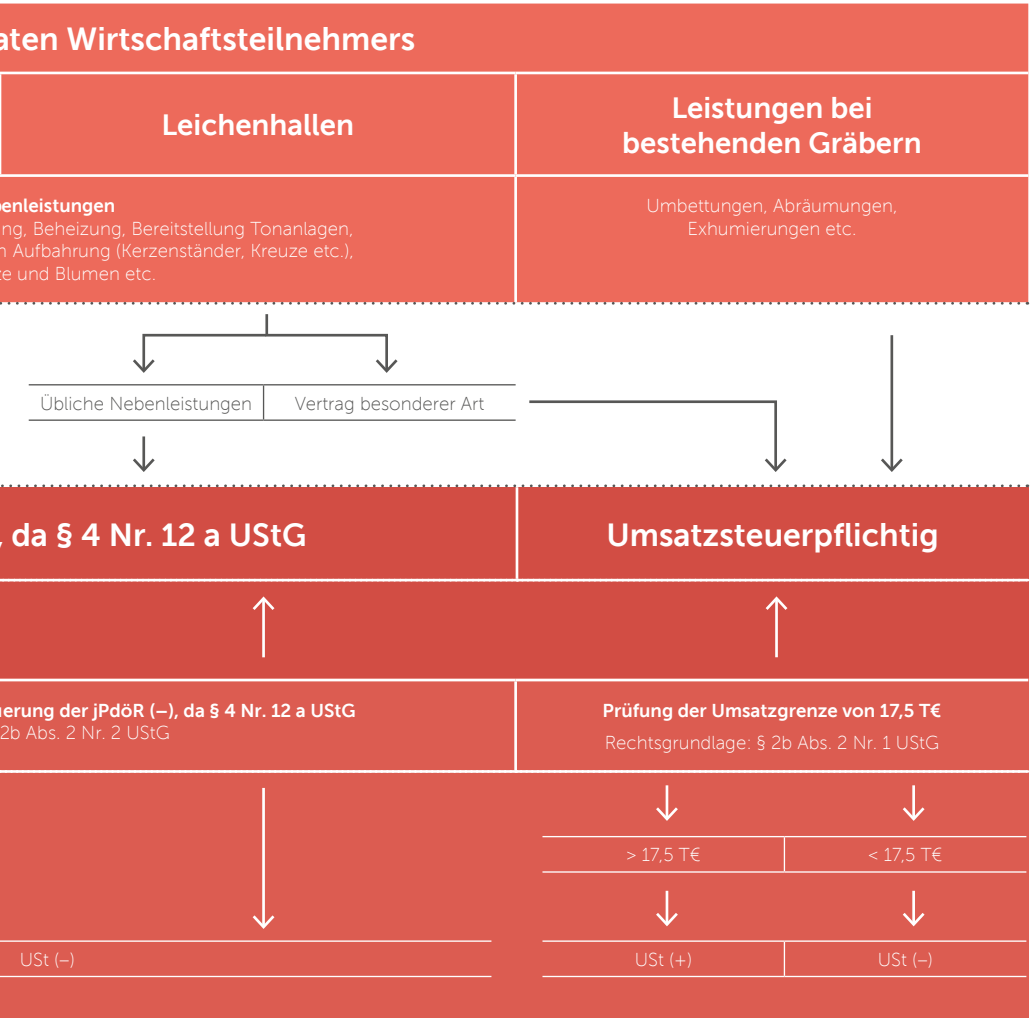
Maßnahmen- und Umstellungskatalog

Die Umstellungsphase sollte insbesondere genutzt werden, um die folgenden Punkte zu klären:

- Überprüfung und gegebenenfalls Anpassung der Leistungsgrundlage (Satzung)
- Herstellung eines vorbehaltlichen Charakters möglich?
- Umstellung der Finanzbuchhaltung und gezielte Schaffung von Strukturen, die eine vollständige und ordnungsgemäße Umsatzsteuerdeklaration sicherstellen

Vereinfachtes Schaubild




aten Wirtschaftsteilnehmers
Leichenhallen
Leistungen bei bestehenden Gräbern
enleistungen
ng, Beheizung, Bereitstellung Tonanlagen,
n Aufbahrung (Kerzenständer, Kreuze etc.),
e und Blumen etc.
Umbettungen, Abräumungen, Exhumierungen etc.
Übliche Nebenleistungen
Vertrag besonderer Art
, da § 4 Nr. 12 a UStG
Umsatzsteuerpflichtig
erung der jPdöR (–), da § 4 Nr. 12 a UStG
2b Abs. 2 Nr. 2 UStG
Prüfung der Umsatzgrenze von 17,5 T€
Rechtsgrundlage: § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG
> 17,5 T€
< 17,5 T€
USt (–)
USt (+)
USt (–)

Die abschließend dargestellte Matrix von üblichen öffentlich-rechtlich ausgestalteten Leistungen der Friedhofsbewirtschaftung dient einer ersten umsatzsteuerlichen Risikoeinschätzung und soll Ihnen eine Orientierung bieten.

Risiko ab 1.1.2023 unter dem Regime des § 2b UStG / Öffentlich-rechtliche Leistungserbringung	Unternehmer nach § 2 UStG, wenn Umsatz > 17,5 T€	Kein Wettbewerb, da Vorbehalt	Keine Verzerrung gem. § 2b II Nr. 1 UStG (Umsatz < 17,5 T€)	Keine Wettbewerbsverzerrung gem. § 2b II Nr. 2 UStG (Befreiung nach § 4 Nr. 12a UStG)
Beisetzung (parzelliertes Grab) – nebst üblichen Nebenleistungen*				X
Beisetzung (kein parzelliertes Grab) – nebst üblichen Nebenleistungen*	X		X	
(Individuelle) Grabpflege	X		X	
Grabstein	X		X	
Grabeinfassung	X		X	
Verlängerung Nutzungsrecht parzelliertes Grab				X
Verlängerung Nutzungsrecht nicht parzelliertes Grab	X		X	
Umbettung / Exhumierung (Vorbehalt auf Grundlage der Satzung)		X		
Umbettung / Exhumierung (KEIN Vorbehalt)	X		X	
Reine Nutzungsüberlassung Kühlraum / -zelle nebst üblichen Nebenleistungen**				X
Reine Nutzungsüberlassung Aussegnungs- / Trauerhalle nebst üblichen Nebenleistungen**				X

* Übliche Nebenleistungen: Ausheben und Verfüllen des Grabes, Absenken des Leichnams mit / ohne Sarg, Pflege und Instandhaltung des Friedhofes, Erstellung Graburkunde, Leichentransport innerhalb des Friedhofs.

** Übliche Nebenleistungen: Reinigung der Räumlichkeiten, Beleuchtung und Beheizung, Bereitstellung von Tonanlagen (Orgel, Piano), Mitüberlassung von Einrichtungsgegenständen (z. B Kerzen, Kreuze), hygienische Totenversorgung, Entsorgung von Kränzen, Blumen etc.

Unser Leistungsportfolio

Ganzheitliche Beratung und Prüfung im öffentlichen Sektor – alles aus einer Hand

- Steuerberatung für Unternehmen, Betriebe und Verwaltungen der öffentlichen Hand
  - Konzeptionelle Steuergestaltung
  - Steuerdeklaration
  - Laufende Steuerberatung
  - Steuerliche Organisationsberatung
- Prüfung und prüfungsnahe Bewertung für Unternehmen, Betriebe und Verwaltungen der öffentlichen Hand
  - Abschlussprüfung
  - Organisationsberatung und prüfungsnahe Beratung

Gerne stehen wir Ihnen im Hinblick auf den sich aus der gesetzlichen Neuregelung ergebenen weiteren Handlungsbedarf als Berater zur Seite. Sprechen Sie uns einfach an!

Ihr dhpg-Kompetenzteam „Kommunen & Steuern“

Klaus Schmitz-Toenneßen
Adenauerallee 45 – 49
53332 Bornheim
T +49 2222 7007-0
E klaus.schmitz-toennessen@dhpg.de

Ulrich Trautmann
Adenauerallee 45 – 49
53332 Bornheim
T +49 2222 7007-0
E ulrich.trautmann@dhpg.de

Hagen Müller
Jean-Monnet-Straße 2
10557 Berlin
T +49 30 203015-0
E hagen.mueller@dhpg.de

Wir beraten Sie persönlich

dhpg-Standorte

Bonn
Marie-Kahle-Allee 2
53113 Bonn
T +49 228 81000 0
F +49 228 81000 20
E bonn@dhpg.de

Aachen
Adalbertsteinweg 34
52070 Aachen
T +49 241 8874783 0
F +49 241 8874783 20
E aachen@dhpg.de

Berlin
Jean-Monnet-Straße 2
10557 Berlin
T +49 30 203015 0
F +49 30 203015 20
E berlin@dhpg.de

Bornheim
Adenauerallee 45–49
53332 Bornheim
T +49 2222 7007 0
F +49 2222 7007 199
E bornheim@dhpg.de

Euskirchen
Carmanstraße 48
53879 Euskirchen
T +49 2251 7009 0
F +49 2251 7009 50
E euskirchen@dhpg.de

Frankfurt am Main
Lurgiallee 16
60439 Frankfurt am Main
T +49 69 57005 0
F +49 69 57005 190
E frankfurt@dhpg.de

Gummersbach
Bunsenstraße 10a
51647 Gummersbach
T +49 2261 8195 0
F +49 2261 8195 199
E gummersbach@dhpg.de

Köln
Erna-Scheffler-Straße 3
51103 Köln
T +49 221 33636 0
F +49 221 33636 36
E koeln@dhpg.de

Mönchengladbach
Enscheder Straße 9
41069 Mönchengladbach
T +49 2161 27752 22
F +49 2161 27752 23
E moenchengladbach@dhpg.de

Trier
Simeonstiftplatz 1
54290 Trier
T +49 651 2006853 0
F +49 651 2006853 60
E trier@dhpg.de

Wiesbaden
Kreuzberger Ring 7a
65205 Wiesbaden
T +49 611 99930 0
F +49 611 99930 30
E wiesbaden@dhpg.de

Stand: 15.3.2020 - Änderungen vorbehalten

Nationale und internationale Kooperation

Nexia Deutschland GmbH
www.nexia.de

Nexia International
www.nexia.com

A member of Nexia International