



Finanzen

Handreichung des Erzbistums Paderborn

Umsatzbesteuerung im Bereich
des kirchlichen Friedhofs- und Bestattungswesens

Stand: 31.03.2021



ERZBISTUM
PADERBORN



Inhalt

Allgemeine Hinweise (u. a. zur Aktualisierung, Haftungsausschluss)	4
Abkürzungsverzeichnis	4
Kontaktadressen.....	5
Friedhofs- und Bestattungswesen als Teil des kirchlichen Hoheitsbereiches	6
Umsatzbesteuerung nach der neuen Rechtslage (Überblick)	7
Steuerliche Klassifizierung einzelner Friedhofsleistungen.....	10
Vorbereitung auf die neue Rechtslage.....	14
Anlage: Erfassung von steuerrelevanten Friedhofseinnahmen zur Prüfung der Steuerpflicht	15
Notizen	17

Allgemeiner Hinweis zum Gebrauch der Handreichung

Die Handreichung soll insbesondere die Folgewirkungen der neuen Rechtslage für die Umsatzbesteuerung der sog. öffentlichen Hand im Bereich des kirchlichen Friedhofs- und Bestattungswesens verdeutlichen.

Die Ausführungen ergänzen und konkretisieren die „Arbeitshilfe für die steuerliche Bestandsaufnahme in der Kirchengemeinde“. Aktuelle Fassungen dieser Unterlagen stehen als Download über das Online-Angebot des Erzbistums Paderborn „Verwaltungshandbuch für das Erzbistum Paderborn“ (<https://www.verwaltung-erzbistum-paderborn.de/>) zur Verfügung.

Hinsichtlich der Begriffsbestimmungen und Grundsätze wird auf die bereits vorhandenen kirchlichen Arbeitshilfen verwiesen.

Zur vorliegenden Aktualisierung

Die bisherigen Ausführungen – Stand: 03.02.2020 – wurden nunmehr angepasst.

■ Verlängerung der Übergangsfrist bis zum 31.12.2022

Die Übergangsfrist für die Anwendung der neuen, verschärften Rechtslage mit § 2b UStG wurde Mitte 2020 im Rahmen des (ersten) Corona-Steuerhilfegesetzes bis zum 31.12.2022 verlängert.

Die Verlängerung der Übergangsphase sollte auf allen Ebenen dafür genutzt werden, die eingeleiteten Änderungsprozesse konsequent fortzuführen. Die nachfolgenden Hinweise wurden an diese neue Fristsetzung angepasst.

■ Schreiben der Finanzverwaltung zu Anwendungsfragen der neuen Rechtslage im Zusammenhang mit dem Friedhofs- und Bestattungswesen

Das bereits in der ersten Ausgabe der Handreichung erwähnte Schreiben des BMF liegt nunmehr vor.

Die Grundvoraussetzungen für die Anwendung des neu eingeführten § 2b UStG wurden dabei für den Bereich des Friedhofs- und Bestattungswesens konkretisiert. Weiterhin nimmt die Finanzverwaltung Klarstellungen zur steuerrelevanten Abgrenzung zwischen eigenständigen Leistungen und unselbstständigen Nebenleistungen vor. Mit den Ausführungen des BMF dürfte die Umsetzung des § 2b UStG vor Ort ab dem Jahr 2023 erleichtert werden.

Die Anmerkungen wurden nunmehr in diese Handreichung übertragen.

Das BMF-Schreiben vom 23. November 2020 (III C 2 – S 7107/19/10004 :008, DOK2020/1212492) steht als Download über das Online-Angebot des Erzbistums Paderborn „Verwaltungshandbuch für das Erzbistum Paderborn“ (<https://www.verwaltung-erzbistum-paderborn.de/>) zur Verfügung.

Haftungsausschluss

Diese Handreichung ist nur für den kircheninternen Gebrauch bestimmt. Die Ausführungen haben bewusst einen grundlegenden und informellen Charakter. Sie basieren auf den aktuell gültigen Gesetzen, Richtlinien und Anwendungserlassen. Änderungen der maßgebenden steuerlichen Bewertungen sind nicht ausgeschlossen.

Für die Anwendung im konkreten Einzelfall übernimmt das Erzbischöfliche Generalvikariat Paderborn keine Gewähr in Bezug auf Inhalt, Richtigkeit und Vollständigkeit der Ausführungen. Eine Haftung ist ausgeschlossen. Für den konkreten Sachverhalt ist eine weitergehende fachlich versierte Beratung unabdingbar.

Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
jPdÖR	juristische Personen des öffentlichen Rechts
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
VDD	Verband der Diözesen Deutschlands

Kontakt

Erzbischöfliches Generalvikariat

Domplatz 3
33098 Paderborn
www.erzbistum-paderborn.de

■ Grundsätzliches zur Besteuerung

Bereich Finanzen | Abteilung Kirchensteuern, Unternehmenssteuern

Wolfgang Schulte 05251 125-1225

Claus Schmidtmeier 05251 125-1282

Roland Schmitz 05251 125-1547

E-Mail: steuerwesen@erzbistum-paderborn.de

■ Unterstützung bei der praktischen Umsetzung in den Kirchengemeinden, Erstellung Steuererklärungen

Steuerreferentinnen und Steuerreferenten der Gemeindeverbände Katholischer Kirchengemeinden

Gemeindeverband Katholischer Kirchengemeinden Minden-Ravensberg-Lippe

Turnerstraße 2, 33602 Bielefeld

Sören Tiekötter 0521 96586-366

E-Mail: soeren.tiekoetter@kath-gv-bi.de

Gemeindeverband Katholischer Kirchengemeinden Hochstift Paderborn

Leostraße 21, 33098 Paderborn

Sybille Burkhardt 05251 1230-180

E-Mail: Sybille.Burkhardt@gemeindeverband-hochstift.de

Kooperationsraum Mitte (Gemeindeverbände Katholischer Kirchengemeinden

Hellweg, Hochsauerland-Waldeck, Siegerland-Südsauerland)

Stiftsplatz 13, 59872 Meschede

Uwe Lingenauber 0291 9916-751

E-Mail: Uwe.Lingenauber@kath-gemeindeverband-meschede.de

Kooperationsraum West (Gemeindeverbände Katholischer Kirchengemeinden

Ruhr-Mark, Östliches Ruhrgebiet)

Propsteihof 10, 44137 Dortmund

Patrick Wieler 0231 1848-251

E-Mail: patrick.wieler@kath-gv-dortmund.de

■ Grundsätzliches zur Friedhofsgebührensatzung und -gebührenkalkulation

Bereich Finanzen | Abteilung Kirchengemeinden, Kitas

David Brandt 05251 125-1689

E-Mail: david.brandt@erzbistum-paderborn.de

■ Grundsätzliches zu Rechts- und Satzungsfragen

Bereich Recht | Abteilung Weltliches Recht

Heide Mohr 05251 125-1295

E-Mail: heide.mohr@erzbistum-paderborn.de

Friedhofs- und Bestattungswesen als Teil des kirchlichen Hoheitsbereiches

Dem Hoheitsbereich der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften sind alle Tätigkeiten zuzuordnen, die nach dem kirchlichen Selbstverständnis dazu dienen, den Verkündigungsauftrag der Kirche wahrzunehmen. Hierzu gehören unter anderem die Abhaltung von Gottesdiensten, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten.¹

Die Bestattung der Toten, das Trauern der Angehörigen am Grab und die Pflege der Grabstätten stellen einen wesentlichen Teil der Seelsorge und des religiösen Bekenntnisses dar. Das Gedenken der Toten hat nicht nur einen festen Platz in der Liturgie, es findet sich auch im liturgischen Jahreskalender mit besonderen Gedenktagen, z. B. Gräbersegnung an Allerheiligen, Totensonntag und anderen Ritualen.²

Die mit der kirchlichen Bestattung einhergehende intensive seelsorgerische Betreuung wird von vielen Angehörigen in der Phase der Trauer als große Hilfe wahrgenommen. Die kirchliche Begräbnisfeier ist ein wesentliches Element kirchlicher Trauerbegleitung und gehört nach katholischem Verständnis zu den Sakramentalien.

Kirchliche Friedhöfe leisten einen wichtigen Beitrag, indem sie beispielhaft zeigen, wie ein würdevoller Umgang mit den Toten gewährleistet wird. Sie schaffen Rahmenbedingungen, die einen angemessenen liturgischen Vollzug erleichtern und den berechtigten Wünschen der Angehörigen entgegenkommen.³ Zugleich ist ein Friedhof auch Stätte der christlichen Verkündigung und der Erwartung der kommenden Welt, eine Stätte der Hoffnung auf das Leben bei Gott.

¹ § 54 Abs. 2 AO

² vgl. Handreichung der Deutschen Bischofskonferenz „Christliche Bestattungskultur“ und Diskussionspapier der Evangelischen Kirche in Deutschland „Herausforderungen evangelischer Bestattungskultur“

³ VDD Arbeitshilfe Nr. 97 „Der Herr vollende an Dir, was er in der Taufe begonnen hat.“

Umsatzbesteuerung nach der neuen Rechtslage (Überblick)

Von der Neuregelung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft der sog. öffentlichen Hand durch Einfügung des § 2b UStG sind u. a. auch die Kirchengemeinden sowie weitere jPdÖR auf Ortskirchenebene betroffen. Insbesondere reicht nunmehr allein die Qualifizierung als Hoheitsaufgabe – wie vorstehend unter „Friedhofs- und Bestattungswesen als Teil des kirchlichen Hoheitsbereiches“ dargestellt – nicht mehr aus, um eine Umsatzsteuerpflicht zu vermeiden. Auch hoheitliche, entgeltliche Leistungen können zu einer unternehmerischen und damit steuerbaren Leistung führen, wenn eine Wettbewerbssituation gegeben ist.

Grundvoraussetzung: öffentlich-rechtliche Grundlage

Gemäß § 2b UStG handeln jPdÖR nur dann nicht als Unternehmer im Sinne des UStG, wenn sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen „im Rahmen öffentlicher Gewalt“ obliegen, und es nicht zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ kommt.

Der Anwendungsbereich des § 2b UStG – d. h. das Handeln im Rahmen der sog. „öffentlichen Gewalt“ – setzt voraus, dass die Tätigkeiten auf der Grundlage von öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen⁴ ausgeübt werden.

- Eine derartige öffentlich-rechtliche Sonderregelung kann z. B. eine örtliche Friedhofs- und Gebührensatzung/-ordnung darstellen.
- Weiterhin ist zu beachten, dass auch bei einem gegebenen öffentlich-rechtlichen Handlungsrahmen die privatrechtliche Ausgestaltung der Leistung, z. B. in Form der Erhebung privatrechtlicher Entgelte, dazu führt, dass kein Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt vorliegt. Es sollte insofern bei der Gebührenerhebung die Bezeichnung „Gebührenbescheid“ gewählt werden. Es wird empfohlen, das im „Verwaltungshandbuch

für das Erzbistum Paderborn“ (www.verwaltung-erzbistum-paderborn.de) bereitgestellte Muster eines Friedhofsgebührenbescheids zu verwenden. Auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen sind generell steuerbar und ggf. steuerpflichtig. Die Grundvoraussetzung zur Anwendung des § 2b UStG ist nicht gegeben.

Größere Wettbewerbsverzerrungen

Falls eine öffentlich-rechtliche Handlungsform vorliegt, ist weiterhin zu prüfen, ob nicht ein steuerschädlicher Wettbewerbsvorteil besteht. Nur dann, wenn keine „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ vorliegen, ist die Nichtsteuerbarkeit der relevanten Leistung gem. § 2b UStG gewährleistet.

Derartige Wettbewerbsverzerrungen setzen voraus, dass die von einer jPdÖR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachte Leistung gleicher Art auch von einem privaten Unternehmer eigenverantwortlich erbracht werden könnte.⁵ Die Marktrelevanz erfordert eine differenzierte Prüfung, u. a. basierend auf den jeweils maßgebenden gesetzlichen Rahmenbedingungen für die betroffenen Leistungen. Hier ist u. a. auch auf die landesgesetzlichen Vorgaben zum Bestattungswesen abzustellen. So schließt eine Abnahme- oder Annahmeverpflichtung von Leistungen der öffentlichen Hand einen wettbewerbsrelevanten Markt aus.⁶

Sofern ein Markt besteht, liegen größere Wettbewerbsverzerrungen insbesondere dann nicht vor, wenn

- der von einer jPdÖR im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 EUR jeweils nicht übersteigen wird oder
- vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht einer Steuerbefreiung unterliegen.⁷

⁴ vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2016 „Anwendungsfragen des § 2b UStG“ (Az.: III C 2 – S 7107/16/10001 – BStBl 2016 I S. 1451), Rz. 6

⁵ vgl. auch hierzu v. g. BMF-Schreiben vom 16.12.2016, Rz. 23

⁶ vgl. auch hierzu v. g. BMF-Schreiben vom 16.12.2016, Rz. 27

⁷ § 2b Abs. 2 UStG

Tätigkeiten sind nach Auffassung der Finanzverwaltung „gleichartig“ (und insofern zusammengefasst zu beurteilen), wenn sie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen.⁸

Die Umsatzgrenze von 17.500 EUR kann für gleichartige und auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachte Tätigkeiten mehrfach von der jPdöR in Anspruch genommen werden. Für die Ermittlung der Grenze ist auf die voraussichtlich zu vereinnahmenden Beträge abzustellen. Maßgebend ist die zu Beginn eines Jahres vorzunehmende Beurteilung der Verhältnisse für das laufende Kalenderjahr. Ist danach ein voraussichtlicher Umsatz von nicht mehr als 17.500 EUR zu erwarten, ist dieser Betrag auch dann maßgebend, wenn der tatsächliche Umsatz im Laufe des Kalenderjahres die Grenze von 17.500 EUR überschreitet.⁹

Die vorstehenden Voraussetzungen für die Anwendung des § 2b UStG wurden im BMF-Schreiben vom 23.11.2020 im Hinblick auf die in Friedhofs- und Gebührensatzungen/-ordnungen geregelten Leistungen konkretisiert (vgl. im Detail nachfolgend unter „Steuerliche Klassifizierung einzelner

Friedhofsleistungen“).

Relevante Leistungen (Einheitlichkeit, Trennung in Haupt- und Nebenleistung)

Je nachdem, ob Leistungen eigenständig oder aber als unselbstständige Nebenleistung zu einer steuerlich maßgebenden Hauptleistung bewertet werden, sind unterschiedliche steuerliche Folgewirkungen möglich.¹⁰

Dies ist insbesondere dann bedeutsam, wenn die Hauptleistung als solche dem nicht steuerbaren Anwendungsbereich des § 2b UStG zuzuordnen ist, eine Nebenleistung bei einer Qualifizierung als eigenständige Leistung hingegen dieser Begünstigung nicht unterliegen würde.

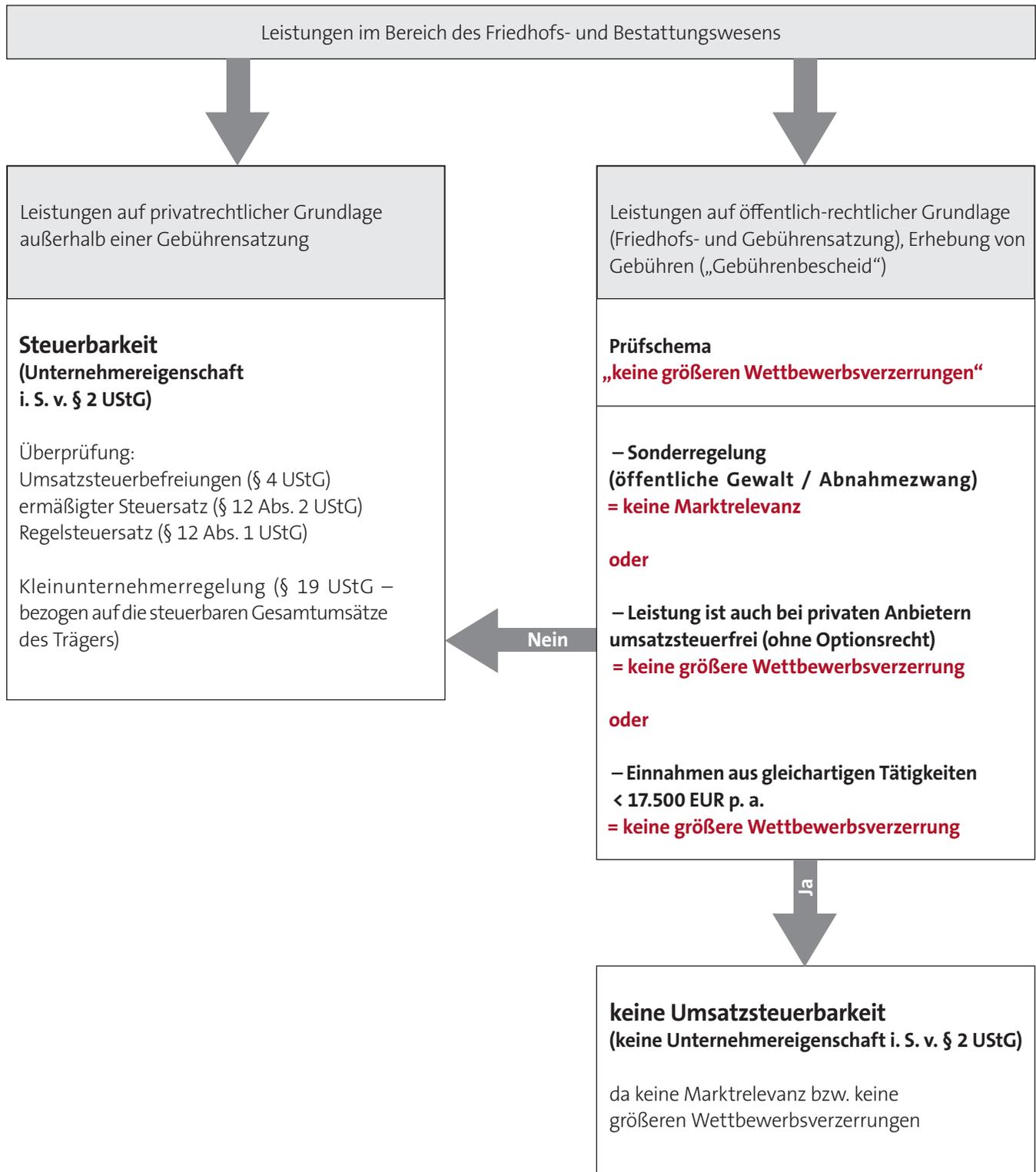
Auch hierzu nimmt die Finanzverwaltung mit dem BMF-Schreiben vom 23.11.2020 Klarstellungen vor.

⁸ vgl. auch hierzu v. g. BMF-Schreiben vom 16.12.2016, Rz. 36

⁹ vgl. auch hierzu BMF-Schreiben vom 16.12.2016, Rz. 34

¹⁰ zur Einheitlichkeit der Leistung und Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung vgl. Abschnitt 3.10 UStAE

Vereinfachtes Prüfschema zur Anwendung des § 2b UStG im Bereich des Friedhofs- und Bestattungswesens



Steuerliche Klassifizierung einzelner Friedhofsleistungen

Zur umsatzsteuerlichen Klassifizierung der Leistungen im Bereich des Friedhofs- und Bestattungswesens unter Anwendung des neuen § 2b UStG hat das BMF mit Schreiben vom 23.11.2020 ausführlich Stellung genommen.

Es lässt sich zunächst festhalten, dass demnach die jPdöR, wie z. B. Kirchengemeinden, die originären Leistungen auch weiterhin nicht unternehmerisch und damit nicht steuerbar erbringen. Die Grundvoraussetzung, d. h. die Festsetzung einer Gebühr auf Grundlage der örtlichen Friedhofs- und Gebührensatzung/-ordnung (öffentlich-rechtliche Grundlage), muss dabei stets vorhanden sein. Im Hinblick auf die Wettbewerbsrelevanz einzelner Leistungen und die Abgrenzung zwischen eigenständigen Leistungen und unselbstständigen Nebenleistungen äußert sich die Finanzverwaltung wie folgt:

Grabnutzungsberechtigungen/Liegerecht/Recht zur Beisetzung

Die Einräumung von

- Grabnutzungsberechtigungen,
- Liegerechten und
- Rechten zur Beisetzung eines Sargs oder einer Urne sowie zur Leichentuchbestattung

sind dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen und insofern generell nicht steuerbar, da kein relevanter Wettbewerbsvorteil besteht.

Voraussetzung: Es wird eine räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzelle unter Ausschluss Dritter zur Nutzung überlassen (regelmäßig z. B. bei Urnennischen oder Kolumbarien, Reihen- und Wahlgrabstätten sowie bei Grabstätten ohne Gestaltungsmöglichkeiten).¹¹

Nach dem BFH erfolgt dabei die Beisetzung auf Grundstücksteilen im Sinne räumlich abgegrenzter Teile der Erdoberfläche, deren Nutzungsrechtinhaber das Sonderrecht an einer geografisch eingemessenen,

räumlich abgrenzbaren und nummerierten individuellen Parzelle hat. Eine Nutzung durch Dritte ist während der Nutzungszeit ausgeschlossen. Diese Voraussetzung ist nicht gegeben, wenn sich die Nutzung nicht auf ein konkret vermessenes Areal bezieht, sondern lediglich das Recht eingeräumt wird, eine Urne im Wurzelbereich eines bestimmten Baumes¹² oder die Asche auf Streufeldern oder auf See beizusetzen. Sollten bei den Grabstätten ohne Gestaltungsmöglichkeit hingegen im Wurzelbereich eines Baumes räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzellen unter Ausschluss Dritter zur Nutzung überlassen werden, sind diese wiederum dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen und insofern generell nicht steuerbar.

Im Bereich der kirchlichen Friedhöfe werden grundsätzlich räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzellen unter Ausschluss Dritter zur Nutzung überlassen; es werden durch kirchliche Friedhofsträger keine Grabfelder für anonyme Bestattungen angelegt. Dies gilt auch für Gemeinschaftsgrabanlagen, bei denen im Friedhofsbelegungsplan individualisierte Parzellen unter Ausschluss Dritter zur Nutzung überlassen werden.

Insbesondere folgende mit der Einräumung von Grabnutzungsberechtigungen, von Liegerechten bzw. dem Recht zur Beisetzung einhergehende Leistungen sind unselbstständige Nebenleistungen und werden insofern ebenfalls nicht unternehmerisch und damit nicht steuerbar erbracht:

- 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,

¹¹ Voraussetzung des § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG ist erfüllt: keine größere Wettbewerbsverzerrung, da bei Leistungserbringung durch private Anbieter als Vermietung von Grundstücken nach § 4 Nr. 12a UStG steuerfrei und Option zur Steuerpflicht (§ 9 UStG) faktisch ausgeschlossen

¹² BFH-Urteile vom 21.06.2017, V R 3/17 und V R 4/17

- 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 sowie
- Leistungen in Zusammenhang mit einer Verlängerung der Grabnutzungsberechtigung bei einer weiteren Beisetzung in einer bestehenden Grabparzelle.

Ob in der jeweiligen Friedhofs- und Gebührensatzung/-ordnung hierfür gesonderte Gebühren vorgesehen sind, ist nicht erheblich.

Aufbewahrung von Leichen in Kühlräumen oder Kühlzellen sowie Benutzung von Feierhallen, Friedhofskapellen und Abschiedsräumen

- Werden Leichen in Kühlräumen oder Kühlzellen aufbewahrt und
- werden Räumlichkeiten wie Feierhallen, Friedhofskapellen und Abschiedsräume nebst Einrichtungsgegenständen insbesondere zur Abhaltung von Trauerfeiern zur Nutzung überlassen,

handelt es sich hierbei jeweils grundsätzlich um eigenständige Leistungen, die dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen und insofern nicht steuerbar sind. Ein steuerschädlicher Wettbewerbsvorteil gegenüber privaten Wirtschaftsteilnehmern ist nicht gegeben.¹³

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 und als solche ebenfalls dem nichtunternehmerischen und damit nichtsteuerbaren Bereich zuzuordnen:

- die Reinigung der Räumlichkeiten,
- die Beleuchtung sowie Heizung,
- die Bereitstellung von Tonanlagen bzw. Orgel,
- die Mitüberlassung von Einrichtungsgegenstände 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 Friedhofs- und Gebührensatzung/-ordnung hierfür gesonderte Gebühren vorgesehen sind, ist nicht erheblich.

Achtung: Werden über die Nutzungsüberlassung und die v. g. Nebenleistungen als übliche Standardleistungen hinausgehende, individuellen Wünschen entsprechende Leistungen durch den Friedhofsträger erbracht, die dann für eine einheitliche Leistung prägend sind (z. B. Aufführung einer Musikgruppe, Beteiligung eines speziellen Bild- und Tontechnikers mit zusätzlichem Ton- und Bildmaterial¹⁴), ist die gesamte Leistung umsatzsteuerpflichtig.

Hinweis: Um die Nichtbesteuerung der v. g. Leistungen sicherzustellen, sollte der Friedhofsträger darauf hinwirken, dass die Angehörigen besondere Wünsche – beispielsweise bei der musikalischen Begleitung oder auch beim Blumenschmuck – direkt bei den betreffenden Firmen bzw. Dienstleistern beauftragen und mit diesen abwickeln.

¹³ Voraussetzung des § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG ist erfüllt: keine größere Wettbewerbsverzerrung, da bei Überlassung der erwähnten Räumlichkeiten bei privaten Wirtschaftsteilnehmern i. d. R. umsatzsteuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 12a UStG, bei der eine Option zur Steuerpflicht (§ 9 UStG) faktisch ausgeschlossen ist

¹⁴ Aufsatz von Dr. Boos/Baldauf: „Anwendungsfragen des § 2b UStG im Friedhofs-/Bestattungswesen“ (DStZ 2021, Nr. 10, S. 413)

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, Nachbestattungen ohne Verlängerung des Nutzungsrechts, Verwaltungsgebühr und jährliche Unterhaltungsgebühr für die vorzeitige Ablösung des Grabes) handelt es sich regelmäßig um selbstständige Leistungen.

- Mit derartigen Leistungen treten jPdÖR nicht in Wettbewerb zu privaten Wirtschaftsteilnehmern, wenn diese Leistungen durch die für den Friedhof, auf dem sich die Grabstätte befindet, geltende Friedhofs- und Gebührensatzung /-ordnung der den Friedhof betreibenden jPdÖR vorbehalten sind.
- Können die Leistungen nach der Friedhofs- und Gebührensatzung /-ordnung auch durch private Wirtschaftsteilnehmer erbracht werden, wird die jPdÖR mit der Erbringung dieser Leistungen unternehmerisch tätig, wenn die Wettbewerbsgrenze nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG überschritten wird (der von einer jPdÖR im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz übersteigt voraussichtlich 17.500 EUR).

Hinweis: Im Hinblick auf die vorgesehene Wettbewerbsgrenze kommt der Gebührenkalkulation eine wichtige Bedeutung zu. Da die Umsatzsteuer nur bei Überschreiten der Grenze von 17.500 EUR entsteht, müssen hier eine recht genaue Prognose der Einnahmen und eine vollständige Erfassung im Rahmen der Finanzbuchhaltung sichergestellt werden. Als **Anlage** wurde ein entsprechender Erfassungsbogen beigefügt.

Um dem Friedhofsträger ggf. zu ermöglichen, die Umsatzsteuer zusätzlich zu den festgelegten Gebühren zu erheben, ist die Friedhofs- und Gebührensatzung /-ordnung um entsprechende Hinweise zur Umsatzsteuer zu ergänzen. Die Muster-Gebührensatzung des Erzbistums Paderborn wird hierzu noch angepasst.

Weitere Leistungen (mit Wettbewerbsrelevanz bzw. auf privatrechtlicher Grundlage erbracht)

Die nachfolgend, exemplarisch aufgeführten Leistungen unterliegen bei Erbringung auf der Grundlage der Friedhofs- und Gebührensatzung /-ordnung als öffentlich-rechtlicher Grundlage der Umsatzsteuer, wenn die Wettbewerbsgrenze nach § 2b Abs. 1 Nr. 1 UStG überschritten wird (der von einer jPdÖR im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz übersteigt voraussichtlich 17.500 EUR).¹⁵

Werden Leistungen über Verträge (z. B. Miet-, Pacht- oder Kaufvertrag, Grabpflegevertrag) außerhalb der Friedhofs- und Gebührensatzung /-ordnung und damit privatrechtlich vereinbart und abgerechnet, ist die Anwendung des § 2b UStG ausgeschlossen. Die Frage der Umsatzbesteuerung ist über die allgemeingültigen Vorschriften des UStG zu klären.¹⁶ Die nachfolgenden Leistungen sind dabei als wirtschaftliche Tätigkeiten der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Beispiele:

- individuell vereinbarte Grabpflegeleistungen (Einzel- und Dauergrabpflege)
Bei Dauergrabpflegeleistungen ist der hierfür zur Verfügung gestellte Gesamtbetrag zu Beginn der Vertragslaufzeit der sog. Anzahlungsbesteuerung (§ 13 Abs. 1 Satz 4 UStG) zu unterwerfen. Demnach ist die

¹⁵ Die Friedhofs- und Gebührensatzung /-ordnung sollte entsprechende Hinweise zur evtl. Umsatzsteuerpflicht enthalten – vgl. hierzu Hinweise unter „Vorbereitung auf die neue Rechtslage“.

¹⁶ Zu beachten sind die allgemeingültigen Befreiungsnormen des UStG (§ 19 UStG: sog. Kleinunternehmerregelung; § 4 allgemeine Steuerbefreiungen – bei den aufgelisteten Tätigkeiten jedoch nicht anwendbar)

Umsatzsteuer mit dem Zufluss der (Teil-)Entgelte zu entrichten, selbst dann, wenn die zugesagte Leistung nicht oder nicht vollständig erbracht worden ist.

Abweichend von individuell vereinbarten Grabpflegeleistungen sind Pflegeleistungen, die sich der Friedhofsträger vorbehält, um ein einheitliches Gestaltungsbild der Grabanlage (bei Gemeinschaftsgrabanlagen/Gräberfeldern) sicherzustellen, als Nebenleistung der Grabnutzungsberechtigungen nicht steuerbar (s. o.). Dies gilt insbesondere bei den Grabstätten ohne Gestaltungsmöglichkeiten, bei denen eine individuelle Grabpflege nicht stattfindet. Die Flächen werden pflegerisch genauso behandelt wie die übrigen zum Friedhof gehörenden Flächen.

- Blumenverkauf
- Verkauf von Grablichtern
- Verkauf von (Grab-)Steinen und (Grab-)Platten
- Aufstellen von Grabsteinen und Setzen der Grabeinfassung

Die Umsätze aus den v. g. Leistungen sind differenziert zu erfassen und ggf. mit in die Umsatzsteuererklärung der Kirchengemeinde zu übernehmen (vgl. Erfassungsbogen – [Anlage](#)).

Vorbereitung auf die neue Rechtslage

Muster-Friedhofsgebührensatzung – Ergänzung um Hinweise zur Umsatzsteuer

Sofern Leistungen im Bereich des kirchlichen Friedhofs- und Bestattungswesens mit der Neuregelung des § 2b UStG ab dem Jahr 2023 umsatzsteuerpflichtig werden, sollten die Friedhofsgebührensatzungen um Hinweise zur Umsatzsteuer ergänzt werden. Dadurch wird dem Friedhofsträger ermöglicht, die Umsatzsteuer zusätzlich zu den festgelegten Gebühren zu erheben.

Die Muster-Friedhofsgebührensatzung wird noch entsprechend angepasst und anschließend über das Online-Angebot des Erzbistums Paderborn „Verwaltungshandbuch für das Erzbistum Paderborn“ (<https://www.verwaltung-erzbistum-paderborn.de/>) veröffentlicht.

Übertragung der Friedhofsbuchhaltung auf die Gemeindeverbände

Wenn Kirchengemeinden ihre Friedhöfe noch über „Nebenbuchhaltungen“ in Eigenregie vor Ort führen, sollten diese möglichst zeitnah auf die Gemeindeverbände übertragen werden. Der Kirchenvorstand sollte die Einzelheiten mit dem Gemeindeverband abstimmen.

Durch die Zusammenfassung sämtlicher Nebenkassen in einer einheitlichen Buchführung ist gewährleistet, dass das gesamte Spektrum der Aktivitäten einer Kirchengemeinde für die notwendige umsatzsteuerliche Prüfung lückenlos erfasst wird. Auch die Erstellung und Abgabe von Steuererklärungen bedingen eine ganzheitliche Erfassung der relevanten Umsätze möglichst in einer Buchhaltung. Nur so kann gewährleistet werden, dass die Jahreserklärungen und ggf. Voranmeldungen mit vertretbarem Aufwand erarbeitet werden können.

- **Achtung:** Es ist zu beachten, dass die laufende Verwaltung des Friedhofs weiterhin Aufgabe der Friedhofsverwaltung vor Ort bleibt.

Schließlich eröffnet sich im Bereich von steuerpflichtigen Friedhofsleistungen die Möglichkeit, für die in diesem Bereich von anderen Unternehmen bezogenen Leistungen und Lieferungen die sog. Vorsteuern geltend zu machen (§ 15 UStG). Voraussetzung ist u. a. eine vollständige und richtige Rechnung mit allen umsatzsteuerlichen Pflichtangaben (§§ 14, 14a UStG). Ggf. ist eine Differenzierung notwendig, wenn die bezogenen Leistungen und Lieferungen sowohl für steuerpflichtige Umsätze als auch zugleich für steuerfreie bzw. nicht steuerbare Umsätze verwendet werden. Für entsprechende Differenzierungen bedarf es u. a. einer geeigneten buchhalterischen Grundlage.

Steuerliche Auswirkungen sind durch die Kirchengemeinde als Rechtsträgerin zu beachten

Die steuerlichen Zuordnungen und Folgewirkungen sind durch die Kirchengemeinde als verantwortliche Rechtsträgerin zu berücksichtigen.

Insofern sind für den Bereich des Friedhofs- und Bestattungswesens keine eigenständigen Umsatzsteuererklärungen abzugeben. Vielmehr gehen die steuerpflichtigen Umsätze aus dem Bereich des Friedhofs- und Bestattungswesens in die „Gesamt“-Steuererklärung der Kirchengemeinde ein. Hier sind sämtliche steuerbaren Umsätze und Vorsteuerbeträge zu erfassen.

Anlage

Erfassung von steuerrelevanten Friedhofseinnahmen zur Prüfung der Steuerpflicht

Die tabellarische Übersicht beschränkt sich auf die Friedhofseinnahmen, die steuerlich im Hinblick auf eine evtl. Umsatzsteuerpflicht näher überprüft werden müssen.

Die Übersicht steht im Excel-Format über das Online-Angebot des Erzbistums Paderborn „Verwaltungshandbuch für das Erzbistum Paderborn“ zur Verfügung (**Link: www.verwaltung-erzbistum-paderborn.de**) und kann im Bedarfsfall auch angepasst werden.

Siehe Seite 16

Kirchengemeinde		Friedhof		
Hinweis: Es sind jeweils die Einnahmen pro Kalenderjahr zu erfassen.				
I. Bestattungsleistungen im Zusammenhang mit bereits bestehenden Grabstätten				
Tätigkeit(en) = erbrachte Leistungen	Gesamt- einnahmen im Kalenderjahr: EUR	Rechtsgrundlage ¹		Erläuterungen/ Hinweise
		Satzung (öffentl.-rechtl.)	Vertrag o.Ä. (privatrechtl.)	
1. Umbettungen		x		
2. Abräumen von Gräbern		x		
3. Nachbestattungen ohne Verlängerung des Nutzungsrechts		x		
4. Entschädigungsgebühr für die vorzeitige Ablösung des Grabes		x		
... ..		x		
... ..		x		

II. Weitere Leistungen (mit Wettbewerbsrelevanz bzw. auf privatrechtlicher Grundlage erbracht)				
Tätigkeit(en) = erbrachte Leistungen	Gesamt- einnahmen im Kalenderjahr: EUR	Rechtsgrundlage ¹		Erläuterungen/ Hinweise
		Satzung (öffentl.-rechtl.)	Vertrag o.Ä. (privatrechtl.)	
1. Individuell vereinbarte Grabpflegeleistungen (Einzel- und Dauergrabpflege)		x		
2. Blumenverkauf		x		
3. Verkauf von Grablichtern		x		
4. Verkauf von (Grab-)Steinen und (Grab-)Platten		x		
5. Aufstellen von Grabsteinen und Setzen der Grabeinfassung		x		
... ..		x		
... ..		x		

¹ Für die umsatzsteuerliche Prüfung gilt Folgendes:

– Bei Erbringung auf der Grundlage der Friedhofsgebührensatzung als öffentlich-rechtlicher Grundlage unterliegen die v. g. Leistungen der Umsatzsteuer, wenn die Wettbewerbsgrenze nach § 2b Abs. 1 Nr. 1 UStG überschritten wird (der von einer jPdÖR im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz übersteigt voraussichtlich 17.500 EUR).

– Werden Leistungen über Verträge (z. B. Miet-, Pacht- oder Kaufvertrag, Grabpflegevertrag) außerhalb der Friedhofsgebührensatzung und damit privatrechtlich vereinbart und abgerechnet, ist die Anwendung des § 2b UStG ausgeschlossen.

Privatrechtlich vereinbarte Leistungen unterliegen dem allgemeinen Umsatzsteuerrecht.

Die entsprechenden Erträge sind in die Gesamtbetrachtung für die Kirchengemeinden einzubeziehen; für die Kirchengemeinde ist sodann die Steuerpflicht zu bestimmen (evtl. Anwendung der sog. Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG).

Impressum

Herausgegeben von

Erzbistum Paderborn
Körperschaft des öffentlichen Rechts
vertreten durch den Generalvikar Alfons Hardt
Erzbischöfliches Generalvikariat
Domplatz 3 | 33098 Paderborn
Telefon 05251 125-1558
finanzen@erzbistum-paderborn.de

Redaktion

Bereich Finanzen

Foto

shutterstock.com

Stand: 03.2021



