



Handreichung  
der Evangelischen Kirche  
Berlin-Brandenburg-schlesische Oberlausitz

Umsatzbesteuerung  
im Bereich des kirchlichen  
Friedhofs- und Bestattungswesens

Stand: 31.05.2024

Inhalt

<b>Allgemeine Hinweise (u. a. zur Aktualisierung, Haftungsausschluss)</b> .....	<b>3</b>
<b>Kontaktadressen</b> .....	<b>4</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>5</b>
<b>Friedhofs- und Bestattungswesen als Teil des kirchlichen Hoheitsbereiches</b> .....	<b>6</b>
<b>Umsatzbesteuerung nach der neuen Rechtslage (Überblick)</b> .....	<b>7</b>
<b>Vereinfachtes Prüfschema zur Anwendung des § 2b UStG</b> .....	<b>9</b>
<b>Steuerliche Klassifizierung einzelner Friedhofsleistungen</b> .....	<b>10</b>
<b>Vorbereitung auf die neue Rechtslage</b> .....	<b>14</b>
<b>Anlage: Erfassung von steuerrelevanten Friedhofseinnahmen zur Prüfung der Steuerpflicht/ Prüfschema Friedhöfe</b> .....	<b>16</b>

## ALLGEMEINER HINWEIS ZUM GEBRAUCH DER HANDREICHUNG

Die Handreichung soll insbesondere die Folgewirkungen der Neuregelung des Umsatzsteuerrechts (Streichung des § 2 Abs. 3 UStG und Einführung des § 2b UStG) für Körperschaften des öffentlichen Rechts im Bereich des kirchlichen Friedhofs- und Bestattungswesens verdeutlichen. Sie beruht auf einer von einer ökumenischen Arbeitsgruppe erarbeiteten und von den Steuerkommissionen von EKD und VDD erarbeiteten Fassung und wurde an die Verhältnisse der EKBO angepasst.

Die Ausführungen ergänzen und konkretisieren die Ausführungen in der „Handreichung zu Umsatzsteuerpflichten kirchlicher juristischer Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2b UStG ab 1. Januar 2025“

Die aktuelle Fassung dieser Unterlage steht als Download über das Online-Angebot der Evangelischen Kirche Berlin-Brandenburg-schlesische Oberlausitz zur Verfügung (<https://www.ekbo.de/service/kirchengemeinden-und-steuern.html>)

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

## ZUR VORLIEGENDEN AKTUALISIERUNG

### ■ Verlängerung der Übergangsfrist bis zum 31.12.2024

Die Übergangsfrist für die Anwendung der neuen Rechtslage wurde Ende 2022 im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022 bis zum 31.12.2024 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 Bundesministerium der Finanzen hat in seinem Schreiben vom 23.11.2020 die steuerrechtliche Würdigung vieler friedhofsspezifischer Sachverhalte klargestellt. Weiterhin nimmt die Finanzverwaltung Klarstellungen *zur steuerrelevanten Abgrenzung zwischen eigenständigen Leistungen und unselbstständigen Nebenleistungen* vor. Mit den Ausführungen des BMF dürfte die Umsetzung der Änderung des Umsatzsteuerrechts für kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts zum 1.1.2025 erleichtert werden.

Das BMF-Schreiben vom 23. November 2020 (GZ III C 2 – S 7107/19/10004:008, DOK 2020/1212492) steht als Download über das Online-Angebot der Evangelischen Kirche Berlin-Brandenburg-schlesische Oberlausitz oder dem des Bundesfinanzministeriums zur Verfügung<sup>1</sup>.

## HAFTUNGSAUSSCHLUSS

Diese Handreichung ist nur für den kircheninternen Gebrauch bestimmt. Die Ausführungen haben bewusst einen grundlegenden und informellen Charakter. Sie basieren auf den aktuell

---

<sup>1</sup> Vgl.

[https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2020-11-23-USt-Anwendungsfragen-Friedhofs-Bestattungswesen.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2020-11-23-USt-Anwendungsfragen-Friedhofs-Bestattungswesen.html).

gültigen Gesetzen, Richtlinien und Anwendungserlassen. Änderungen der maßgebenden steuerlichen Bewertungen sind nicht ausgeschlossen.

Für die Anwendung im konkreten Einzelfall übernimmt die Evangelische Kirche Berlin-Brandenburg-schlesische Oberlausitz 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.

## KONTAKTADRESSEN

Ihre Ansprechpartner zu Fragen des allgemeinen Steuerrechts

Herr Axel Böhm  
Tel: +49 (0)30 24344-364  
Mail: [a.boehm@ekbo.de](mailto:a.boehm@ekbo.de)

und

Herr Kay-Uwe Schäfer  
Tel: +49 (0)30 24344-442  
Mail: [k.schaefer@ekbo.de](mailto:k.schaefer@ekbo.de)

Georgenkirchstraße 69  
10249 Berlin

Ihre Ansprechpartnerin und Ansprechpartner zu Fragen des Friedhofsrechts

N.N.  
Tel: +49 (0)30 24344-561  
Mail:

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

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

## Friedhofs- und Bestattungswesen als Teil des kirchlichen Hoheitsbereiches

Dem Hoheitsbereich der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften sind alle Tätigkeiten zuzuordnen, die nach dem staatlichen Recht einem öffentlichen-rechtlichen Friedhofsträger obliegt (z.B. Bestattung und die Pflege des Andenkens der Toten)<sup>2</sup> und alle Tätigkeiten die nach kirchlichem Selbstverständnis dazu dienen, den *Verkündigungsauftrag der Kirche* wahrzunehmen (neben der Bestattung auch insbesondere die Abhaltung von Gottesdiensten).

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. Totensonntag.<sup>3</sup>

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.

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.<sup>4</sup> Zugleich ist ein Friedhof auch Stätte der christlichen Verkündigung und der Erwartung der kommenden Welt, eine Stätte der Hoffnung auf das Leben bei Gott.

---

<sup>2</sup> vgl. z.B. § 2 Abs. 1 Gesetz über die landeseigenen und nichtlandeseigenen Friedhöfe Berlins (Friedhofsgesetz)

<sup>3</sup> vgl. Diskussionspapier der Evangelischen Kirche in Deutschland „Herausforderungen evangelischer Bestattungskultur“ <https://www.ekd.de/bestattungskultur.html>

<sup>4</sup> vgl. Präambel des Kirchengesetzes über die evangelischen Friedhöfe (Friedhofsgesetz ev. FhG ev.) vom 29.10.2016 (KABl. S.183; [www.kirchenrecht-ekbo.de](http://www.kirchenrecht-ekbo.de) Nr.590)

# 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 jPöR auf gemeindlicher Ebene 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.

## GRUNDVORAUSETZUNG: ÖFFENTLICH-RECHTLICHE GRUNDLAGE

Gemäß § 2b UStG handeln jPöR 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 Sonderregelungen<sup>5</sup> ausgeübt werden.

- Eine derartige öffentlich-rechtliche Sonderregelung ist im Friedhofsbereich insbesondere das Friedhofs- bzw. Bestattungsgesetz des jeweiligen Bundeslandes.<sup>6</sup>

- 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 muss bei der Gebührenerhebung die Bezeichnung „Gebührenbescheid“ gewählt werden, wie es § 10 Abs. 1 Gebührengesetz ev.- GebG ev. vorschreibt.<sup>7</sup>

Auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen sind generell steuerbar und ggf. steuerpflichtig. Die Grundvoraussetzung zur Anwendung des § 2b UStG, ein Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt ist dann 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 jPöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachte Leistung gleicher Art auch von einem privaten Unternehmer

---

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> vgl. § 2 Gesetz über die landeseigenen und nichtlandeseigenen Friedhöfe Berlins; § 26 Brandenburgisches Bestattungsgesetz

<sup>7</sup> vgl. Kirchengesetz über die Erhebung von Gebühren in der Evangelischen Kirche Berlin-Brandenburg-schlesische Oberlausitz (Gebührengesetz-GebG ev.) vom 12.11.2022 (KABl. Nr. 154 S. 207, 227, <https://www.kirchenrecht-ekbo.de/document/51841#s59000077>)

eigenverantwortlich erbracht werden könnte.<sup>8</sup> 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.<sup>9</sup>

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 EUR jeweils nicht übersteigen wird oder
- vergleichbare, auf privatrechtlicher Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht einer Steuerbefreiung unterliegen.<sup>10</sup>

Tätigkeiten sind nach Auffassung der Finanzverwaltung „gleichartig“ (und insofern zusammengefasst zu beurteilen), wenn sie aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen.<sup>11</sup>

Die Umsatzgrenze von 17.500 EUR kann je gleichartiger und auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbrachter Tätigkeit mehrfach von der jPöR 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.<sup>12</sup>

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 „STEUERRECHTLICHE KLASSIFIZIERUNG EINZELNER FRIEDHOFSLAISTUNGEN“).

---

<sup>8</sup> vgl. auch hierzu v. g. BMF-Schreiben vom 16.12.2016, Rz. 23.

<sup>9</sup> Vgl. auch hierzu v. g. BMF-Schreiben vom 16.12.2016, Rz. 27.

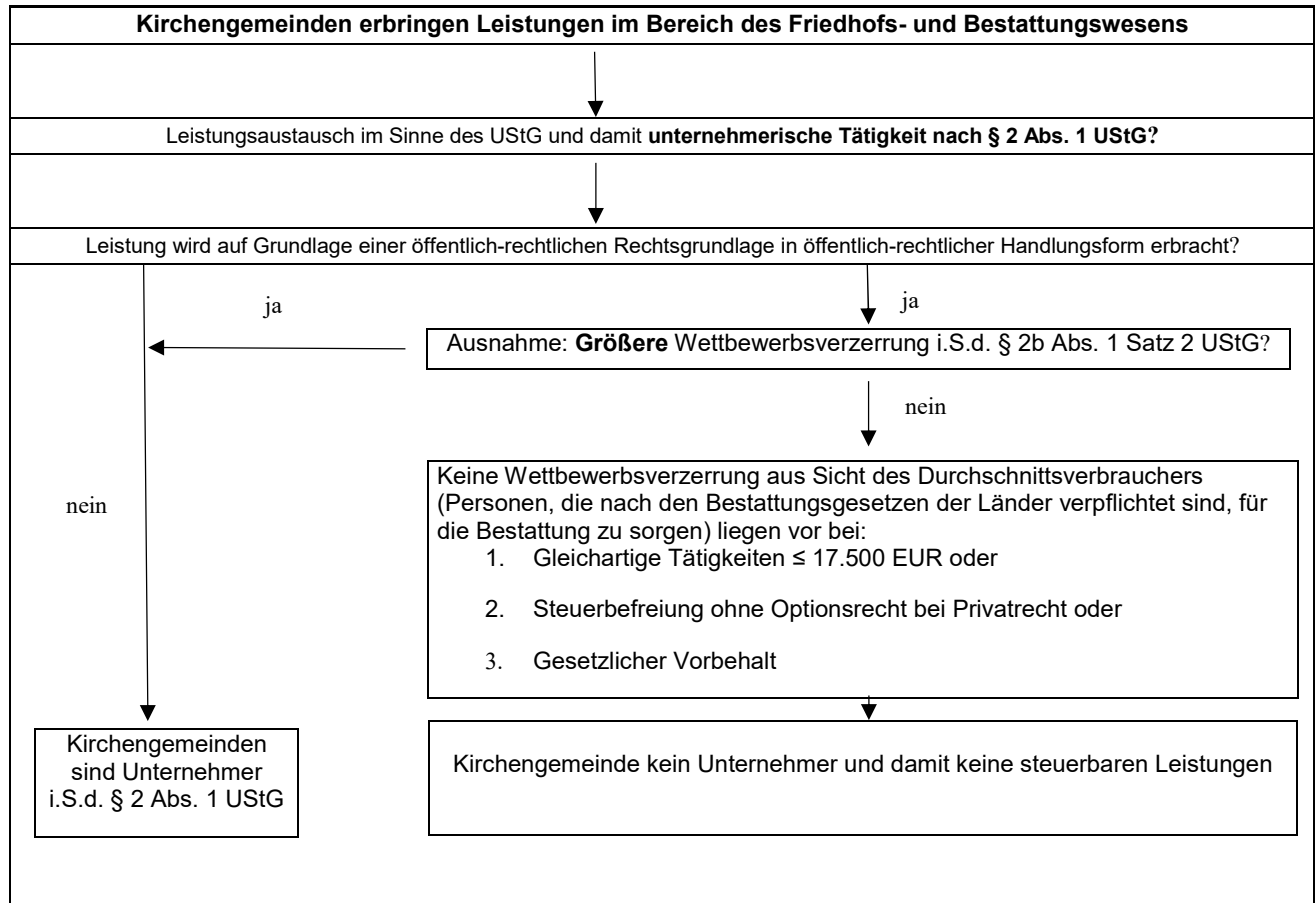
<sup>10</sup> § 2b Abs. 2 UStG.

<sup>11</sup> Vgl. auch hierzu v. g. BMF-Schreiben vom 16.12.2016, Rz. 36.

<sup>12</sup> Vgl. auch hierzu BMF-Schreiben vom 16.12.2016, Rz. 34.



## VEREINFACHTES PRÜFSHEMA ZUR ANWENDUNG DES § 2B USTG IM BEREICH DES FRIEDHOFS- UND BESTATTUNGSWESENS



### RELEVANTE LEISTUNGEN (EINHEITLICHKEIT, TRENNUNG IN HAUPT- UND NEBENLEISTUNG)

Je nachdem, ob Leistungen eigenständig oder aber als unselbstständige Nebenleistung zu einer steuerrechtlich maßgebenden Hauptleistung zu bewerten sind, sind unterschiedliche steuerrechtliche Folgen möglich.<sup>13</sup> 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.

<sup>13</sup> Zur Einheitlichkeit der Leistung und Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung vgl. Abschnitt 3.10 UStAE.

## Steuerrechtliche Klassifizierung einzelner Friedhofsleistungen

Zur umsatzsteuerrechtlichen 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 jPöR, 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 Gebührenordnung (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

- Grabnutzungsrechten und
- Rechten zur Beisetzung eines Sargs, Leichentuchbestattung oder einer Urne

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).<sup>14</sup> 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 wäre 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<sup>15</sup> oder die Asche auf Streufeldern oder auf See beizusetzen. Da das Friedhofsgesetz ev. derartige Bestattungsformen nicht zulässt sondern ausnahmslos die Ausweisung von Grabstätten vorsieht auch soweit diese z.B. um einen Baum herum angeordnet sind<sup>16</sup>, sind diese dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen und insofern generell nicht steuerbar.

Dies gilt auch für Urnengemeinschaftsgrabstätten, bei denen im Gesamt- und Belegungsplan (§ 8 Friedhofsgesetz ev.) individualisierte Parzellen unter Ausschluss Dritter zur Nutzung überlassen werden (vgl. § 33 Abs.1 Friedhofsgesetz ev.).

---

<sup>14</sup> 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. 12 UStG steuerfrei und Option zur Steuerpflicht (§ 9 UStG) faktisch ausgeschlossen.

<sup>15</sup> BFH-Urteile vom 21.06.2017, V R 3/17 und V R 4/17.

<sup>16</sup> Vgl. § 31 Abs. 4, § 32 Abs. 4 FhG ev.

Insbesondere folgende mit der Einräumung von Nutzungsrechten, 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<sup>17</sup>,
- die Pflege und Instandhaltung von Friedhofsanlagen (z. B. Wege, Hecken, Grünanlagen), die dem Friedhofsträger vorbehalten sind<sup>18</sup>,
- die Grabpflegeleistungen, die sich der Friedhofsträger vorbehält, um ein einheitliches Gestaltungsbild der Grabanlage (bei Gemeinschaftsgrabanlagen/Gräberfeldern) sicherzustellen<sup>19</sup>,
- Gebühren für die Genehmigung zum Aufstellen von Grabmalen und Einfassungen<sup>20</sup>,
- der Leichentransport innerhalb des Friedhofs<sup>21</sup>,
- Gebühren für die Befreiung von bestimmten Verpflichtungen in Ausnahmefällen sowie
- Leistungen in Zusammenhang mit einer Verlängerung des Nutzungsrechts bei einer weiteren Beisetzung in einer bestehenden Grabstätte<sup>22</sup>.

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

## **AUFBEWAHRUNG VON LEICHEN IN KÜHLRÄUMEN ODER KÜHLZELLEN SOWIE BENUTZUNG VON FEIERHALLEN, FRIEDHOSKAPELLEN 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<sup>23</sup>

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.<sup>24</sup>

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 Einrichtungsgegenständen zur würdevollen Aufbahrung des Leichnams, wie Kerzenständer samt Kerzen, Kreuze, Kruzifixe und Weihwasserbehälter,
- die hygienische Totenversorgung durch die dafür zuständige Person sowie

<sup>17</sup> vgl. § 19 Abs. 8, § 20 Abs. 1 Friedhofsgesetz ev.

<sup>18</sup> vgl. § 36 Abs. 1 Satz 3 Friedhofsgesetz ev.

<sup>19</sup> vgl. § 28 Abs. 3, § 30 Abs. 4 i.V.m. § 33, § 31 Abs. 3, § 33 Abs. 2 Friedhofsgesetz ev.

<sup>20</sup> vgl. § 40 Abs. 1 Friedhofsgesetz ev.

<sup>21</sup> vgl. § 19 Abs. 8 Friedhofsgesetz ev.

<sup>22</sup> vgl. § 24 Friedhofsgesetz ev.

<sup>23</sup> vgl. § 19 Friedhofsgesetz ev.

<sup>24</sup> 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. eine umsatzsteuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 12a UStG vorliegt, bei der eine Option zur Steuerpflicht (§ 9 UStG) faktisch ausgeschlossen ist.

- die Entsorgung von Kränzen und Blumen.

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

Achtung: Werden über die Nutzung 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<sup>25</sup>), ist die gesamte Leistung umsatzsteuerpflichtig.

Hinweis: Um die Nichtbesteuerung der vorgenannten 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 privatrechtlichen Unternehmern beauftragen und mit diesen abwickeln.

### **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. Aus- und Umbettungen, Abräumen, Nachbestattungen, sowie die laufende Verwaltung) handelt es sich regelmäßig um selbstständige 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 Rechtsvorschriften (Friedhofsgesetz, Friedhofssatzung) der den Friedhof betreibenden jPöR vorbehalten sind<sup>26</sup>.
- 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 Absatz 2 Nr. 1 UStG überschritten wird (der von einer jPdöR im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz übersteigt voraussichtlich 17.500 Euro).

#### **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 Euro entsteht, muss hier eine recht genaue Prognose der Einnahmen und eine vollständige Erfassung im Rahmen der Finanzbuchhaltung sichergestellt werden.

### **WEITERE LEISTUNGEN (MIT WETTBEWERBSRELEVANZ BZW. AUF PRIVATRECHTLICHER GRUNDLAGE ERBRACHT)**

Die nachfolgend, exemplarisch aufgeführten Leistungen werden von den juristischen Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich nicht im Rahmen der ihnen obliegenden öffentlichen Gewalt erbracht und sind daher auch grundsätzlich steuerbar. Die Steuerbarkeit

<sup>25</sup> vgl. Boos/Baldauf „Anwendungsfragen des § 2b UStG im Friedhofs-/Bestattungswesen“; DStZ 2021, 413

<sup>26</sup> vgl. z.B. § 26 Abs. 1 Friedhofsgesetz ev. für Ausbettungen, § 25 Abs. 6 Friedhofsgesetz ev.

ist auch dann gegeben, wenn das Entgelt für diese Leistungen entgegen den Vorgaben von § 49 FhG ev. in einer Friedhofsgebührenordnung aufgeführt ist.

Werden Leistungen über Verträge (z. B. Miet- Pacht- oder Kaufvertrag, Grabpflegevertrag) außerhalb des Rahmens der öffentlichen Gewalt und damit privatrechtlich vereinbart oder abgerechnet, ist die Anwendung des § 2b UStG ausgeschlossen. Die Frage der Umsatzbesteuerung ist über die allgemeingültigen Vorschriften des UStG zu klären.<sup>27</sup> Die nachfolgenden Leistungen sind daher der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Beispiele:

- Individuell vereinbarte Grabpflegeleistungen (Einzel- und Dauergrabpflege).  
Bei Dauergrabpflegeleistungen, die mit einem Einmalbetrag zu Beginn der Vertragslaufzeit abgerechnet werden, ist die Umsatzsteuer auf das Gesamtentgelt im Zeitpunkt der Vereinnahmung an das Finanzamt abzuführen<sup>28</sup>. Demnach ist die Umsatzsteuer mit dem Zufluss der 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 vorgenannten Leistungen sind differenziert zu erfassen und in die Umsatzsteuererklärung des Friedhofsträgers zu übernehmen.

---

<sup>27</sup> Zu beachten sind die allgemein gültigen Befreiungsnormen des UStG (§ 19 UStG: sog. Kleinunternehmerregelung; § 4 allgemeine Steuerbefreiungen – bei den aufgelisteten Tätigkeiten jedoch *nicht anwendbar*).

<sup>28</sup> vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a bzw. b UStG

## Vorbereitung auf die neue Rechtslage

### MUSTER-FRIEDHOFSGEBÜHRENORDNUNG – ERGÄNZUNG UM HINWEISE ZUR UMSATZSTEUER

Sofern Leistungen im Bereich des kirchlichen Friedhofs- und Bestattungswesens mit der Neuregelung des Umsatzsteuerrechts für Körperschaften des öffentlichen Rechts ab dem Jahr 2025 umsatzsteuerpflichtig werden, sollten die Friedhofsgebührenordnung der Friedhofsträger im Land Brandenburg und Sachsen um Hinweise zur Umsatzsteuer ergänzt werden. Für Friedhofsträger im Land Berlin gilt die einheitliche Entgeltordnung § 49 FhG, die von der Kirchenleitung durch Rechtsverordnung erlassen wurde.

Durch die von der jPöR (und dem dazugehörigen Friedhof) durchzuführende interne Bestandsaufnahme im Hinblick auf das Inkrafttreten des § 2b UStG, ist vor dem 01.01.2025 festzustellen, ob die jPöR die vom Gesetzgeber in § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG benannte Umsatzgrenzen überschreitet. Für den Fall der Überschreitung dieser Umsatzgrößen ist die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung im Jahr 2025 nicht möglich. In diesem Fall ist durch den Friedhofsträger die Umsatzsteuer zusätzlich zu dem festgelegten Entgelt zu erheben, beispielsweise im Grabpflegeangebot welches als Muster zur Verfügung gestellt wird unter <https://friedhoefe.ekbo.de/fileadmin/ekbo/mandant/friedhoefe.ekbo.de/14a-2020-Grabpflegeangebot.pdf>.

### ÜBERTRAGUNG DER FRIEDHOFSBUCHHALTUNG AUF DIE GEMEINDEVERBÄNDE

Werden die Friedhöfe der Kirchengemeinden noch über „Nebenbuchhaltungen“ (manuelle Barkasse, KFM-Barkassen) in Eigenregie vor Ort geführt, sollten diese möglichst zeitnah auf der Ebene der „zentralen Buchführung“ der Kirchengemeinde / des Friedhofsverbandes zusammengeführt werden. Der Kirchenvorstand sollte die Einzelheiten mit der Gemeinde / dem Friedhofsverband abstimmen.

Durch die Zusammenführung sämtlicher Nebenkassen in einer einheitlichen Buchführung ist gewährleistet, dass das gesamte Spektrum der Aktivitäten einer Kirchengemeinde für die notwendige umsatzsteuerrechtliche Prüfung lückenlos erfasst wird. Auch die Erstellung und Abgabe von Steuererklärungen bedingen eine vollständige Erfassung aller 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 Rechnung mit allen umsatzsteuerrechtlichen Pflichtangaben (§§ 14, 14a UStG).

Werden Leistungen ausschließlich für steuerpflichtige Ausgangsleistungen (insbesondere für die individuelle Grabpflege) verwendet, kann die vom Lieferanten/Dienstleister in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in voller Höhe als Vorsteuer gezogen werden. Wird die bezogene Leistung ausschließlich für den hoheitlichen Bereich verwendet, so ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Wird eine Leistung teilweise für umsatzsteuerpflichtige und andererseits für umsatzsteuerfreie oder hoheitliche Leistungen verwendet, so muss ein geeigneter Aufteilungsmaßstab gefunden werden. Dies können Zählerstände sein: z.B. Stromlieferung für die Friedhofskapelle (kein Vorsteuerabzug), für an den Steinmetz steuerpflichtig vermietetes Gebäude auf dem Friedhof (voller Vorsteuerabzug) und für das Verwaltungsgebäude (anteiliger Vorsteuerabzug für Verwaltungskosten).

Soweit kein geeigneterer Schlüssel möglich ist, kann der Umsatzschlüssel verwendet werden. Dabei sind die umsatzsteuerpflichtigen Leistungen den nichtsteuerbaren bzw. steuerfreien Umsätzen gegenüberzustellen. Dieser Schlüssel kann dann z.B. für die Verwaltungskosten für den gesamten Friedhofsbereich angesetzt werden.

### **STEUERRECHTLICHE AUSWIRKUNGEN SIND DURCH DIE TRÄGERKÖRPERSCHAFT (KIRCHENGEMEINDE, GEMEINDEVERBAND) ZU BEACHTEN**

Die steuerrechtlichen Zuordnungen und Folgen sind durch den Friedhofsträger als Körperschaft des öffentlichen Rechts 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“-Umsatzsteuererklärung der Körperschaft ein. Hier sind insbesondere sämtliche steuerbaren und steuerfreien Umsätze, sowie die Vorsteuerbeträge zu erfassen.

# Anlage

## ERFASSUNG VON STEUERRELEVANTEN FRIEDHOFSEINNAHMEN ZUR PRÜFUNG DER STEUERPFLICHT

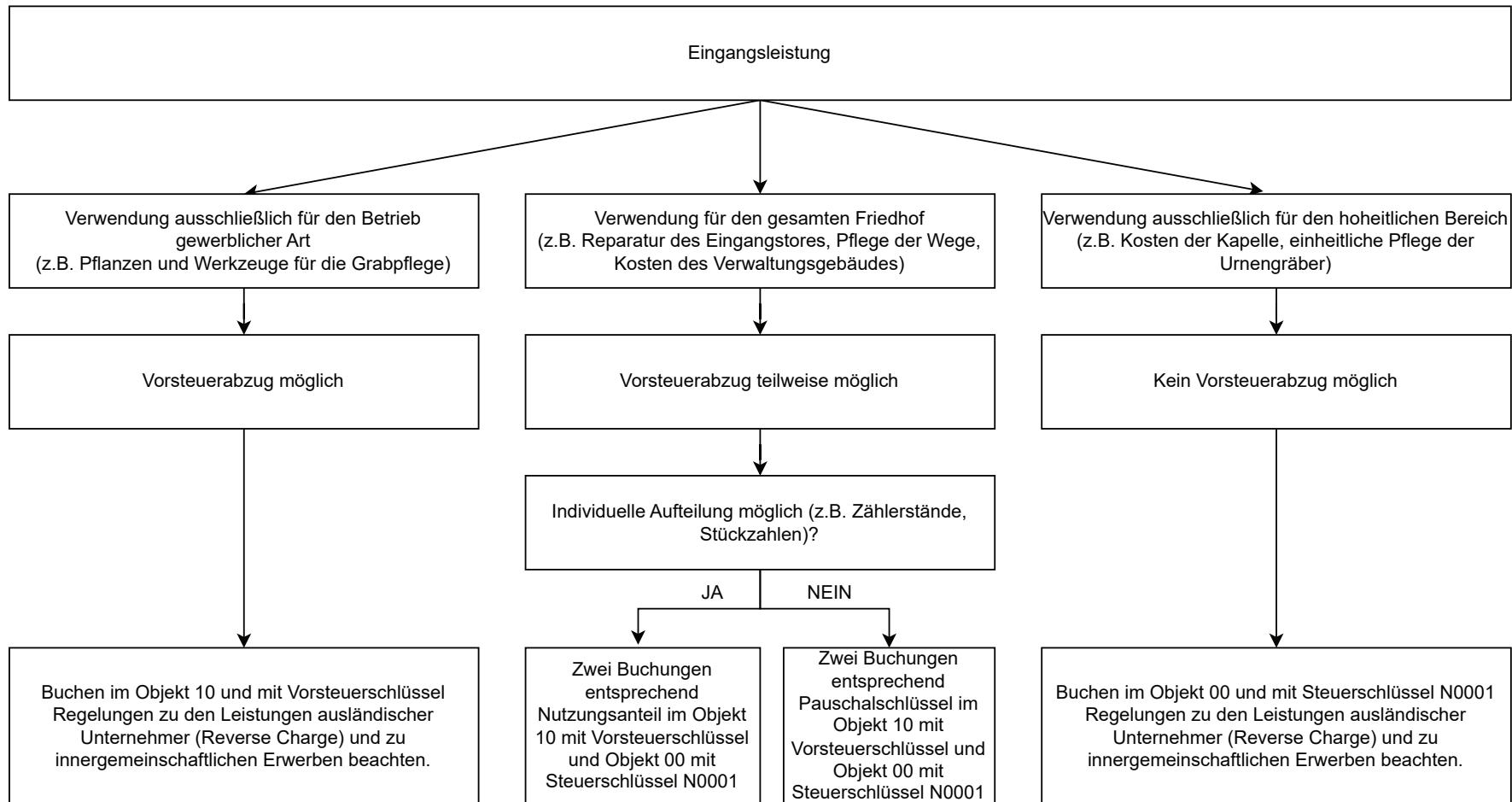
Die tabellarische Übersicht beschränkt sich auf die Friedhofseinnahmen, die steuerrechtlich im Hinblick auf eine evtl. Umsatzsteuerpflicht näher überprüft werden müssen.

Kirchengemeinde:		Friedhof:		
<u>Hinweis:</u> Es sind jeweils die Einnahmen pro Kalenderjahr zu erfassen.				
Tätigkeit(en) = erbrachte Leistungen	Gesamt- einnahmen im Kalenderjahr:  Euro	Steuerrechtliche Prüfung <sup>1</sup>		Erläuterungen Hinweise
		Nicht steuerbar	steuerbar	
1. Grabnutzungsberechtigungen				
2. Beisetzungsrecht				
3. Umbettung				
4. Abräumen von Gräbern				
5. Nachbestattung ohne Verlängerung des Nutzungsrechts				
6. Entschädigungsgebühr für vorzeitige Ablösung des Grabes				
7. ....				
8. ....				
1. Individuell vereinbarte Grabpflegeleistung (Einzel- und Dauergrabpflege)				
2. Blumenverkauf				
3. Verkauf von (Grab-Steinen und (Grab-)Platten				
4. Verkauf von Grablichtern				
5. Aufstellen von Grabsteinen und Setzen der Grabeinfassung				
6. ....				
7. ....				

<sup>1</sup>Für die umsatzsteuerrechtliche Prüfung gilt Folgendes:

- Bei Erbringung der Leistungen im Rahmen der den Friedhofsträgern obliegenden öffentlichen Gewalt und Abrechnung der Leistungen auf der Grundlage der Friedhofsgebührenordnung als öffentlich-rechtlicher Grundlage unterliegen die Leistungen nur dann der Umsatzsteuer, wenn
  - o die Leistungen auch von privatrechtlichen Unternehmern erbracht werden können (z.B. wenn das Friedhofsgesetz des Landes auch privatrechtliche Friedhofsträger zulässt bzw. die Friedhofssatzung privatrechtliche Unternehmer nicht explizit ausschließt) und
  - o die Leistungen dieser privatrechtlichen Friedhofsträger umsatzsteuerpflichtig sind und
  - o die Wettbewerbsgrenze nach § 2b Abs. 1 Nr. 1 UStG überschritten wird (der von einer jPdöR im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsätze übersteigt voraussichtlich 17.500 EUR).
- Werden Leistungen nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt oder unterliegen diese wegen Wettbewerbsverzerrungen der Umsatzsteuer ausgeübt und z.B. über Verträge (z. B. Miet-, Pacht- oder Kaufvertrag, Grabpflegevertrag) 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 Trägerkörperschaft einzubeziehen; für die Trägerkörperschaft ist zu klären, ob diese die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen kann (§ 19 UStG).





**Anmerkungen:**

- Buchung mit Vorsteuerschlüssel grundsätzlich nur dann möglich, wenn Rechnung mit korrektem Umsatzsteuerausweis vorliegt. Ohne Umsatzsteuerausweis erfolgt die Buchung auch im Objekt 10 mit N0001. **Besonderheiten bei Reverse Charge und innergemeinschaftliche Lieferungen beachten!!**
- Pauschalschlüssel entsprechend der Abstimmung mit Finanzamt (z.B. Verhältnis der Einnahmen)