

Umsatzsteuerliche Behandlung von Friedhofsleistungen

1. Vorbemerkung

Mit dieser Handreichung sollen die Auswirkungen der Neuregelung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft durch Einfügung des § 2b UStG im kirchlichen Friedhofs- und Bestattungswesen veranschaulicht werden. Hierbei wird insbesondere neben den neuen gesetzlichen Regelungen das BMF-Schreiben vom 23. November 2020 (BStBl I, 2020 S. 1335) zu Anwendungsfragen im Zusammenhang mit dem Friedhofs- und Bestattungswesen zugrunde gelegt.

Die Kirche hat das staatlich anerkannte Recht, eigene Friedhöfe anzulegen und zu unterhalten sowie Friedhofs- und Gebührenordnungen zu erlassen. Sie kann damit wie die Kommunalgemeinden Trägerin von Friedhöfen sein. Friedhofsträger ist, wer einen Friedhof in eigener Verantwortung betreibt und verwaltet – unabhängig vom Eigentum am Friedhofsgrundstück.

Die würdige Totenbestattung ist eine öffentliche Aufgabe und gehört zur staatlichen Daseinsvorsorge. Sofern die Kirche die Friedhofsträgerschaft ausübt, nimmt sie zugleich Aufgaben wahr, die eigentlich dem Staat obliegen, insbesondere wenn der kirchliche Friedhof der einzige am Ort ist (so genannter Monopolfriedhof). Um diese öffentliche Aufgabe wahrnehmen zu können und dem staatlichen Friedhofs- und Bestattungszwang zu genügen, ist die Friedhofsträgerschaft staatlicherseits Religionsgemeinschaften mit dem Status einer Körperschaft öffentlichen Rechts vorbehalten. Sowohl die Landeskirche als auch die Kirchengemeinden sind öffentlich-rechtliche Körperschaften und können deshalb als Friedhofsträger in der Rechtsform des öffentlichen Rechts handeln.

Dies hat zur Folge, dass sämtliches kirchliches Handeln in diesem Bereich einer Rechtsgrundlage bedarf, die rechtsstaatlichen Grundsätzen genügt. Dabei sind sowohl die staatlichen Friedhofs- und Bestattungsgesetze als auch die kirchlichen Rechtsvorschriften zu beachten.

Das öffentliche Recht ist im Grundsatz durch ein Über-Unterordnungsverhältnis zwischen Hoheitsträger und Bürger gekennzeichnet. Als Faustformel gilt: das hoheitliche Handeln des Friedhofsträgers reicht von der Anmeldung der Bestattung bis zum Schließen der Gruft (einschließlich Gebührenbescheid). Hoheitliche Leistungen sind insbesondere:

- Grabstättennutzung bei Friedhofszwang unabhängig von der Art (Sarg, Urne, Bestattungswald)
- Mit der Bestattung verbundenen notwendige Leistungen (z.B. Grabaushub und erforderliche Ausschmückung des Grabs)
- Erforderliche Ausrichtung der Trauerfeier

Typische Handlungsform des öffentlichen Rechts ist der Verwaltungsakt. Mit ihm wird durch eine (Kirchen)-Behörde ein Einzelfall mit unmittelbarer Rechtswirkung gegenüber dem Adressaten des Verwaltungsaktes geregelt. Der Verwaltungsakt ist ein Vollstreckungstitel und zwangsweise durchsetzbar.

Dagegen ist das Privatrecht grundsätzlich durch die Gleichordnung der handelnden Rechtssubjekte geprägt. Die typische Handlungsform ist der Vertrag, den zwei Vertragsparteien aushandeln und abschließen. Auch Hoheitsträger können privatrechtliche Leistungen abschließen (z.B. Grabpflegeleistungen).

2. Grundsätzliches zur neuen Rechtslage

Von der Neuregelung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft durch Einfügung des § 2b UStG sind unter anderem auch die Kirchengemeinden mit ihren Friedhofsleistungen betroffen. Die Unterhaltung eines Friedhofs bringt neben der Vergabe des Liegerechts zahlreich weitere Leistungen mit sich, z.B.:

- Aushebung und Verfüllung des Grabes
- Pflege von allgemeinen Friedhofsflächen
- individuelle Grabpflege
- Überlassung Trauerhalle

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.

Jede dieser Leistungen muss für sich auf ihre umsatzsteuerliche Relevanz geprüft werden.

Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage sind generell umsatzsteuerpflichtig, sofern nicht die allgemeinen und für jeden Unternehmer gültigen Befreiungsvorschriften greifen.

Gemäß § 2b UStG handeln jPöR nur dann **nicht als Unternehmer**, wenn sie Tätigkeiten ausüben, die Ihnen im Rahmen öffentlicher Gewalt obliegen und es nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt.

2.1. Handeln auf öffentlich-rechtlicher Grundlage

Die Grundvoraussetzung zur Anwendung des § 2b UStG ist das **Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt**, d.h. dass die Tätigkeiten auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Satzung in öffentlich-rechtlicher Handlungsform erbracht werden. Eine derartige öffentlich-rechtliche Sonderregelung kann z.B. eine örtliche Friedhofs- und Gebührensatzung sein.

Das Vorliegen allein einer öffentlich-rechtlichen Satzung z.B. eine örtliche Friedhofs- und Gebührensatzung reicht jedoch nicht aus. Auch die öffentlich-rechtliche Handlungsform muss gewahrt sein.

Die privatrechtliche Ausgestaltung der Leistung, zum Beispiel in Form der Erhebung privatrechtlicher Entgelte führt dazu, dass trotz einer öffentlich-rechtlichen Satzung, kein Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt vorliegt und somit die Tätigkeit umsatzsteuerbar ist. (Hinweis: Die abgerechneten Leistungen könnten immer noch umsatzsteuerfrei sein, wenn eine entsprechende Steuerbefreiung (§ 4 UStG) vorliegt.

Es sollte insofern bei der Gebührenerhebung die Bezeichnung „Gebührenbescheid“ gewählt werden.

2.2. Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen

Leistungen, die auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Satzung in öffentlich-rechtlicher Handlungsform erbracht werden, fallen in den Anwendungsbereich des § 2b UStG. Entscheidend ist, ob die Behandlung des Friedhofsbetreibers als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen i.S.d. § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG führt.

Es ist also zu prüfen, ob ein steuerschädlicher Wettbewerb besteht. Nur dann, wenn **keine „größeren Wettbewerbsverzerrungen“** vorliegen, ist die Kirchengemeinde mit diesen Leistungen kein Unternehmer i.S.d. UStG und die Leistungen somit nicht steuerbar.

Verzerrungen des Wettbewerbs können nur stattfinden, wenn es überhaupt Wettbewerb gibt. Die von der juristischen Person des öffentlichen Rechts erbrachte Leistung müsste in gleicher Art auch von einem privaten Unternehmen erbracht werden können. Zwei Leistungen

sind immer dann gleichartig und stehen deshalb im Wettbewerbsverhältnis, wenn Sie aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen.

Durchschnittsverbraucher der in den Friedhofssatzungen geregelten Leistungen sind diejenigen, die nach den Bestattungsgesetzen der Länder für die Bestattung zu sorgen haben. Sie entscheiden über Bestattungsort und -art und sind dabei nicht verpflichtet, einen bestimmten Friedhof zu nutzen.

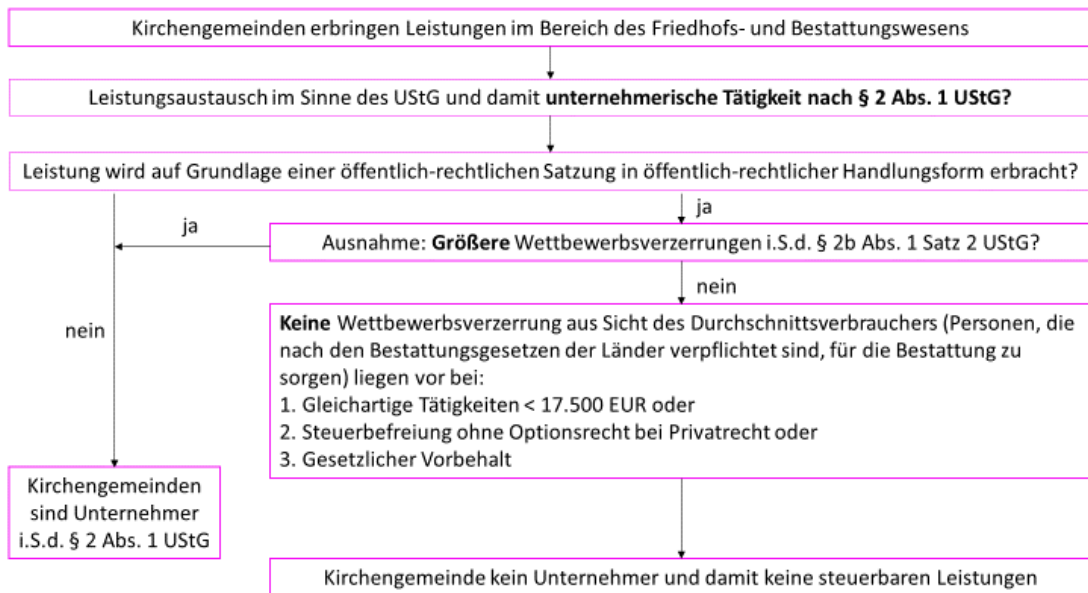
Die Frage nach dem Wettbewerb erfordert eine detaillierte Auseinandersetzung mit dem jeweiligen Landesrecht – hier den Landesbestattungsgesetzen – sowie den Satzungen und Ordnungen für den Friedhof, also mit außersteuerlichen Regelungen. Diese außersteuerlichen Regelungen normieren, ob ein Wettbewerb überhaupt möglich ist. Kommt es dazu, dass kein Wettbewerb gegeben ist, so unterliegen die Leistungen nicht der Umsatzsteuer. Dabei ist grundsätzlich jede Leistung des Friedhofs individuell zu prüfen.

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

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

Die Umsatzgrenze von 17.500 € kann die jPöR für „gleichartige“ und auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachte Tätigkeiten mehrfach in Anspruch nehmen.

2.3. Vereinfachtes Prüfschema § 2b Umsatz- und Bestattungsleistungen



3. Steuerliche Einordnung einzelner Friedhofsleistungen

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der einzelnen Tätigkeiten im Friedhofs- und Bestattungswesen hat das BMF ausführlich Stellung genommen.

Das BMF unterscheidet Friedhofsleistungen zur umsatzsteuerlichen Beurteilung in folgende Kategorien:

- Einräumung von Grabnutzungsberechtigungen, Liegerechten und Recht zur Beisetzung eines Sarges oder Urne
- Aufbewahrung von Leichen in Kühlräumen oder Kühlzellen sowie Benutzung von Feierhallen, Friedhofskapellen und Abschiedsräumen
- Bestattungsleistungen im Zusammenhang mit bereits bestehenden Grabstätten (z.B. Umbettungen, Abräumen von Gräbern, Nachbestattungen ohne Verlängerung des Nutzungsrechts)
- Vertragliche Überlassung der Trägerschaft von Friedhof, Leichenhalle und Feierhalle durch die kirchliche jPöR (Kirchengemeinde) an eine Kommune

3.1. Einräumung von Grabnutzungsberechtigungen, Liegerechten und Recht zur Beisetzung eines Sarges oder Urne

Die Einräumung von

- Grabnutzungsberechtigungen,
- Liegerechten und
- Rechten zur Beisetzung eines Sarges oder einer Urne sowie zur Leichenbestattung

sind dann dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen, wenn die nachfolgende Voraussetzung erfüllt ist:

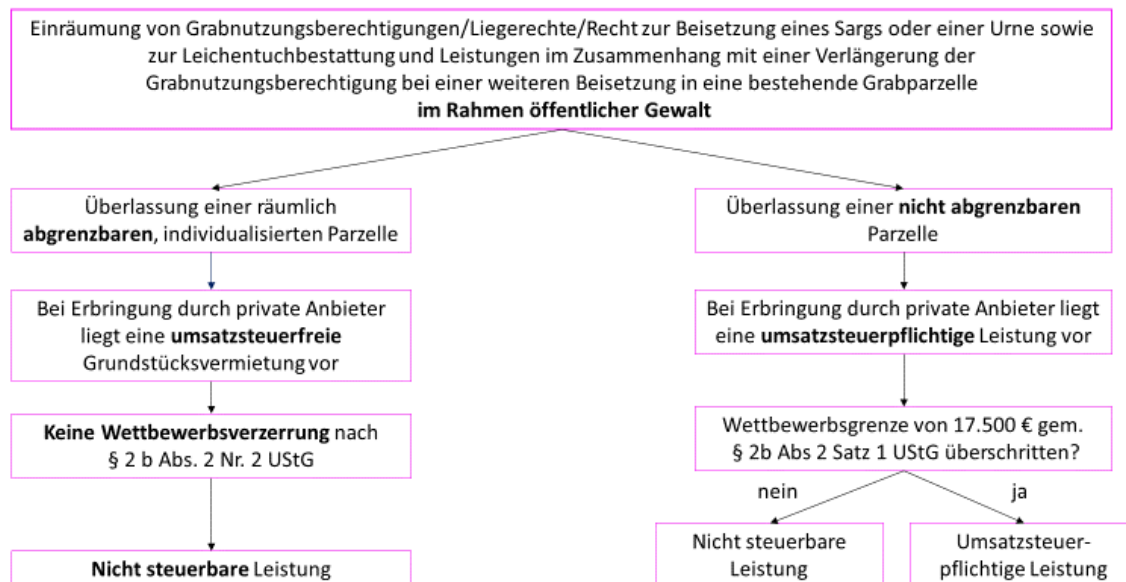
Dem Berechtigten wird eine räumlich abgrenzbare, individualisierte Parzelle unter Ausschluss von Dritten zur Nutzung überlassen (regelmäßig z.B. bei Urnennischen oder Kolumbarien, Reihen- und Wahlgrabstätten sowie bei Grabstätten ohne Gestaltungsmöglichkeiten). Bei Leistung durch private Anbieter handelt es sich um eine steuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 12 S. 1a UStG, bei der wegen Nichtunternehmereigenschaft des Leistungsempfängers auch keine Option nach § 9 Abs. 1 UStG infrage kommen kann. Werden diese Leistungen von jPöR erbracht, liegt wegen § 2b Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. Abs. 1 S. 2 UStG keine unternehmerische Betätigung vor und folglich kein umsatzsteuerbarer Umsatz.

Nach dem BFH erfolgt 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 Baumes (BFH-Urteil vom 21.06.2017, V R 3/17 und V R 4/17) oder Totenasche auf Streufeldern oder auf See beizusetzen.

Wird keine räumlich abgrenzbare Parzelle überlassen, ist die Leistung durch den privaten Anbieter nicht steuerfrei, so dass die Leistungen, wenn sie durch eine jPöR ausgeführt werden, zu einer unternehmerischen Betätigung führen, wenn die Umsatzgrenze von 17.500 € (Wettbewerbsgrenze) überschritten ist.

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.



3.3.1 Unselbständige Nebenleistungen zur Grabnutzung

Das BMF unterscheidet weiter in Haupt- und Nebenleistungen. Nebenleistungen, die unselbständig sind, teilen gemäß Abschnitt 3.10 Abs. 5 UStAE das Schicksal der Hauptleistung. Ist die Hauptleistung nicht steuerbar, gilt das auch für die Nebenleistung bzw. ist die Hauptleistung steuerbar und steuerpflichtig gilt dies auch für die Nebenleistung.

Laut BMF sind folgende mit der Einräumung von Grabnutzungsberechtigungen, von Liegerechten bzw. dem Recht zur Beisetzung einhergehende Leistungen unselbständige Nebenleistungen:

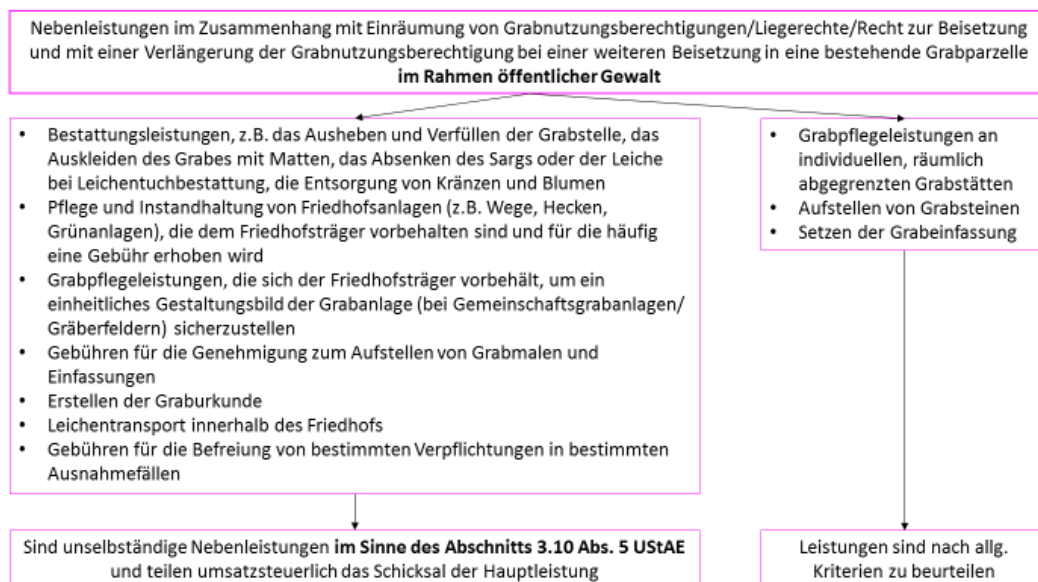
- Bestattungsleistungen, z.B. das Ausheben und Verfüllen der Grabstelle, das Auskleiden des Grabes mit Matten, das Absenken des Sargs oder der Leiche bei Leichentuchbestattungen, die Entsorgung von Kränzen und Blumen
- Die Pflege und Instandhaltung von Friedhofsanlagen (z.B. Wege, Hecken, Grünanlagen), die dem Friedhofsträger vorbehalten sind und für die häufig eine Friedhofunterhaltungsgebühr erhoben wird
- die Grabpflegeleistungen, die sich der Friedhofsträger vorbehält, um ein einheitliches Gestaltungsbild der Grabanlage (bei Gemeinschaftsgrabanlagen/Gräberfelder) 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.

Es ist unerheblich, ob in der Friedhofssatzung hierfür gesondert Gebühren vorgesehen sind. Dies gilt auch für Leistungen im Zusammenhang mit einer Verlängerung der Grabnutzungsberechtigung bei einer weiteren Beisetzung in eine bereits bestehende Grabparzelle.

Sollte jedoch keine Verlängerung der Grabnutzungsberechtigung vereinbart werden, handelt es sich nicht um unselbständige Nebenleistungen, sondern die Leistungen sind nach den allgemeinen Regeln zu beurteilen. Danach sind insbesondere folgende Leistungen als eigenständige Leistungen zu beurteilen:

- die Grabpflegeleistungen an individuellen, räumlich abgrenzbaren Grabstätten
- das Aufstellen von Grabsteinen und das Setzen der Grabsteinfassung



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

- Die Aufbewahrung von Leichen (in Kühlräumen, Kühlzellen) oder
- Nutzung von Feierhallen, Kapellen und Abschiedsräumen nebst Einrichtungsgegenständen insbesondere zur Abhaltung von Trauerfeiern

sind laut Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich jeweils eigenständige Leistungen. Da diese Leistungen regelmäßig ohne Optionsmöglichkeit steuerfrei sind, wenn sie durch private Unternehmer erbracht werden, stellen diese Leistungen für jPöR nichtunternehmerische Leistungen dar.

Mit diesen Leistungen einhergehende Leistungen wie:

- Reinigung der Räumlichkeiten
- Beleuchtung und Heizung
- Bereitstellen von Tonanlagen
- die Mitüberlassung von Einrichtungsgegenständen zur würdevollen Aufbahrung des Leichnams wie Kerzenständer samt Kerze, Kreuze, Kruzifixe und Weihwasserbehälter
- hygienische Totenversorgung
- Entsorgung von Kränzen und Blumen

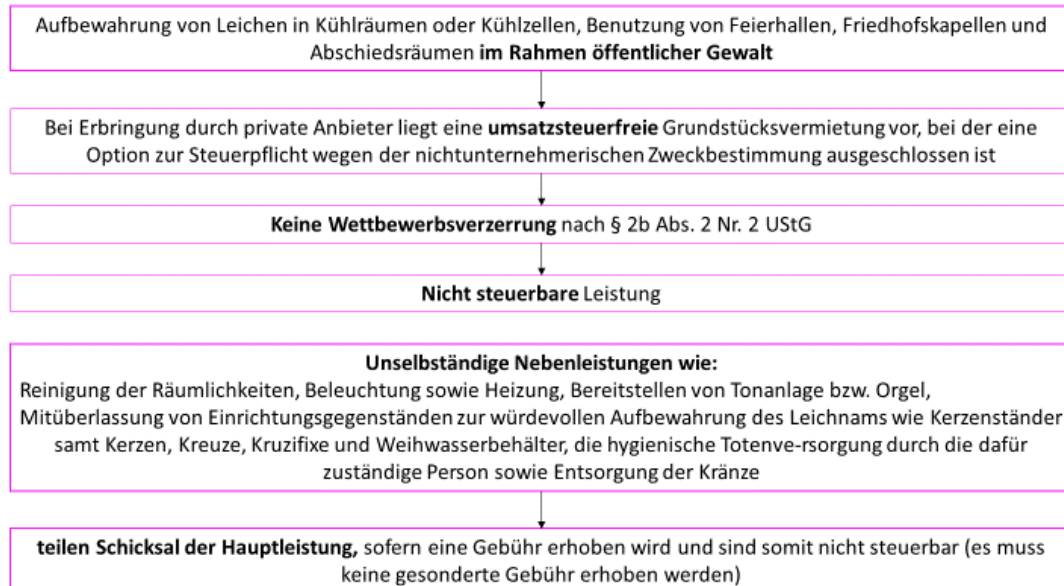
sind Nebenleistungen, die das Schicksal der Hauptleistung teilen.

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

Aber 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 Bildmaterial), ist die gesamte Leistung umsatzsteuerpflichtig. Um die Nichtbesteuerung der vorgenannten Leistungen sicherzustellen, sollte der Friedhofsträger darauf achten, dass die Angehörigen besondere Wünsche, bspw. bei der musikalischen Be-

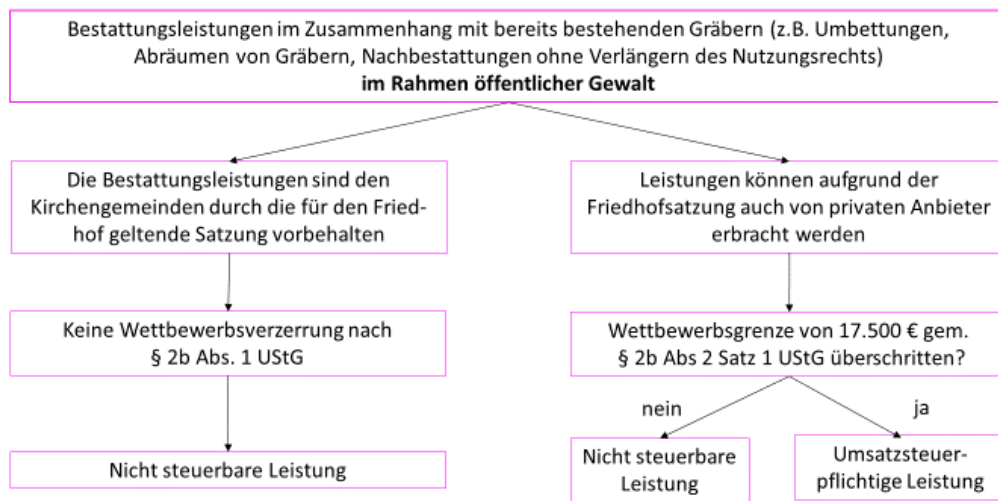
gleitung oder auch beim Blumenschmuck, direkt bei den betreffenden Firmen bzw. Dienstleistern beauftragen und diese nicht vom Friedhofsträger bereitgestellt werden.



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

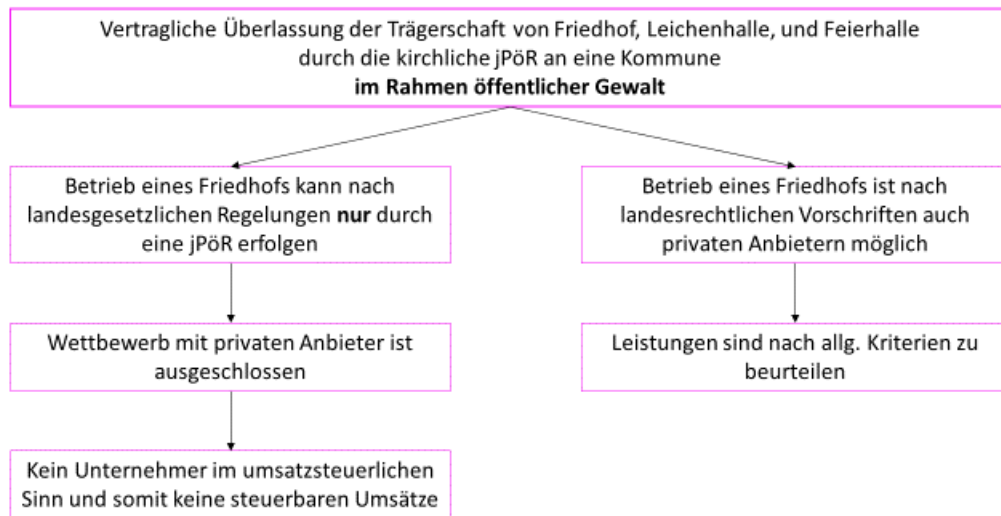
Bestattungsleistungen im Zusammenhang mit bereits bestehenden Grabstätten (z. B. Umbettungen, Abräumen) sind regelmäßig selbstständige Leistungen, mit denen die jPöR nicht in Konkurrenz zu privaten Wettbewerbern tritt, sodass diese Leistungen nicht unternehmerisch ausgeführt werden.

Wenn diese Leistungen nach der Friedhofssatzung aber auch von privaten Unternehmern ausgeführt werden können, beurteilt sich die Tätigkeit der jPdöR anhand der Wettbewerbsgrenze von 17.500 EUR.



3.4. Vertragliche Überlassung der Trägerschaft von Friedhof, Leichenhalle und Feierhalle durch die kirchliche jPöR (Kirchengemeinde/Kirchenstiftung) an eine Kommune

Die vertragliche Überlassung der Trägerschaft von einer kirchlichen jPöR auf eine Kommune (samt Einrichtungen und Leichenhaus) erfolgt i.d.R. nichtunternehmerisch, wenn der Betrieb des Friedhofs nur durch jPöR erfolgen kann. Der Betrieb eines Leichenhauses ist jedoch auch privaten Anbietern möglich. Soweit der Betrieb nach landesrechtlichen Vorschriften auch durch private Anbieter erfolgen kann, hat die Prüfung der unternehmerischen Betätigung nach den wettbewerbsrechtlichen Vorgaben zu erfolgen.



3.5. Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage bzw. im Rahmen öffentlicher Gewalt mit Wettbewerb

Die nachfolgend, exemplarisch aufgeführten Leistungen unterliegen auch bei Erbringung im Rahmen der öffentlichen Gewalt, dann der Umsatzsteuer, wenn die Wettbewerbsgrenze nach § 2b Abs. 1 Nr. 1 UStG überschritten wird (> 17.500 € je gleichartiger Tätigkeit) oder die Leistungen werden über privatrechtliche Verträge abgerechnet und die Anwendung des § 2b UStG ist daher ausgeschlossen.

Die nachfolgenden Leistungen sind daher als wirtschaftliche Tätigkeiten der Umsatzsteuer zu unterwerfen:

- 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, siehe Erläuterungen zur Umsatzbesteuerung) zu unterwerfen. Demnach ist die Umsatzsteuer mit dem Zufluss der (Teil-)Entgelte zu entrichten, selbst dann, wenn die zugesagte Leistung nicht oder noch nicht vollständig erbracht ist.

Abweichend von individuell vereinbarten Grabpflegeleistungen sind Pflegeleistungen, die sich der Friedhofsträger vorbehält, um ein einheitliches Gestaltungsbild der Grabanlage (bei Gemeinschaftsgrabanlagen/Gräberfelder) sicherzustellen, als Nebenleistung der Grabnutzungsberechtigung nicht steuerbar (s. unter 3.3.1 Unselbständige Nebenleistungen zur Grabnutzung), soweit die Leistung im Rahmen öffentlicher Gewalt erbracht wird. Dies gilt insbesondere bei den Grabstätten ohne Gestaltungsmöglichkeit, 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

3.6. Nichtbeanstandungsregelungen

Für Verträge, die vor dem 1. Januar 2023 geschlossen wurden, hat keine Nachversteuerung nach § 27 Abs. 1 UStG zu erfolgen, auch wenn sie bereits unter dem Regelungsregime des § 2b UStG geschlossen bzw. erlassen wurden.

3.7. Allgemeine Hinweise

Werden die Friedhöfe der Kirchengemeinden noch über „Nebenbuchhaltungen“ in Eigenregie vor Ort geführt, sollten diese möglichst zeitnah auf der Ebene der „zentralen Buchführung“ der Kirchengemeinde zusammengeführt werden. Durch die Zusammenführung sämtlicher Nebenkassen in einer einheitlichen Buchführung ist gewährleistet, dass die gesamte Bandbreite der Aktivitäten einer Kirchengemeinde der umsatzsteuerlichen Prüfung unterzogen wird. Neben einer lückenlosen Erfassung der steuerrelevanten Vorgänge lassen sich gleichartige Leistungen besser identifizieren.

Im Bereich von steuerpflichtigen Friedhofsleistungen kann die Vorsteuer geltend gemacht werden (§ 15 UStG). Voraussetzung ist u.a. eine vollständige und richtige Rechnung (§§ 14, 14a UStG). Des Weiteren ist zu prüfen, ob die bezogenen Lieferungen und Leistungen für steuerpflichtige Leistungen verwendet werden. Gegebenenfalls ist zu differenzieren, wenn

die bezogenen Leistungen sowohl für steuerfreie bzw. nicht steuerbare als auch steuerpflichtige Leistungen bezogen wurden.