



# Neuregelung der Umsatzbesteuerung

von kirchlichen  
Körperschaften des  
öffentlichen Rechts -

im Bereich des  
kirchlichen  
Friedhofs- und  
Bestattungswesens

(Januar 2022)

## **Impressum**

Evangelisch-lutherische Landeskirche Hannovers

Rote Reihe 6 – 30169 Hannover

erarbeitet vom Landeskirchenamt Hannover

Telefon: 0511/1241-0

Email: [landeskirchenamt@evlka.de](mailto:landeskirchenamt@evlka.de)

<https://www.landeskirche-hannovers.de/evlka-de>

## **Haftungsausschluss**

Die nachstehend zur Verfügung gestellten Informationen sind weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines Einzelfalls zugeschnitten. Sie beinhalten und begründen keine Beratung und keine andere Form einer rechtsverbindlichen Auskunft. Die Information gibt die Interpretation der relevanten steuerrechtlichen Bestimmungen und ggf. die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie Verfügungen der Finanzverwaltung wieder. Die Ausführungen beruhen auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums der Erstellung dieser Information. Auf künftige Änderungen in der rechtlichen Beurteilung wird nicht hingewiesen. Eine Gewährleistung oder Garantie für die Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte wird nicht übernommen. Soweit gesetzlich zulässig, kann keine Haftung für ein Tun oder Unterlassen übernommen werden, welches sich allein auf die erteilten Informationen gestützt hat. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.

**Hinweis:**

Hinsichtlich der Begriffsbestimmungen und Grundsätze wird auf die bereits vorhandenen kirchlichen Arbeitshilfen sowie auf das BMF-Schreiben vom 23.11.2020 „Anwendungsfragen des § 2 b UStG im Zusammenhang mit dem Friedhofs- und Bestattungswesen<sup>1</sup>“ verwiesen.

**Das BMF Schreiben wurde der Vollständigkeit halber ab Seite 27 angefügt.**

---

<sup>1</sup> BMF v. 23.11.2020, III C 2 - S 7107/19/10004 :008.

## Inhaltsverzeichnis

1	Vorwort zur kirchlichen Bestattung .....	5
1.1	Einleitung .....	5
1.2	Kirchliches Friedhofs- und Bestattungswesen.....	5
1.2.1	Entwicklung des Friedhofs- und Bestattungswesens.....	5
1.2.2	Friedhofsträger im Sinne des Bestattungsgesetzes (BestattG).....	6
1.2.3	Übersicht zu den Bestattungsformen .....	6
1.3.	Steuerlicher Bezug des Friedhofs- und Bestattungswesens.....	7
1.4	Haftung / Friedhofsträger als Verantwortliche .....	7
2	Kirchliches Bestattungswesen im Lichte des § 2b UStG.....	7
2.1	Übersicht zur Einordnung von Fallbeispielen .....	8
2.2	vereinfachtes Prüfschema zur Anwendung des § 2 b UstG .....	8
2.2.1.	Liegt eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit auf Basis eines privatrechtlichen Vertrages vor? .....	8
	Wird die Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (Tätigkeit i.R. öffentlicher Gewalt) ausgeübt? .....	8
2.2.2	Liegt eine größere Wettbewerbsverzerrung vor?.....	9
2.3.	Nichtbeanstandungsregelung.....	11
3	Handlungsfelder – Überblick.....	12
4	Erläuterungen zu den Tätigkeiten im Friedhofswesen .....	21

# 1 Vorwort zur kirchlichen Bestattung

## 1.1 Einleitung

Diese Handreichung richtet sich an Kirchengemeinden, Kirchenkreise und kirchliche Verbände, zu deren Aufgabenbereichen kirchliche Friedhöfe gehören. Sie soll den Mitarbeitenden der Friedhofsverwaltungen und den Leitungsgremien eine Hilfestellung zur umsatzsteuerlichen Einordnung von Sachverhalten für den Zeitraum ab dem 01.01.2023 bieten.

Im Ergebnis gibt es keine gravierenden Änderungen durch die neue Rechtslage in Folge des BMF-Schreibens vom 23.11.2020 hinsichtlich der Umsatzbesteuerung von Leistungen im Rahmen des kirchlichen Friedhofs- und Bestattungswesens der sog. öffentlichen Hand.

Im Einzelfall können Änderungen in den rechtlichen Grundlagen (z. B. Friedhofs- und Gebührensatzungen/-ordnungen) und anderen buchhalterischen Grundlagen der Friedhofsbewirtschaftung notwendig und auf der Ebene des Friedhofsträgers im Rahmen von Steuererklärungen zu berücksichtigen sein. Sofern ausschließlich der Friedhofsträger eine Leistung erbringen darf und kein privater Dritter, ist sicherzustellen, dass eine Gebühr (ein öffentlich-rechtliches Entgelt) für diese Leistung erhoben wird.

## 1.2 Kirchliches Friedhofs- und Bestattungswesen

Zum Hoheitsbereich der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften gehören alle Tätigkeiten, die nach dem kirchlichen Selbstverständnis dazu dienen, den Verkündigungsauftrag der Kirche wahrzunehmen. Hierzu gehören im Sinne des § 54 der Abgabenordnung unter anderem die Abhaltung von Gottesdiensten, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten. Die Aufgabe der Bestattung steht jedoch mittlerweile in einigen Bereichen in einem Wettbewerb.

### 1.2.1 Entwicklung des Friedhofs- und Bestattungswesens

Anders als bei den kirchlichen Bestattungen gibt es bei den Kommunen viele Lockerungen, wie bspw. anonyme oder teilanonyme Bestattungen, die eine Steuerbarkeit und -pflichtigkeit begründen können.

Da eine kirchliche Bestattung jedoch nach festen Vorgaben zu erfolgen hat, werden in diesem Bereich nur wenige Tätigkeiten zukünftig als steuerbar und steuerpflichtig anzusehen sein. Auch im Hinblick auf die Unterscheidung Sarg- und Urnenbestattungen ergeben sich zukünftig keine wesentlichen Unterscheidungen in puncto Steuerbarkeit bzw. Steuerpflichtigkeit.

## 1.2.2 Friedhofsträger im Sinne des Bestattungsgesetzes (BestattG)

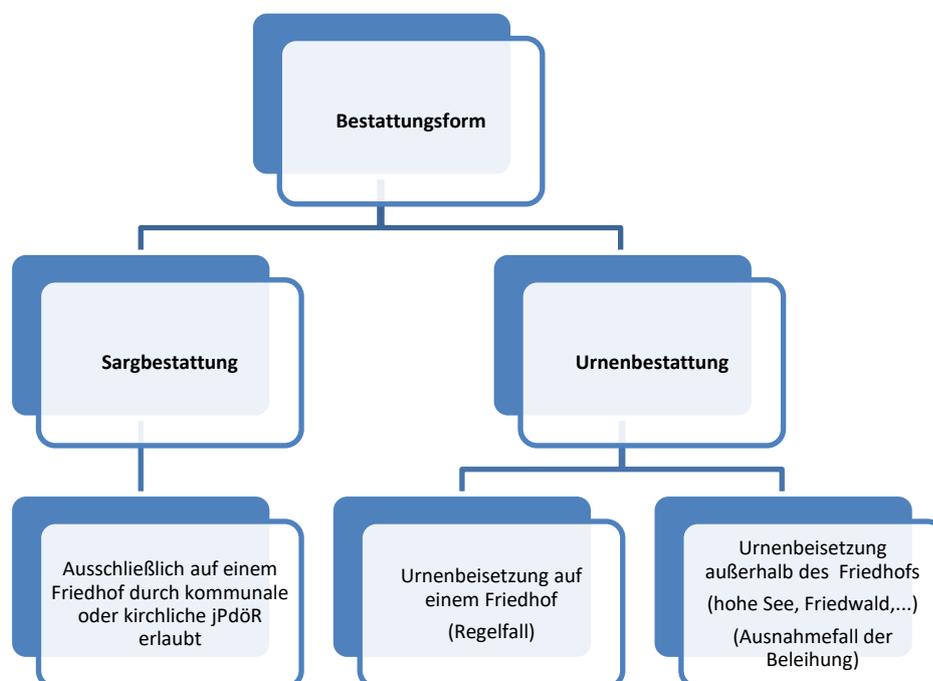
Welche Leistungen im Zusammenhang mit dem Friedhof von der Trägerkörperschaft selbst erbracht werden müssen und welche Leistungen auch an private Unternehmer weitergegeben werden können, bestimmt das Bestattungsgesetz (BestattG) des jeweiligen Bundeslandes.

In Niedersachsen (§ 13 Abs. 1 BestattG Nds.) gilt beispielsweise, dass Träger von Friedhöfen nur sein können:

- Gemeinden und
- Kirchen, Kirchengemeinden, Kirchengemeindeverbände und andere Religions- und Weltanschauungsgemeinschaften, wenn sie Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts sind.

Die Leistungsbeziehung zwischen kirchlicher Körperschaft und einem von ihr beauftragten Dritten (bspw. Friedhofsgärtner) erfolgt immer aufgrund eines privatrechtlichen Vertrags („Dienstvertrag“) und ist nach den allgemeinen umsatzsteuerlichen Regeln zu beurteilen. Kann die Leistung direkt vom „Kunden“ der Körperschaft beim Dritten bestellt werden und erfolgt auch eine direkte Abrechnung zwischen diesen beiden Parteien, handelt es sich nicht um Einnahmen der Körperschaft.

## 1.2.3 Übersicht zu den Bestattungsformen



### **1.3. Steuerlicher Bezug des Friedhofs- und Bestattungswesens**

Bis zur Anwendung des § 2b UStG ab dem 01.01.2023 kommt lediglich der (Dauer-)Grabpflege („Legate“) eine steuerliche Bedeutung zu. Hier gilt seit Jahren, dass insbesondere diese Leistungen als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen sind und bei Umsätzen über 45.000 € (ab 01.01.2022) pro Jahr einen sogenannten Betrieb gewerblicher Art begründen. Der Betrieb gewerblicher Art rückt die Leistungen in die ertragssteuerliche und – nach bis zum 31.12.2022 gültiger Rechtslage – in die umsatzsteuerliche Relevanz. Für die ertragssteuerliche Qualifizierung verbleibt es auch nach dem 01.01.2023 bei den Regelungen zum Betrieb gewerblicher Art.

Zur Vorbereitung auf den 01.01.2023 werden im Folgenden die Leistungen im Bereich Friedhofs- und Bestattungswesen in die künftige Rechtslage eingeordnet. Bedeutung hat die neue Rechtslage bereits vor dem 01.01.2023 für die Kalkulation von Friedhofsgebühren:

Wird durch die Bewertung der Einnahmen anhand untenstehender Tabelle sichtbar, dass Gebühren ab 2023 mit Umsatzsteuer belastet werden, muss zur Herstellung der Kostendeckung eine Änderung der Gebührensatzung hinsichtlich dieser Gebühren erfolgen. Gemäß dem einzuhaltenden Bestimmtheitsgrundsatzes ist darauf zu achten, dass dem Nutzungsberechtigten der zu entrichtende (Brutto-)Betrag auf Anhieb erkennbar sein muss.

### **1.4 Haftung / Friedhofsträger als Verantwortliche**

Verantwortlich für die richtige Benennung und Einstufung von steuerlich relevanten Aufgabenbereichen als Teil der allgemeinen Bestandsaufnahme sowie die Erledigung der sich daraus ergebenden steuerlichen Verpflichtungen ist die kirchliche Körperschaft als Friedhofsträgerin bzw. die für sie handelnden Organe / Organteile.

Hinsichtlich wichtiger Einzelfragen wird auf das o.g. BMF-Schreiben vom 23.11.2020 verwiesen.

## **2 Kirchliches Bestattungswesen im Lichte des § 2b UStG**

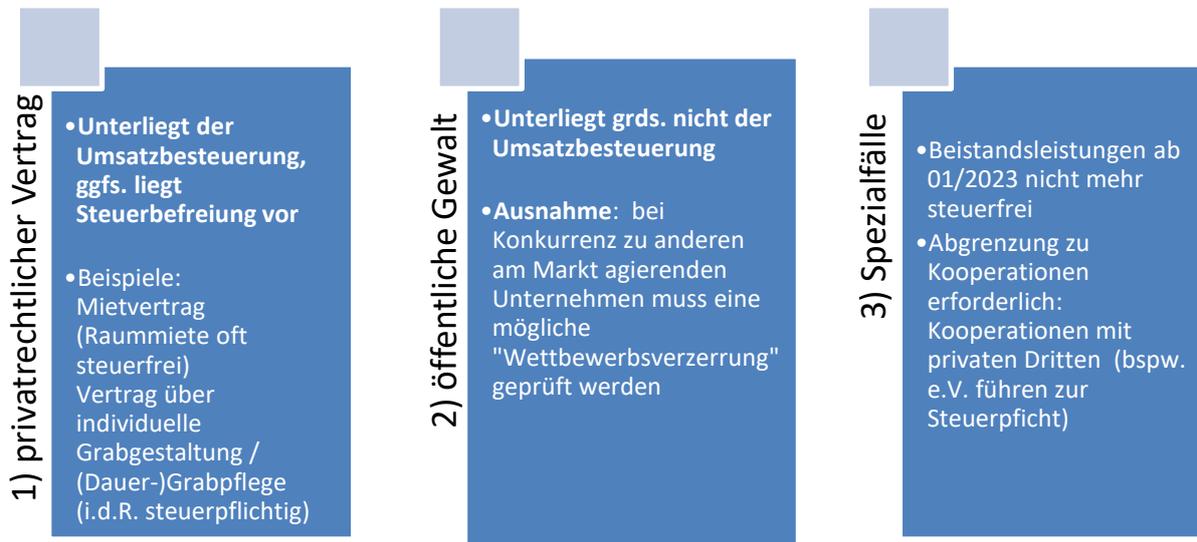
Bisher wurden und werden Körperschaften des öffentlichen Rechts mit ihren „Betrieben gewerblicher Art“ nur in begrenztem Umfang als Steuerpflichtige angesehen. Ausgangspunkt für die umsatzsteuerliche Bewertung war das Körperschaftsteuerrecht, das die Körperschaft in drei Bereiche unterteilt: Den nicht steuerbaren Hoheitsbereich, die im Wesentlichen nicht steuerbare Vermögensverwaltung und den steuerbaren wirtschaftlichen Bereich (Betrieb gewerblicher Art).

Mit Anwendung des neuen § 2b UStG ab dem Januar 2023 wird für die Frage der Umsatzsteuerbarkeit nicht mehr das Körperschaftsteuergesetz herangezogen, was auch Auswirkungen auf den Sprachgebrauch haben muss: Die Einordnung einer Tätigkeit als „hoheitlich“ hat für die Bewertung nach dem Umsatzsteuerrecht keine Bedeutung mehr! Oder anders: Auch wenn viele „Friedhofsleistungen“ häufig im „hoheitlichen Bereich“ angesiedelt sind, sind sie damit nicht automatisch „nicht (umsatz-)steuerbar“.

Ob Leistungen Umsatzsteuer auslösen (steuerbar und steuerpflichtig sind) oder keine Belastung mit Umsatzsteuer erfolgt (nicht steuerbare oder steuerfreie Leistungen) ist ab Januar 2023 ausschließlich nach der Art der einzelnen Tätigkeit und ihrer jeweiligen rechtlichen Grundlage zu beurteilen.

## 2.1 Übersicht zur Einordnung von Fallbeispielen

OBJ:



## 2.2 vereinfachtes Prüfschema zur Anwendung des § 2 b UStG

Folgende Prüfung ist ab dem Januar 2023 für jede erbrachte Leistung / Tätigkeit vorzunehmen:

### 2.2.1. Liegt eine unternehmerische (wirtschaftliche) Tätigkeit auf Basis eines privatrechtlichen Vertrages vor?

Umsätze juristischer Personen des öffentlichen Rechts auf privatrechtlicher Grundlage sind zukünftig grundsätzlich umsatzsteuerbar (z. B. Grabpflegevertrag bzgl. einer zu pflegenden Grabstelle, Mietverträge, Blumenverkäufe etc.). Das Umsatzsteuergesetz (UStG) kann jedoch eine Steuerbefreiung vorsehen (§ 4 UStG)

oder

### Wird die Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage (Tätigkeit i. R. öffentlicher Gewalt) ausgeübt?

Nur wenn Tätigkeiten aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Grundlage (d. h. auf gesetzl. Grundlage oder Satzungsbasis) ausgeführt werden, kann die handelnde jPÖR (wie bspw. Kirchengemeinden) als Nichtunternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen sein. Allerdings darf diese Sonderbehandlung nicht zu einer Bevorteilung der jPÖR gegenüber anderen Unternehmern führen

(„Wettbewerbsverzerrung“). Derartige Wettbewerbsverzerrungen sind insbesondere dann anzunehmen, wenn die von einer jPöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachte Leistung gleicher Art auch von einem privaten Unternehmer erbracht werden könnte.

### 2.2.2 Liegt eine größere Wettbewerbsverzerrung vor?

#### ➤ **Keine Wettbewerbsverzerrung bei „Exklusiv-Leistungen“**

Besteht im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Tätigkeit gegenüber den „Kunden“ ein Abnahmezwang für eine Leistung (die Friedhofssatzung regelt, dass bestimmte Leistungen nur von der Körperschaft durchgeführt werden dürfen), so sieht auch die Finanzverwaltung keine Wettbewerbsverzerrung, da andere Unternehmer keinen Marktzugang haben, d. h. keine gleichartigen Leistungen anbieten können. Die Leistung der jPöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage löst hierbei keine Umsatzsteuer aus.

#### ➤ **Keine Wettbewerbsverzerrung innerhalb bestimmter Betragsgrenzen**

Der § 2b UStG bestimmt, dass jährliche Einnahmen bis zu 17.500 € im Zusammenhang mit öffentlich-rechtlichen Tätigkeiten keine größere Wettbewerbsverzerrung auslösen. Diese Grenze gilt jeweils für „gleichartige Tätigkeiten“.

Wird die Grenze von 17.500 € Einnahmen je Tätigkeit jedoch überschritten, ist die Tätigkeit umsatzsteuerlich zu überprüfen. Existiert keine Steuerbefreiungsvorschrift, sind auch die Einnahmen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage umsatzsteuerpflichtig! Im Jahr der erstmaligen Überschreitung des Grenzwertes ist dieses noch unproblematisch, wenn hier bei Aufstellung der Prognose noch nicht von einer Überschreitung des Grenzwertes auszugehen war.

Der Unternehmer (die jPöR) wird die Umsatzsteuer, sofern er diese im Folgejahr der Überschreitung des Grenzwertes versehentlich nicht berechnet hat, nicht nachberechnen können, da es sich besonders im Friedhofswesen ausschließlich um Privatkunden handelt, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Die Folge wäre somit, dass bei den Gebühren eine erhebliche Deckungslücke eintritt.

#### **Hinweis:**

**Die Umsatzgrenze muss jedes Jahr überprüft werden.**

**Dieser Umsatzgrenze kommt somit in der Gebührenkalkulation eine wichtige Bedeutung zu. Da die Umsatzsteuer für hoheitliche Leistungen die im Wettbewerb stehen und für die keine Steuerbefreiung greifen würde (vgl. § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG) nur bei Überschreiten der Grenze von 17.500 € entsteht, muss hier eine recht genaue Prognose der Einnahmen erfolgen, um Liquiditätsproblemen durch die abzuführenden Umsatzsteuerbeträge vorzubeugen.**

➤ **Keine Wettbewerbsverzerrung bei steuerfreien Leistungen**

Führt die jPÖR öffentlich-rechtliche (und damit nicht steuerbare) Tätigkeiten aus, für die das Umsatzsteuergesetz eine Steuerbefreiung vorsieht (§ 4 UStG), wird der Wettbewerb durch die Nichtbesteuerung der jPÖR nicht verzerrt. Andere Unternehmer könnten sich auf die Steuerbefreiung berufen und würden im Ergebnis gleichbehandelt.

**Beispiele für umsatzsteuerbefreite Friedhofsleistungen**

**Grabnutzungsberechtigungen/Liegerechte/Rechte zur Beseitigung**

Diese sind hinsichtlich der Beisetzung auf räumlich abgrenzbaren, individualisierten Parzellen unter Ausschluss der Nutzung Dritter nicht umsatzsteuerbar, da die Leistung für nichtunternehmerische Zwecke des Leistungsempfängers erfolgt und sich private Anbieter auf eine Steuerbefreiung berufen könnten (Vermietungsleistung).

**Gleiches gilt für die damit verbundenen umsatzsteuerlich unselbständigen Nebenleistungen, wie:**

- Ausheben und Verfüllen des Grabes, Auskleiden des Grabes mit Matten, Absenken der Leiche ins Grab, Entsorgung von Kränzen und Blumen
- Pflege und Instandhaltung der Friedhofsanlagen
- Grabpflegeleistungen, die sich der Friedhofsträger vorbehält zur Gewährleistung eines einheitlichen Gestaltungsbildes der Grabanlage (bspw. Gemeinschaftsgräber)
- Gebühren für die Genehmigung zum Aufstellen von Grabmalen und Einfassungen
- Erstellung von Graburkunden
- Leichentransport auf dem Grundstück des Friedhofes
- Gebühren für die Befreiung von best. Verpflichtungen in Ausnahmefällen
- Reinigung von Räumlichkeiten (Friedhofskapelle, Abschiedsraum etc.)
- Beleuchtung, Heizung
- Bereitstellung von Tonanlagen / Orgel
- Mitüberlassung von Einrichtungsgegenständen zur würdevollen Aufbahrung des Sarges, sowie Kerzenständer, Kreuze, Kruzifixe, Weihwasserbehälter
- hygienische Totenversorgung
- Entsorgung von Kränzen und Blumen

Diese Nebenleistungen müssen nicht explizit in der Friedhofssatzung aufgeführt werden.

**Nicht als unselbständige Nebenleistungen, sondern als gesondert zu beurteilende, eigenständige Leistungen sind anzusehen:<sup>2</sup>**

- Grabpflegeleistungen an individuellen, räumlich abgrenzbaren Grabstätten
- Aufstellung von Grabsteinen und Setzen der Grabeinfassungen
- Aufbewahrung von Leichen in Kühlräumen/-zellen und Räumlichkeiten zur Überlassung zur Abhaltung von Trauerfeiern, Abschiedsräume, Friedhofskapellen

**Handlungsempfehlung zu eigenständigen Leistungen:**

**Eigenständige Leistungen sollten in der Friedhofsgebührensatzung geregelt werden, damit gleichartige Leistungen, die eine jPÖR erbringt, nicht von vorneherein steuerpflichtig werden, sondern erst ab einer jährlichen Umsatz-/Wettbewerbsgrenze von 17.500 €.**

### **2.3. Nichtbeanstandungsregelung aus dem BMF-Schreiben vom 23.11.2020**

Diese Regelung besagt, dass eine Nachversteuerung für erbrachte Leistungen im Rahmen von Alt- und Neuverträgen sowie erlassene Verwaltungsakte über Grabnutzungsberechtigungen, Liegerechte bzw. der Beisetzung bis zum 01.01.2023 nicht erfolgen muss, sofern nicht vom Widerruf der Optionsregelung im Sinne des § 27 Abs. 22 UStG Gebrauch gemacht wurde. Die Nichtbeanstandungsregelung betrifft lediglich nicht genau definierbare Grabparzellen wie bspw. anonyme Felder.

Auf kirchlichen Friedhöfen gibt es dieses jedoch nicht, da dort anhand von Aufzeichnungen immer nachvollziehbar ist, wo ein Leichnam in einer Urne bzw. einem Sarg bestattet wurde.

---

<sup>2</sup> Dies bedeutet, dass diese Leistungen im Hinblick auf eine Steuerbarkeit und Steuerpflicht (ggf. eine Steuerbefreiung) separat und eigenständig zu würdigen sind!

### 3 Handlungsfelder – Überblick

Die nachfolgende Tabelle wurde unter der Annahme erstellt, dass es sich bezüglich der Wahlgrabstätten um räumlich abgrenzbare Parzellen handelt. Lediglich bei räumlicher Abgrenzbarkeit der Parzellen ist eine Umsatzsteuerbefreiung möglich.

Sollte der Ihnen vorliegende Sachverhalt nicht in diesem Schaubild geregelt bzw. aus den Ihnen vorliegenden Fakten nicht eindeutig erkennbar sein, setzen Sie sich bitte zwecks Klärung mit dem zuständigen Fachbereich ihrer Landeskirche in Verbindung.

Legende:

Spalte 1 (weiß) beschreibt die Tätigkeit und somit die erbrachte Leistung

Spalte 2 (grün) beinhaltet Leistungen, die entweder nicht steuerbar sind, da sie kein anderer Unternehmer erbringen darf (und somit kein Wettbewerb besteht) oder Leistungen, die ein anderer Unternehmer zwar auf privatrechtlicher Grundlage erbringen kann, die jedoch ohne Recht auf Verzicht einer Steuerbefreiung unterliegt und somit auch für die KdöR steuerfrei ist (ebenfalls keine größere Wettbewerbsverzerrung).

Spalte 3 (gelb) stellt die Fälle dar, in denen auf der Basis einer bestehenden Satzung (durch öffentliche Gewalt) gehandelt wird. Zusätzlich ist zu prüfen, ob eine größere Wettbewerbsverzerrung vorliegt. Eine größere Wettbewerbsverzerrung wird beim voraussichtlichen Überschreiten der Umsatzgrenze von 17.500 € für gleichartige Leistungen angenommen. In dem Fall sind diese Umsätze steuerpflichtig. Betragen diese Umsätze maximal 17.500 €, so sind sie nicht steuerbar.

Spalte 4 (orange) beinhaltet steuerpflichtige Leistungen, die unzweifelhaft als steuerpflichtig einzustufen sind.

Spalte 5 (grau) dient der genauen Erläuterung der steuerlichen Einordnung der Sachverhalte.

X= Es besteht kein Wettbewerb zu (privaten) Wirtschaftsteilnehmern. / Es liegt eine sog. „hoheitliche Leistung“ vor, die kein anderer Wirtschaftsteilnehmer erbringen kann.

O= Es besteht Wettbewerb zu anderen (privaten) Wirtschaftsteilnehmern. Hier kommt es für die Einstufung der Leistungen (ust-bar und -pflichtig oder nicht) auf die Höhe der getätigten gleichartigen Jahresumsätze an.

Tätigkeit	Leistung nicht steuerbar bzw. steuerfrei	Leistung auf Satzungsbasis mit Wettbewerbsprüfung	Leistung steuerpflichtig	Erläuterung
<b>Abräumen von bestehenden Grabstätten (Urne/Sarg)</b> vor oder nach Ablauf der Nutzungszeit	X	O	O	Kein Wettbewerb zu anderen privaten Wirtschaftsunternehmen, wenn lt Friedhofssatzung der jPÖR vorbehalten. Wettbewerb besteht aber, wenn Leistung auch durch Dritte erbracht werden darf.

Tätigkeit	Leistung nicht steuerbar bzw. steuerfrei	Leistung auf Satzungsbasis mit Wettbewerbsprüfung	Leistung steuerpflichtig	Erläuterung
<b>Abräumen von bestehenden Grabstätten (Urne/Sarg)</b> vor Ablauf der Ruhezeit - Gebühr für die jährliche Unterhaltung bis zum Ablauf der Ruhezeit	X	O	O	Kein Wettbewerb zu anderen privaten Wirtschaftsunternehmen, wenn lt Friedhofsatzung der jPÖR vorbehalten. Wettbewerb besteht aber, wenn Leistung auch durch Dritte erbracht werden darf.
<b>Ausbetten eines Aschenrestes /eines Leichnams</b> nach Ablauf der Nutzungszeit	X	O	O	Kein Wettbewerb zu anderen privaten Wirtschaftsunternehmen, wenn lt Friedhofsatzung der jPÖR vorbehalten. Wettbewerb besteht aber, wenn Leistung auch durch Dritte erbracht werden darf.
<b>Ausheben und Verfüllen (Urne/ Sarg)</b> in einer Reihen- oder Wahlgrabstätte	X	O	O	Als Nebenleistung (NL) zur Hauptleistung (HL) einer räumlich abgrenzbaren Parzelle umsatzsteuerfrei. Bei nicht abgrenzbaren Parzellen <b>keine</b> Umsatzsteuerfreiheit!
<b>Dekoration</b> der Leichenkammer (Standard)	X	O	O	Als NL zur HL „Überlassung von Räumlichkeiten“ steuerfrei gem. § 4 Nr. 12a S. 1 UStG. Sofern eine besondere Dekoration gewünscht wird, liegt eine umsatzsteuerpflichtige Leistung vor, die im Wettbewerb zu privaten Unternehmen steht.

Tätigkeit	Leistung nicht steuerbar bzw. steuerfrei	Leistung auf Satzungsbasis mit Wettbewerbsprüfung	Leistung steuerpflichtig	Erläuterung
<b>Dekoration</b> der Trauerhalle (Standard: d.h. Mitüberlassung von Einrichtungsgegenständen wie Kerzenständer, Kreuze, Kruzifixe, Weihwasserbehälter)	X	O	O	Als NL zur HL „Überlassung von Räumlichkeiten“ steuerfrei gem. § 4 Nr. 12a S. 1 UStG. <b>Sofern eine besondere Dekoration gewünscht wird, liegt eine umsatzsteuerpflichtige Leistung vor, die im Wettbewerb zu privaten Unternehmen steht.</b>
<b>Einbettung / Umbettung / Wiederbestattung (Urne/Sarg)</b>	X	O	O	Kein Wettbewerb zu anderen privaten Wirtschaftsunternehmen, wenn laut Friedhofssatzung der jPÖR vorbehalten. <b>Wettbewerb besteht aber, wenn die Leistung auch durch private Unternehmer erbracht werden darf.</b>
Erstausstellung von <b>Dokumenten</b>	X			Da es sich um räumlich abgrenzbare Parzellen handelt, als NL zur HL steuerfrei.
Erhebung einer <b>Entsorgungsgebühr</b> je Grabstätte (Entsorgung alten Grabschmucks)	X	O	O	Kein Wettbewerb zu anderen privaten Wirtschaftsunternehmen, wenn lt. Friedhofssatzung der jPÖR vorbehalten. <b>Wettbewerb besteht, wenn Leistung auch von anderen privaten Unternehmern erbracht werden darf.</b>
<b>Friedhofsunterhaltungsgebühr</b>	X	O	O	Als Nebenleistung (NL) zur Hauptleistung (HL) nicht umsatzsteuerbar und somit umsatzsteuerfrei. Bei nicht abgrenzbaren Parzellen <b>keine Steuerfreiheit!</b>

Tätigkeit	Leistung nicht steuerbar bzw. steuerfrei	Leistung auf Satzungsbasis mit Wettbewerbsprüfung	Leistung steuerpflichtig	Erläuterung
Gebühr für die Genehmigung zur Aufstellung und Erweiterung eines Grabmals	X	O	O	Als Nebenleistung (NL) zur Hauptleistung (HL) nicht umsatzsteuerbar und somit umsatzsteuerfrei. Bei nicht abgrenzbaren Parzellen <b>keine</b> Steuerfreiheit!
Bereitstellung Grabeinfassung / Grabumrandung als einmalige Gebühr gemäß Satzung		O	O	Eigenständige Leistung; Leistung steht im Wettbewerb zu privaten Unternehmen
Grablichterverkauf			O	Eigenständige Leistung; Grablichter werden auch von privaten Unternehmern angeboten und stehen somit im direkten Wettbewerb; privatrechtlicher Vertrag; umsatzsteuerpflichtig
individuelle Grabpflegeleistungen		O	O	Eigenständige Leistung; steht im Wettbewerb zu privaten Unternehmern; zumindest bei Überschreitung der Umsatzgrenze umsatzsteuerpflichtig
Bereitstellung Grabplatte inkl. Gravur (Vor- und Nachname, Geb.- und Sterbedatum),  Beschriftung Kammerverschlussplatte,  Gravur an einer Stele		O	O	Jeweils eigenständige Leistungen; stehen im Wettbewerb zu privaten Unternehmern; privatrechtliche Verträge; zumindest bei Überschreitung der Umsatzgrenze umsatzsteuerpflichtig

Tätigkeit	Leistung nicht steuerbar bzw. steuerfrei	Leistung auf Satzungsbasis mit Wettbewerbsprüfung	Leistung steuerpflichtig	Erläuterung
Kriegsgräberstätten	X			Leistung kann nur durch jPÖR erbracht werden, da die Vorhaltung der Kriegsgräberstätten durch die jPÖR gesetzlich vorgeschrieben ist - nicht umsatzsteuerbar
Benutzung der <b>Kühlzellen /Kühlräume</b> (je Tag) <b>kein Abschiedsraum</b>  <i>(Fortsetzung)</i> Benutzung der <b>Kühlzellen /Kühlräume</b> (je Tag) <b>kein Abschiedsraum</b>	X	O	O	Die Überlassung von Kühlräumen und gekühlten Leichenzellen zur Aufbewahrung von Leichen ist grds. gem. § 4 Nr. 12a S.1 UStG umsatzsteuerfrei. Enthält die Kühlzelle / der Kühlraum neben der Betriebsvorrichtung weitere über die Nutzungsüberlassung hinausgehende Leistungen, welche prägend für den Aufbewahrungsort der Leiche ist, so sind diese insgesamt steuerpflichtig. Zudem besteht eine Wettbewerbsrelevanz bei Überschreiten der Umsatzgrenze, da Kühlräume auch durch andere Anbieter wie bspw. Bestattungsunternehmen angeboten werden können.

Tätigkeit	Leistung nicht steuerbar bzw. steuerfrei	Leistung auf Satzungsbasis mit Wettbewerbsprüfung	Leistung steuerpflichtig	Erläuterung
Gebühr Bereitstellung und Abschluss von <b>Legatverträgen / Grabpflegeverträgen</b>  <i>(Fortsetzung)</i> Abschlussgebühr <b>Legatverträge / Grabpflegeverträge</b>		O	O	Privatrechtlicher Vertrag. Grabpflege der Friedhofsgärtnerei steht im Wettbewerb zu privat betriebenen Gärtnereien. Ohne Friedhofssatzung, die Gebühr festlegt, ist diese Leistung mit dem 1. Euro <b>ust-pflichtig</b>
Benutzung der <b>Leichenkammer / Abschiedsraum</b>  Dazugehörige Leistungen wie Reinigung, Heizung, Beleuchtung, Bereitstellung der Orgel o. Tonanlage, Mitüberlassung von Einrichtungsgegenständen, hygienische Totenversorgung, Entsorgung von Kränzen und Blumen	X	O	O	Eigenständige Leistung, die, sofern die Leistung über die Nutzungsüberlassung als Leichenkammer oder Abschiedsraum hinausgeht, <b>umsatzsteuerpflichtig</b> ist.  Die zugehörigen Nebenleistungen (NL) werden <b>steuerrechtlich</b> genauso behandelt wie die entsprechende Hauptleistung (HL).

Tätigkeit	Leistung nicht steuerbar bzw. steuerfrei	Leistung auf Satzungsbasis mit Wettbewerbsprüfung	Leistung steuerpflichtig	Erläuterung
<b>Nutzungsrecht für:</b> -Reihengrabstätte, (Urne/Sarg), -Urnenwahlgrabstätte in einer Gemeinschaftsgrabanlage (Urnenring), -Urnenwandgrabstätte (Kolumbarium), Urnengemeinschaftsgrabstätte -Wahlgrabstätte (Urne/Sarg) -Reihen-/Wahlgrabstätte für zusätzliche Urnenbeisetzung	X			Wegen räumlich abgrenzbarer Parzelle, umsatzsteuerfrei gem § 4 Nr. 12a UStG. Zudem kein Verzicht auf Optionsrecht seitens privater Unternehmer möglich, weil Vertragsschluss immer mit Privatpersonen. Nutzungsrecht ist somit nicht umsatzsteuerbar.
<b>Organist / Orgelspiel</b>	X	O	O	Als "musikalische Grundausrüstung" einer satzungsgemäßen kirchlichen Bestattung (NL) teilt sie das USt-Schicksal des Grabnutzungsrechts (HL). Anders zu interpretieren ist bspw. die Aufführung einer Musikgruppe oder das Wirken eines Bild- u. Tontechnikers. Dann würden auch die übrigen Leistungen der kirchlichen Bestattung umsatzsteuerpflichtig.  Bei vorliegender Satzung u. einem Umsatz von höchstens 17.500 € wäre dieser umsatzsteuerrechtlich unproblematisch.
<b>Orgel-/ Harmoniumbenutzung</b>	X	O	O	Sofern diese Leistung als Gebühr erhoben wird, handelt es sich um eine unselbständige Nebenleistung, die das Schicksal der

Tätigkeit	Leistung nicht steuerbar bzw. steuerfrei	Leistung auf Satzungsbasis mit Wettbewerbsprüfung	Leistung steuerpflichtig	Erläuterung
				Hauptleistung (kirchliche Bestattung teilen) Bei Überschreiten der Umsatzgrenze wird die Leistung umsatzsteuerpflichtig.
Sarg-/Urnenträger je Person	X			Nebenleistung (NL) zur Hauptleistung (HL)
Stand sicherheitsgebühr (Prüfung auf Standfestigkeit der Grabsteine)  (Fortsetzung) Stand sicherheitsgebühr (Prüfung auf Standfestigkeit der Grabsteine)		O	O	Ist die Standsicherheitsgebühr in einer Friedhofssatzung geregelt und wird die Umsatzgrenze nicht überschritten, so bleibt die Leistung umsatzsteuerfrei. Prinzipiell kann auch ein privater Anbieter die Überprüfung der Standsicherheit von Grabsteinen anbieten. Somit liegt Wettbewerb und bei fehlender Friedhofssatzung bzw. bei Überschreiten der Umsatzgrenze eine umsatzsteuerpflichtige Leistung vor.
Benutzung der Trauerhalle, Friedhofskapelle, Abschiedsräume	X	O	O	Sofern nicht über die Standardleistung hinausgehend: Steuerfreie Leistung gem. § 4 Nr. 12 a S. 1 UStG, für die wg. nichtunternehmerischer Zweckbestimmung auch kein Optionsrecht besteht. Deshalb auch bei vertraglicher Überlassung der bspw. Leichenhalle an privaten Anbieter kein Verzicht auf Steuerbefreiung möglich. Bei

Tätigkeit	Leistung nicht steuerbar bzw. steuerfrei	Leistung auf Satzungsbasis mit Wettbewerbsprüfung	Leistung steuerpflichtig	Erläuterung
				<p>vertragl. Überlassung an Kommune; aussch. zw. jPÖR und deshalb kein Wettbewerb.</p> <p>Über die reine Nutzungsüberlassung inkl. NL wie Reinigung, Standarddekoration hinausgehende Leistungen (bspw. individuelle Dekoration), die für die dann einheitliche Leistung prägend sind. werden jedoch insgesamt umsatzsteuerpflichtig.</p>
Zulassung von Gewerbetreibenden	X			Zulassung kann nur von jPÖR vorgenommen werden; nicht umsatzsteuerbar
Zuschlag für Bestattungen / Beisetzungen an Samstagen	X			NL zur HL (kirchliche Bestattung)

## **4 Erläuterungen zu den Tätigkeiten im Friedhofswesen**

### **Abräumen von Grabstätten nach Ablauf der Ruhezeit (Sarg)**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für die Entfernung und Entsorgung der Fundamente, Aufbauten, Gedenkzeichen und Pflanzen zur Wiederherrichtung der Grabfläche. Darin enthalten sind auch Überwachungs-, Dokumentations- und Verwaltungsaufgaben.

### **Abräumen von Grabstätten nach Ablauf der Ruhezeit (Urne)**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für die Entfernung und Entsorgung der Fundamente, Aufbauten, Gedenkzeichen und Pflanzen zur Wiederherrichtung der Grabfläche. Darin enthalten sind auch Überwachungs-, Dokumentations- und Verwaltungsaufgaben.

### **Abräumen von Grabstätten vor Ablauf der Ruhezeit (Sarg/Urne)**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für die Unterhaltung der abgeräumten Grabstätte (Mähdienste) bis zum Ablauf der Ruhezeit. Die Abräumung von Grabstätten vor Ablauf der Ruhezeit führt zu erhöhtem Pflegeaufwand für den Friedhofsträger. Der erhöhte Pflegebedarf wird mit einer zusätzlichen Gebühr abgegolten.

### **Ausbetten eines Aschenrestes / eines Leichnams**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für das Öffnen und Schließen der Grabstätte inkl. Bergung der Aschereste oder das Bergen der Gebeine. Darin enthalten sind auch Überwachungs-, Dokumentations- und Verwaltungsaufgaben.

### **Ausheben und Verfüllen der Grabstätte in einer Reihen-/ Wahlgrabstätte**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für das Ausheben und Verfüllen der Grabstätte in einer Reihengrabstätte. Darin enthalten sind das Ausschlagen und der Grabverbau sowie die ordnungsmäßige Sicherung des ausgehobenen Grabes. Ebenso enthalten ist die Ausschmückung der Grabstätte mit Wurfgrün, Tannenreisig oder Plastikmatten. Dazu zählen auch das Verfügbarmachen von Gerätschaften (Sargwagen, Kranzwagen, Sargversenkungsmaschine), das Abräumen der Grabstätte und das Aufhügeln nach der Beerdigung.

### **Ausheben und Verfüllen der Grabstätte in einer Urnenbeisetzung**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für die Bereitung der Urnengrabstätte (Öffnen und Schließen). Ebenso sind Ausschmückung der Grabstätte mit Wurfgrün, Tannenreisig oder Plastikmatten sowie das Abräumen der Grabstätte nach der Beerdigung enthalten.

Ausheben und Verfüllen der Grabstätte sind notwendige Voraussetzungen für die Beerdigung.

### **Entsorgungsgebühr**

Anteilige Beteiligung der Nutzungsberechtigten an den Entsorgungskosten (z. B. Entsorgung

alter Grabschmuck) des Friedhofs über eine einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung.

#### **Friedhofsunterhaltungsgebühr**

Jährliche Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung zur Deckung der allgemeinen Unterhaltungs- und Verwaltungskosten. Die Friedhofsunterhaltung dient der Beachtung von Verkehrssicherungspflichten, der Erhaltung von Wegen etc. sowie u.a. der Ermöglichung des ungehinderten Zuganges für die Angehörigen.

#### **Grabeinfassung / Grabumrandung**

Es handelt sich um eine einmalige Gebühr, die für die Bereitstellung von Grabeinfassungen/Grabumrandungen gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung erhoben wird.

#### **Grablichter (Verkauf)**

Der Verkauf von Grablichtern findet im Regelfall auf privatrechtlicher Grundlage statt.

#### **Grabmal (Genehmigung zur Aufstellung, Prüfung auf Standfestigkeit)**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für die Grabmalprüfung auf Gestaltung und Maße. Zur Sicherstellung der allgemeinen Verkehrssicherungspflicht des Friedhofsträgers werden jährlich die Grabmale auf Standfestigkeit geprüft.

Die Erteilung der Genehmigung zur Aufstellung von Grabmalen ist eine Tätigkeit, die der öffentlichen Körperschaft als Friedhofsträger vorbehalten ist.

#### **Grabpflege für Grabstätten ohne/mit eingeschränkten Gestaltungsmöglichkeiten**

(Rasengräber)

Einmalige oder jährliche Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für die Unterhaltung und Pflege der Grabstätten, z.B. durch Raseneinsaat. Eine individuelle Grabpflege findet nicht statt. Die Rasengrabflächen werden pflegerisch genauso behandelt wie die übrigen zum Friedhof gehörenden Rasenflächen. Der Rasen wird gemäht, um den Friedhof als würdigen Bestattungsort zu erhalten.

#### **Grabplatte inkl. Gravur**

Zur einheitlichen Gestaltung der Grabstellen wird gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung eine Grabplatte inkl. individueller Gravur (Vor- und Nachname, Geb.- und Sterbedatum) bereitgestellt.

#### **Holzkreuz / Holzplatte für Sarg und Urnengräber**

Zur einheitlichen (vorläufigen) Gestaltung der Grabstellen werden gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung Holzkreuze / Holzplatten bereitgestellt.

#### **Kriegsgräber (Ruherechtsentschädigung)**

Die Kriegsgräber bleiben gem. § 2 GräberG dauernd bestehen. Der Friedhofsträger darf diese Gräber auf Grund des Gesetzes niemals abräumen und anderweitig nutzen. Das Land wird nach § 3 GräberG dazu verpflichtet, für Vermögensnachteile dem Grundstückseigentümer eine Entschädigung zu zahlen. Diese geleistete Entschädigung erstattet der Bund den Ländern gem. § 5 Abs. 3 GräberG.

**Kühlzellen**

Einmalige Gebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für die Nutzung von Kühlzellen (die nicht als Räumlichkeit zur Verabschiedung von Verstorbenen genutzt werden).

**Küster/in**

Einmalige Gebühr gemäß der Friedhofs(gebühren-)-satzung für die würdevolle Ausgestaltung sowie die Vor- und Nachbereitung kirchlicher Trauerfeierlichkeiten durch eine/n Küster/in.

**Leichenkammer (Abschiedsraum)**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für die Nutzung der Leichenkammer. Die Leichenkammer ist ein Raum, in dem die Angehörigen sich von den Toten verabschieden können und keine Kühlzelle, die als Betriebsvorrichtung lediglich die Funktion der Kühlung erfüllt.

**Leichenkammer (Dekoration)**

Einmalige Gebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung zur Dekoration der Leichenkammer mit einer Grundausstattung an Blumen und Kerzen.

**Legate / Dauergrabpflegeverträge**

Entgelt für die Durchführung der Dauergrabpflege.

Die Dauergrabpflegeleistungen stehen grundsätzlich im Wettbewerb mit privaten Anbietern. Jedoch gilt für Altverträge, die vor dem 01.01.2021 mit dem Nutzungsberechtigten abgeschlossen wurden, jedoch eine Laufzeit über den 01.01.2021 hinaus ausweisen, die Nichtbeanstandungsregelung. Sie werden als nicht umsatzsteuerbar behandelt. Für diese Altverträge würde eine Nach-/Neuberechnung der Umsatzsteuer zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand/-kosten führen.

Es wird darauf hingewiesen, dass Friedhofsträger grds. keine Dauergrabpflegeverträge abschließen sollen (§ 15 DBFriedhof).

**Nutzungsrecht für eine Urnen-/Erdreihengrabstätte mit individueller Grabpflege**

Einmalige Gesamtgebühr für die Überlassung eines langfristigen Nutzungsrechts gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für eine (Urnen-)Reihengrabstätte. Die Friedhofsverwaltung bestimmt die Belegung und die Räumung der Reihe nach. Ein Wiedererwerb und eine Verlängerung des Nutzungsrechts sind nicht möglich. Die Gestaltung und Unterhaltung der Grabstätten gemäß den Regelungen der Friedhofs(gebühren)-satzung obliegt den Nutzungsberechtigten. Die Errichtung eines Gedenkzeichens ist Sache des Nutzungsberechtigten. Eine Pflege der Grabstätte durch die Friedhofsverwaltung findet nicht statt.

**Nutzungsrecht für eine Urnenreihengrabstätte ohne Gestaltungsmöglichkeiten (z. B. Waldgrabstätte/ Baumgrabstätte)**

Einmalige Gesamtgebühr für die Überlassung eines langfristigen Nutzungsrechts gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für eine Urnenreihengrabstätte, z. B. in einem Waldstück (Waldgrabstätte) oder an einem Baum (Baumgrabstätte). Die Friedhofsverwaltung bestimmt die Belegung und die Räumung der Reihe nach. Ein Wiedererwerb und eine Verlängerung des Nutzungsrechts sind nicht möglich. Die Gestaltung und Unterhaltung der Grabstätten obliegt der Friedhofsverwaltung. Damit einher geht die Anbringung eines einheitlichen Gedenkzeichens (z. B.: Grabplatte oder Gravur an einer Stele).

### **Nutzungsrecht für eine Urnen-/ Erdwahlgrabstätte**

Einmalige Gesamtgebühr für die Überlassung eines langfristigen Nutzungsrechts gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für eine Urnen-/Erdwahlgrabstätte. Die Belegung wird vorab gemeinsam mit der Friedhofsverwaltung und mit den Nutzungsberechtigten bestimmt. Die Gestaltung und Unterhaltung der Grabstätten gemäß den Regelungen der Friedhofssatzung obliegt den Nutzungsberechtigten. Die Errichtung eines Gedenkzeichens ist Sache des Nutzungsberechtigten. Eine Pflege der Grabstätte durch die Friedhofsverwaltung findet nicht statt.

### **Nutzungsrecht für eine Urnen-/Erdgrabstätte in einer Gemeinschaftsgrabanlage (Urnenring)**

Es handelt sich um eine einmalige Gesamtgebühr für die Überlassung eines langfristigen Nutzungsrechts gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für eine Urnen-/Erdgrabstätte in einer Gemeinschaftsgrabanlage. Die Belegung wird vorab innerhalb eines Grabfeldes um eine Stele herum (Urnenring) gemeinsam mit der Friedhofsverwaltung und mit den Nutzungsberechtigten bestimmt. Die Gestaltung und Unterhaltung der Grabstätten obliegt der Friedhofsverwaltung. Damit einher geht die Anbringung eines einheitlichen Gedenkzeichens (z. B.: Grabplatte oder Gravur an einer Stele).

### **Nutzungsrecht für eine Urnenwahlgrabstätte (zusätzliche Beisetzung einer Urne)**

Einmalige Gesamtgebühr für die zusätzliche Überlassung eines langfristigen Nutzungsrechts gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für eine Zubettung einer weiteren Urne in einer bereits belegten Urnenwahlgrabstätte. Die Belegung wird vorab gemeinsam mit der Friedhofsverwaltung und mit den Nutzungsberechtigten bestimmt. Die Gestaltung und Unterhaltung der Grabstätten gemäß den Regelungen der Friedhofssatzung obliegt den Nutzungsberechtigten.

### **Nutzungsrecht für eine Urnenwandgrabstätte (Kolumbarium/Columbarium) als Reihengrabstätte oder Wahlgrabstätte**

Einmalige Gesamtgebühr für die Überlassung eines langfristigen Nutzungsrechts gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für eine oberirdische Beisetzung in einer Urnenwandgrabstätte (auch als Kolumbarium/Columbarium bezeichnet) als Reihengrabstätte oder Wahlgrabstätte. Die Friedhofsverwaltung bestimmt die Belegung und die Räumung der Reihe nach. Ein Wiedererwerb und eine Verlängerung des Nutzungsrechts als Reihengrabstätte ist nicht möglich. Die Beisetzung der Urne wird in einer überirdischen Urnenwand ermöglicht. Eine freie Gestaltung der Grabstätte ist nicht möglich. Relevante Ausgaben für die Unterhaltung der Grabstätte fallen nicht an.

### **Nutzungsrechtsverlängerung/-ausgleichsgebühr für eine Wahlgrabstätte**

Einmalige Gesamtgebühr für die Verlängerung des Nutzungsrechts gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für eine Wahlgrabstätte.

### **Obduktionsraum (Nutzungsgebühr)**

Das einmalige Entgelt für den Obduktionsraum wird im Regelfall auf privatrechtlicher Grundlage erhoben.

**Orgel-/Harmoniumnutzung**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für die Nutzung der Instrumente zur musikalischen Untermalung der Trauerfeier durch einen (fremden) Organisten.

**QR-CODES**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für die Anbringung eines QR-Codes (als maschinenlesbarer Verweis mit Inhalt auf eine hinterlegte Internetseite) an einen Grabstein.

**Sarg-/Urnenträger je Person**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für den Transport von Sarg oder Urne durch Sarg- und Urnenträger.

**Trauerhalle (Dekoration)**

Einmalige Gebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung zur Dekoration der Trauerhalle mit einer Grundausrüstung an Blumen und Kerzen.

**Trauerhalle (Nutzungsgebühr)**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für die Leichenkammer, die u. a. als Räumlichkeit zur Verabschiedung von den Verstorbenen verwendet wird.

**Trauerhalle (Reinigungsgebühr)**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für die Reinigung der Trauerhalle.

**Umbettung (Genehmigung)**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für den Verwaltungsaufwand zur Änderung einer Nutzungsrechtsnachfolge.  
Die Ausstellung von Graburkunden ist eine Verwaltungsleistung, die der öffentlichen Körperschaft als Friedhofsträger vorbehalten ist.

**Urkunde / Graburkunde (Ausstellung/Erstausstellung der Dokumente)**

Einmalige Gebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für den Verwaltungsaufwand zur Ausstellung einer Graburkunde.  
Die Ausstellung von Graburkunden ist eine Verwaltungsleistung, die der öffentlichen Körperschaft als Friedhofsträger vorbehalten ist.

**Urkunde / Graburkunde (Umschreibung)**

Einmalige Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für den Verwaltungsaufwand zur Änderung einer Nutzungsrechtsnachfolge.  
Die Ausstellung von Graburkunden ist eine Verwaltungsleistung, die der öffentlichen Körperschaft als Friedhofsträger vorbehalten ist.

**Zulassung von Gewerbetreibenden / Ausstellung von Berechtigungskarten**

Wiederkehrende Nutzungsgebühr gemäß der Friedhofs(gebühren)-satzung für die Zulassung

von Gewerbetreibenden für die Ausführung spezifischer Tätigkeiten auf dem Friedhof. Gleichmaßen ist das Ausstellen von Berechtigungskarten an Gewerbetreibende zu sehen. Die Zulassung von Gewerbetreibenden ist eine Verwaltungsleistung, die der öffentlichen Körperschaft als Friedhofsträger vorbehalten ist. Gleiches gilt für das Ausstellen von Berechtigungskarten an Gewerbetreibende.



MDgin Kerstin Rademacher  
Unterabteilungsleiterin III C

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-0  
FAX +49 (0) 30 18 682-0  
E-MAIL IIC2@bmf.bund.de  
DATUM 23. November 2020

**- E-Mail-Verteiler U1 -**  
**- E-Mail-Verteiler U2 -**

BETREFF **Anwendungsfragen des § 2b UStG in Zusammenhang mit dem Friedhofs- und Bestattungswesen**

GZ **III C 2 - S 7107/19/10004 :008**  
DOK **2020/1212492**  
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Durch Artikel 12 des Gesetzes vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834) wurden durch Einfügung des § 2b UStG die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) neu gefasst. In diesem Kontext hat sich auch eine Reihe von Anwendungsfragen im Zusammenhang mit Friedhöfen in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft ergeben.

Für die Anwendung von § 2b UStG gilt Folgendes:

Erbringen jPöR im Bereich des Friedhofs- und Bestattungswesens Leistungen gegen Entgelt, liegt ein Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinn und damit eine unternehmerische Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 UStG vor. Werden Leistungen auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Satzung in öffentlich-rechtlicher Handlungsform erbracht, ist der Anwendungsbereich des § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG eröffnet, so dass zu prüfen ist, ob die Behandlung der jPöR als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen im Sinne des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG führen würde (siehe BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, BStBl I S. 1451, Randziffern 8 und 22).

Verzerrungen des Wettbewerbs können nur stattfinden, wenn Wettbewerb besteht. Dies setzt voraus, dass die von einer jPöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachte Leistung gleicher Art auch von einem privaten Unternehmer erbracht werden könnte. Zwei Leistungen sind

gleichartig und stehen deshalb in einem Wettbewerbsverhältnis, wenn sie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen (siehe BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, BStBl I S. 1451, Randziffern 23 und 24).

Als Durchschnittsverbraucher der in Friedhofssatzungen geregelten Leistungen kommen die Personen in Betracht, die nach den Bestattungsgesetzen der Länder verpflichtet sind, für die Bestattung zu sorgen. Diese Personen entscheiden über Bestattungsort und -art und sind dabei nicht verpflichtet, einen bestimmten Friedhof zu nutzen.

## **1. Grabnutzungsberechtigungen/Liegerecht/Recht zur Beisetzung**

Die Einräumung von Grabnutzungsberechtigungen, Liegerechten und Rechten zur Beisetzung eines Sarges oder einer Urne sowie zur Leichentuchbestattung, die darin bestehen, eine räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzelle unter Ausschluss Dritter nutzen zu können (regelmäßig z. B. bei Urnennischen oder Kolumbarien, Reihen- und Wahlgrabstätten), ist bei Leistungserbringung durch private Anbieter als Vermietung von Grundstücken nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG umsatzsteuerfrei, unabhängig davon, ob es sich um Erd- oder Feuerbestattungen handelt (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juni 2017, V R 3/17, BStBl II 2018 S. 372).

Dem BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016, BStBl I S. 1451 (Randziffer 38) folgend sind bei jPöR die Voraussetzungen des § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG dann nicht erfüllt, wenn es sich um eine in § 9 Abs. 1 UStG genannte Leistung handelt (Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g, Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12 oder 13 UStG). Allerdings enthält § 2b Abs. 2 UStG keine abschließende Aufzählung von Fällen, in denen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen. Diese sind auch in den Fällen zu verneinen, in denen zwar die Voraussetzungen des § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht erfüllt sind, aber ein Verzicht auf die Steuerbefreiung bei vergleichbaren Leistungen Privater aufgrund der tatsächlichen Umstände ausgeschlossen ist. So erfolgt die Einräumung von Grabnutzungsberechtigungen, Liegerechten und Rechten zur Beisetzung stets für nichtunternehmerische Zwecke des Leistungsempfängers, weshalb in diesen Fällen tatsächlich niemals auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG verzichtet werden kann. Werden derartige Leistungen durch jPöR erbracht, werden sie insoweit unter Beachtung des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG nicht unternehmerisch tätig.

Wird hingegen keine räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzelle zur Nutzung unter Ausschluss Dritter überlassen, kommt eine Steuerfreiheit dieser Leistung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG bei privaten Anbietern nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juni 2017, V R 4/17, BStBl II 2018 S. 370). Derartige Leistungen werden von jPöR unternehmerisch ausgeführt und unterliegen der Umsatzbesteuerung, wenn sie auch von Privaten erbracht werden können und die Wettbewerbsgrenze nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG überschritten wird.

Insbesondere folgende mit der Einräumung von Grabnutzungsberechtigungen, von Liegerechten bzw. dem Recht zur Beisetzung einhergehende Leistungen sind unselbstständige Nebenleistungen im Sinne des Abschnitts 3.10 Abs. 5 UStAE, die das Schicksal der Hauptleistung teilen:

- Bestattungsleistungen, z. B. das Ausheben und Verfüllen der Grabstelle, das Auskleiden des Grabes mit Matten, das Absenken des Sargs oder der Leiche bei Leichentuchbestattung, die Entsorgung von Kränzen und Blumen,
- die Pflege und Instandhaltung von Friedhofsanlagen (z. B. Wege, Hecken, Grünanlagen), die dem Friedhofsträger vorbehalten sind und für die häufig eine Friedhofsunterhaltungsgebühr erhoben wird,
- die Grabpflegeleistungen, die sich der Friedhofsträger vorbehält, um ein einheitliches Gestaltungsbild der Grabanlage (bei Gemeinschaftsgrabanlagen/ Gräberfeldern) sicherzustellen,
- Gebühren für die Genehmigung zum Aufstellen von Grabmalen und Einfassungen,
- die Erstellung der Graburkunde,
- der Leichentransport innerhalb des Friedhofs,
- Gebühren für die Befreiung von bestimmten Verpflichtungen in Ausnahmefällen.

Ob in der jeweiligen Friedhofssatzung hierfür gesonderte Gebühren vorgesehen sind, ist nicht erheblich.

Dies gilt auch für solche Leistungen in Zusammenhang mit einer Verlängerung der Grabnutzungsberechtigung bei einer weiteren Beisetzung in eine bestehende Grabparzelle. Sollte dabei keine Verlängerung der Grabnutzungsberechtigung vereinbart werden, ist nicht von unselbstständigen Nebenleistungen auszugehen, sondern sind die Leistungen nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen (vgl. Ziffer 3).

Insbesondere folgende Leistungen sind als eigenständige Leistungen zu beurteilen:

- die Grabpflegeleistungen an individuellen, räumlich abgegrenzten Grabstätten,
- das Aufstellen von Grabsteinen und das Setzen der Grabeinfassung.

## **2. Aufbewahrung von Leichen in Kühlräumen oder Kühlzellen sowie Benutzung von Feierhallen, Friedhofskapellen und Abschiedsräumen**

Werden Leichen in Kühlräumen oder Kühlzellen aufbewahrt und werden Räumlichkeiten insbesondere zur Abhaltung von Trauerfeiern zur Nutzung überlassen, handelt es sich hierbei jeweils grundsätzlich um eigenständige Leistungen.

Insbesondere folgende mit der Überlassung der o.g. Räumlichkeiten sowie von Kühlräumen und gekühlten Leichenzellen zur Aufbewahrung von Leichen einhergehende Leistungen sind, sofern sie als Gebühr erhoben werden, unselbstständige Nebenleistungen im Sinne des Abschnitts 3.10 Abs. 5 UStAE, die das Schicksal der Hauptleistung teilen:

- die Reinigung der Räumlichkeiten,
- die Beleuchtung sowie Heizung,
- die Bereitstellung von Tonanlagen bzw. Orgel,
- die Mitüberlassung von Einrichtungsgegenständen zur würdevollen Aufbahrung des Leichnams wie Kerzenständer samt Kerzen, Kreuze, Kruzifixe und Weihwasserbehälter,
- die hygienische Totenversorgung durch die dafür zuständige Person sowie
- die Entsorgung von Kränzen und Blumen.

Ob in der jeweiligen Friedhofssatzung hierfür gesonderte Gebühren vorgesehen sind, ist nicht erheblich.

### **2.1. Feierhallen, Friedhofskapellen und Abschiedsräume**

Die Überlassung von Räumlichkeiten wie Feierhallen, Friedhofskapellen und Abschiedsräumen nebst Einrichtungsgegenständen insbesondere zur Abhaltung von Trauerfeiern stellt bei privaten Wirtschaftsteilnehmern in der Regel eine umsatzsteuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG dar, bei der eine Option zur Steuerpflicht wegen der nichtunternehmerischen Zweckbestimmung faktisch ausgeschlossen ist (§ 9 UStG). Werden vergleichbare Leistungen durch jPöR erbracht, werden die jPöR insoweit unter Beachtung des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG nicht unternehmerisch tätig. Werden über die Nutzungsüberlassung hinausgehende Leistungen erbracht, die für eine dann einheitliche Leistung prägend sind, ist die Überlassung der Räumlichkeiten umsatzsteuerpflichtig.

### **2.2. Aufbewahrung von Leichen in Kühlräumen oder Kühlzellen**

Die Überlassung von Kühlräumen und gekühlten Leichenzellen zur Aufbewahrung von Leichen kann auch eine nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG umsatzsteuerfreie Leistung sein, für die wegen der nichtunternehmerischen Zweckbestimmung keine Option möglich ist (§ 9 UStG). JPöR werden insoweit mit der Erbringung dieser Leistungen unter Beachtung des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG nicht unternehmerisch tätig. Werden über die Nutzungsüberlassung hinausgehende Leistungen erbracht, die für eine dann einheitliche Leistung prägend sind, ist die Überlassung umsatzsteuerpflichtig.

### **3. Bestattungsleistungen im Zusammenhang mit bereits bestehenden Grabstätten (z. B. Umbettungen, Abräumen von Gräbern, Nachbestattungen ohne Verlängerung des Nutzungsrechts)**

Bei (Bestattungs-)Leistungen im Zusammenhang mit bereits bestehenden Grabstätten (z. B. Umbettungen, Abräumen) handelt es sich regelmäßig um selbständige Leistungen. Mit derartigen Leistungen treten jPöR nicht in Wettbewerb zu privaten Wirtschaftsteilnehmern, wenn diese Leistungen durch die für den Friedhof, auf dem sich die Grabstätte befindet, geltende Friedhofssatzung der den Friedhof betreibenden jPöR vorbehalten ist. Können die Leistungen nach der Friedhofssatzung auch durch private Wirtschaftsteilnehmer erbracht werden, wird die jPöR mit der Erbringung dieser Leistungen unternehmerisch tätig, wenn die Wettbewerbsgrenze nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG überschritten wird.

### **4. Vertragliche Überlassung der Trägerschaft von Friedhof, Leichenhalle und Feierhalle durch kirchliche jPöR (Kirchengemeinden/ Kirchenstiftungen) an eine Kommune**

Vereinbaren eine kirchliche jPöR und eine Kommune auf Basis eines öffentlich-rechtlichen Vertrages, dass die Trägerschaft für den Friedhof von der kirchlichen jPöR auf die Kommune übergeht und in dem Zusammenhang der Friedhof samt Einrichtungen und das Leichenhaus überlassen werden, erfolgt die Vereinbarung im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne des § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG.

Soweit der Betrieb eines Friedhofs aufgrund landesgesetzlicher Regelungen nur durch jPöR erfolgen kann, ist Wettbewerb mit privaten Anbietern bei der Überlassung des Friedhofs ausgeschlossen.

Der Betrieb eines Leichenhauses ist in der Regel jedoch auch durch private Anbieter möglich. Bei der Überlassung eines Leichenhauses sind Wettbewerbsverzerrungen allerdings zu verneinen, da hier nach dem Gedanken des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vergleichbare auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen privater Anbieter ohne Recht auf Verzicht nach § 9 UStG (Option) der Befreiung gemäß § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG unterliegen würden. Eine Option nach § 9 UStG ist auch - vergleichbar den Ausführungen zu 1) - hier nicht möglich, weil der Betreiber des Leichenhauses aufgrund der Verwendung für umsatzsteuerfreie Leistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Die Leistungen der Kommune an insbesondere die Personen, die nach den Bestattungsgesetzen der Länder verpflichtet sind, erfolgen stets für den nichtunternehmerischen Bereich. Daher ist auch hier faktisch kein Verzicht auf die Steuerbefreiung möglich.

Soweit der Betrieb eines Friedhofs privaten Anbietern nach landesrechtlichen Vorschriften möglich ist, gelten für die Wettbewerbsprüfung die vorgenannten Aussagen entsprechend.

## 5. Nichtbeanstandungsregelung

Es wird nicht beanstandet, wenn bei bereits unter dem Regelungsregime des § 2 Abs. 3 UStG in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung laufenden Rechtsverhältnissen über Grabnutzungsberechtigungen, Liegerechte bzw. das Recht zur Beisetzung, die vor der Wirkung eines Widerrufs der Optionsregelung nach § 27 Abs. 22, 22a UStG oder ohne Widerruf dieser Optionsregelung vor dem 1. Januar 2023 geschlossen wurden und unter Anwendung des § 2b UStG erstmals als umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig zu beurteilen sind, keine Nachversteuerung nach § 27 Abs. 1 UStG erfolgt. Für vor dem 1. Januar 2021 abgeschlossene Verträge und erlassene Verwaltungsakte über Grabnutzungsberechtigungen, Liegerechte bzw. das Recht zur Beisetzung wird – auch wenn sie bereits unter dem Regelungsregime des § 2b UStG geschlossen bzw. erlassen wurden – es ebenfalls nicht beanstandet, wenn keine Besteuerung erfolgt.

## 6. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird im Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 16. November 2020 - III C 2 - S 7100-b/19/10001 :004 (2020/1181130), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, in Abschnitt 2b.1 nach Absatz 10 der folgende Absatz 11 angefügt:

**„(11) Zur Behandlung der Anwendungsfragen des § 2b UStG in Zusammenhang mit dem Friedhofs- und Bestattungswesen vgl. BMF-Schreiben vom 23. 11. 2020, BStBl I S. xxx.“**

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag  
Rademacher

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.