

Das Landeskirchenamt

Landeskirchenamt Postfach 10 10 51 33510 Bielefeld

Kirchenkreise - Kreiskirchenämter,
Superintendentinnen und Superintendenten,
Verwaltungsleiterinnen und Verwaltungsleiter,
Presbyterien und Kreissynodalvorstände,
Verbände kirchlicher Körperschaften,
Ämter und Einrichtungen

der Evangelischen Kirche von Westfalen
*nachrichtlich: Mitglieder der Kirchenleitung
und Leitungsfelder des Landeskirchenamtes*

Ihr Zeichen	Ihr Schreiben vom	Unser Zeichen (bei Antwort bitte angeben)	Datum
		972.310	01.07.2021

Rundschreiben 22/2021

Aktualisierung und Ergänzung von Arbeitshilfen:

- 1. Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**
- 2. Umsatzbesteuerung im Friedhofswesen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit der Handreichung zu Umsatzsteuerpflichten kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2b UStG wurden Sie im Jahr 2018 über die mit der Einführung des § 2b UStG verbundenen Änderungen bei der Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unterrichtet. Seitdem hat sich die Arbeitshilfe bei den kirchlichen Körperschaften vor Ort als Hilfsmittel bei der Beantwortung spezifischer Fragestellungen bewährt, aber auch die breitere (Fach-) Öffentlichkeit hat die Arbeitshilfe mit großem Interesse zur Kenntnis genommen.

Seit der Veröffentlichung der 1. Auflage sind neue Fragestellungen entstanden, aber auch weitere BMF-Schreiben sowie relevante Rechtsprechungen ergangen, die eine Neuauflage notwendig gemacht haben.

Wir freuen uns daher, Ihnen die Veröffentlichung der 2. Auflage der Arbeitshilfe mitteilen zu können, die das Ergebnis intensiver ökumenischer Zusammenarbeit der Evangelischen Kirche in Deutschland (EKD) und dem Verband der Diözesen Deutschlands (VDD) ist.

- 2 -

Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
JPdöR	juristische Personen des öffentlichen Rechts
KIWI	Kirche in Westfalen intern (Wissensdatenbank)
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz

1 Einleitung

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.

Die zur Verfügung gestellten Informationen sind weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse des 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 gegebenenfalls die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie Verfügungen der Finanzverwaltung wieder. Die Ausführungen beruhen auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Information. Auf künftige Änderungen in der rechtlichen Beurteilung wird nicht hingewiesen. Für den konkreten Sachverhalt ist eine weitergehende fachlich versierte Beratung unabdingbar.

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.

unterschiedliche steuerliche Folgewirkungen möglich.⁸ 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.

Es lässt sich festhalten, dass die kirchlichen jPdÖR die originären Friedhofsleistungen auch weiterhin nicht unternehmerisch und damit nicht umsatzsteuerbar erbringen. Eine Voraussetzung dazu ist, wie oben bereits erwähnt, die Festsetzung einer Gebühr auf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage, bspw. der örtlichen Friedhofsgebührensatzung mittels Gebührenbescheid.

3.1 Grabnutzungsberechtigungen/Liegerecht/Recht zur Beisetzung

Die Einräumung von

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

sind dann dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen und insofern nicht steuerbar, wenn die nachfolgende Voraussetzung erfüllt ist:

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).⁹

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 Baumes¹⁰ oder Totenasche auf Streufeldern oder auf See beizusetzen.

⁸ Zur Einheitlichkeit der Leistung und Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung vgl. Abschnitt 3.10 UStAE.

⁹ 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 die Option zur Steuerpflicht (§ 9 UStG) faktisch ausgeschlossen ist.

¹⁰ BFH-Urteile vom 21.06.2017, V R 3/17 und V R 4/17.

Werden also individualisierte Parzellen unter Ausschluss Dritter zur Nutzung überlassen, sind diese dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen und insofern nicht umsatzsteuerbar.

Im Bereich der kirchlichen Friedhöfe werden stets räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzellen unter Ausschluss Dritter zur Nutzung überlassen. Es werden durch kirchliche Friedhofsträger keine Grabfelder für anonyme Bestattungen angelegt. Über einen Friedhofsbelegungsplan werden die gesetzlichen Pflichten zur Dokumentation erfüllt.

3.2 Unselbständige Nebenleistungen zur Grabnutzung

Insbesondere folgende mit der Einräumung von Grabnutzungsberechtigungen, von Liegerechten bzw. dem Recht zur Beisetzung einhergehende Leistungen sind unselbständige Nebenleistungen und werden daher 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,
- 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 Grabnutzungsbechtigung bei einer weiteren Beisetzung in einer bestehenden Grabparzelle.

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

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

- Werden Leichen in Kühlräumen oder Kühlzellen aufbewahrt oder

- 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.¹¹

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 gesonderte Gebühr erhoben werden, unselbstständige Nebenleistungen

- 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 Friedhofs- und Gebührensatzung hierfür gesonderte Gebühren vorgesehen sind, ist nicht erheblich.

Achtung:

Werden über die Nutzungsüberlassung und die vorgenannten 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 Bildmaterial¹²), ist die gesamte Leistung umsatzsteuerpflichtig.

¹¹ 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.

¹² Aufsatz von Dr. Boos/Baldauf „Anwendungsfragen des § 2b UStG im Friedhofs-/Bestattungswesen“ (DStZ 2021 Nr. 10, S. 413).

Hinweis:

Um die Nichtbesteuerung der vorgenannten Leistungen sicherzustellen, sollte der Friedhofsträger darauf achten, dass die Angehörigen besondere Wünsche, bspw. bei der musikalischen Begleitung oder auch beim Blumenschmuck, direkt bei den betreffenden Firmen bzw. Dienstleistern beauftragen und diese nicht vom Friedhofsträger bereitgestellt werden.

3.4 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 der den Friedhof betreibenden jPdÖR vorbehalten sind.
- Können die Leistungen nach der Friedhofs- und Gebührensatzung 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.

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

Die nachfolgend, exemplarisch aufgeführten Leistungen unterliegen bei Erbringung auf der Grundlage der Friedhofs- und Gebührensatzung 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).¹³

Werden Leistungen über **privatrechtliche Verträge** (z. B. Miet- Pacht- oder Kaufvertrag, Grabpflegevertrag) außerhalb der Friedhofs- und Gebührensatzung vereinbart und abgerechnet, ist die Anwendung des § 2b UStG ausgeschlossen. Die Frage der Umsatzbesteuerung ist über die allgemeingültigen Vorschriften des UStG zu klären.¹⁴ Die nachfolgenden Leistungen sind dabei als wirtschaftliche Tätigkeiten der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Beispiele:

- individuell vereinbarte Grabpflegeleistungen

(Einzel- und Dauergrabpflege -> Dienstleistungsvertrag)

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

Zur Vermeidung der Anzahlungsbesteuerung wird den Friedhofsträgern empfohlen, einen Treuhandvertrag (Muster beim LKA abrufbar) für die Dauergrabpflege zu vereinbaren.

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

¹³ Die Friedhofs- und Gebührensatzung sollte entsprechende Hinweise zur evtl. Umsatzsteuerpflicht enthalten – vgl. hierzu Hinweise unter „Vorbereitung auf die neue Rechtslage“.

¹⁴ Zu beachten sind die allgemein gültigen Befreiungsnormen des UStG (§ 19 UStG: sog. Kleinunternehmerregelung; § 4 allgemeine Steuerbefreiungen – bei den aufgelisteten Tätigkeiten jedoch nicht anwendbar).

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

4 Vorbereitung auf die neue Rechtslage

4.1 Haftung / Friedhofsträger als Verantwortliche

Vollumfänglich 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 handelnde Organe / Organteile.

4.2 Zusammenführung der Nebenbuchhaltungen

Wenn Kirchengemeinden ihre Friedhöfe noch über „Nebenbuchhaltungen“ in Eigenregie vor Ort führen, sollten diese möglichst zeitnah auf der Ebene der zentralen Buchführung (im Kirchenkreis) zusammengeführt werden.

Durch die Zusammenfassung sämtlicher Nebenkassen in einer einheitlichen Buchführung ist gewährleistet, dass das gesamte Spektrum der Aktivitäten einer Kirchengemeinde der regulären umsatzsteuerlichen Prüfung unterzogen wird. Neben einer lückenlosen Erfassung der steuerrelevanten Vorgänge lassen sich gleichartige Leistungen besser identifizieren.

Im Bereich von steuerpflichtigen Friedhofsleistungen eröffnet sich die Möglichkeit, für 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.

Die Erstellung und Abgabe von Steuererklärungen bedingen eine ganzheitliche Erfassung aller relevanten Umsätze. Nur so kann gewährleistet werden, dass die Jahreserklärungen und ggf. Voranmeldungen mit vertretbarem Aufwand erarbeitet werden können.

5 Anlage

5.1 Erfassung von steuerrelevanten Friedhofseinnahmen zur Prüfung der Steuerpflicht

Das nachfolgende Muster-Arbeitsblatt **kann** zur strukturierten Einordnung der Friedhofsleistungen verwendet werden. Dabei ist zunächst zu prüfen auf welcher Rechtsgrundlage die Leistungserbringung erfolgt. Auf privatrechtlicher Grundlage erzielte Einnahmen sind hierbei in der Regel ab dem 1. Euro umsatzsteuerpflichtig. Des Weiteren lassen sich gleichartige Tätigkeiten identifizieren, die jährlich voraussichtlich 17.500 € übersteigen.

Kirchengemeinde:	Friedhof:
------------------	-----------

Hinweis: Es sind jeweils die Einnahmen pro Kalenderjahr zu erfassen.

I. Bestattungsleistungen im Zusammenhang mit bereits bestehenden

	Tätigkeit(en) = erbrachte Leistungen	Gesamteinnahmen im Kalenderjahr: _____ (EUR)	Rechtsgrundlage ¹⁾		Erläuterungen/H inweise
			Satzung (öffentl.- rechtl.)	Vertrag o. Ä. (privat rechtl.)	
1.	Umbettungen		X		nur erfassen, sofern nach der Satzung die Leistungen auch durch private Wirtschaftsteil nehmer erbracht werden können (=
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

	Tätigkeit(en) = erbrachte Leistungen	Gesamteinnahmen im Kalenderjahr: _____ _____	Rechtsgrundlage ¹⁾		Erläuterungen/H inweise
			Satzung (öffentl.- rechtl.)	Vertrag o. Ä. (privat rechtl.)	
1.	individuell vereinbarte Grabpflegeleistungen (Einzel- und Dauergrabpflege)				
2.	Blumenverkauf				
3.	Verkauf von Grablichtern				
4.	Verkauf von (Grab-)Steinen und (Grab-)Platten				
5.	Aufstellen von Grabsteinen und Setzen der Grabeinfassung				
...	...				
...	...				

**Vollständigkeitserklärung Presbyterium
3 Unterschriften
KV-Siegel**

Hinweis auf steuerliche Vorgaben

¹⁾ Für die umsatzsteuerliche Prüfung gilt Folgendes:

- Bei Erbringung auf der Grundlage der Friedhofsgebührensatzung als
- Werden Leistungen über Verträge (z. B. Miet-, Pacht- oder