



Das Magazin für Führungskräfte in Kirchen
und kirchlichen Organisationen

www.kviid.de

KVI im **DIALOG**

4 | November 2019

Management & Organisation

Church Management als Forschungsdisziplin in den USA - Hilfreiche Anstöße auch für Herausforderungen der deutschen Kirche?

Recht & Steuern

Kein ruhiges Feld -
Kirchliche Friedhöfe im Steuerrecht

Energie und Umwelt

Energisch Energie Sparen -
Von 1994 bis heute, Teil 2

Facility- und Immobilienmanagement

Mietendeckel gefährdet den sozialen Frieden - Neues aus der Rubrik: gut gemeint, schlecht gemacht

Informationstechnologien

Die interne digitale Transformation -
Herausforderung für die Verbände der Caritas

Kommunikation

Einander besser verstehen -
Privatwirtschaft und der Sektor Kirche,
Caritas & Diakonie



Titelstory
**Software vereinfacht
individuelles Controlling**

Kein ruhiges Feld

Kirchliche Friedhöfe im Steuerrecht

Ein Beitrag von Christoph Beine

Auf der Reise in das steuerliche Neuland (siehe Artikel in der KVI im DIALOG, Ausgabe August 2019) kommt man mit dem Reiseführer § 2b UStG auch an den Leistungen der kirchlichen Friedhöfe nicht vorbei. Ein genauer Blick zeigt, dass auch hier steuerliche Aspekte ab dem Jahr 2021 in vielfältiger Form zu beachten sind. Und - wie sollte es auch anders sein - eine einfache und klare Abgrenzung, die auch von der Finanzverwaltung akzeptiert wird, lässt sich nicht erkennen.

Leistungen der Friedhöfe

Auf einem kirchlichen Friedhof werden unterschiedlichste Arten von Leistungen erbracht, die auch ganz verschieden geregelt sind und vergütet werden. Mithin bedarf es stets einer gesonderten Betrachtung der individuellen Verhältnisse vor Ort.

Treiber für die Neubewertung ist der vielbeschriebene § 2b UStG, der ab dem Jahr 2021 eine neue rechtliche Grundlage für die Umsatzbesteuerung bringt. Wurde bislang in der Abgrenzung „hoheitlich“ und „gewerblich“ vieles dem nicht steuerrelevanten Hoheitsbereich zugeordnet, so führt § 2b UStG dazu, dass diese hoheitlichen Leistungen nunmehr einem Wettbewerbsvergleich standhalten müssen. Nur wenn ein Wettbewerb vorliegt, kommt es zu umsatzsteuerlichen Relevanzen. Grundvoraussetzung für diese Ausführungen ist, dass der Friedhofsträger im Rahmen „öffentlicher Gewalt“ handelt. Die Finanzverwaltung hat dazu bereits festgestellt, dass dieses vorliegt, sofern sich die kirchliche Körperschaft einer kirchlichen Rechtsetzung (z. B. „Friedhofssatzung“) bedient.



Abb.: Colourbox

Ab 2021 sind auch bei den Leistungen kirchlicher Friedhöfe steuerliche Aspekte zu beachten

In der Vergangenheit wurde steuerlich vieles dem Hoheitsbereich zugeordnet. Steuerlich relevant waren aber stets - auch vor der Einführung des § 2b UStG - schon die Pflegeleistungen für Grabstätten aus der friedhofseigenen Gärtnerei.

Wettbewerb

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. Maßgeblich ist dabei mehr die Satzung und die Gebührenordnung als das was in der Buchführung bzw. der Abrechnung enthalten ist. Komplex wird es schon hier bei der Frage, ob eine so identifizierte Leistung

- eine eigenständig zu beurteilende Hauptleistung ist oder
- eine unselbständige Nebenleistung zu einer anderen Hauptleistung vorliegt.

Diese Frage ist aus Sicht des Verbrauchers - also des Leistungsempfängers - jeweils individuell zu beurteilen. Eine Nebenleistung liegt dann vor, wenn diese für den Verbraucher keinen eigenen Zweck erfüllt.

Konkret dazu folgende Detailbetrachtungen:

Grabnutzungsrecht

Das Grabnutzungsrecht wird entgeltlich vergeben. Da dieses auf Basis einer entsprechenden Satzung erfolgt, liegt eine Handlung im Rahmen der „öffentlichen Gewalt“ vor. Bei der Frage der Wettbewerbsrelevanz ist jedoch nach Erdbestattungen und Urnenbeisetzungen zu differenzieren, aus dem einfachen Grund, dass hierfür unterschiedliche außersteuerliche Regularien gelten. Während bei der Erdbestattung kein Wettbewerb möglich ist, ist dieser bei einer Ur-

nenbestattung grundsätzlich möglich (Bestattungs- und Friedwälder). In anderen Bereichen führen derartige Öffnungsklauseln in den allgemeinen Gesetzen dazu, dass stets ein Wettbewerb angenommen werden muss. Gesetz dem Fall, dass ein Wettbewerb vorliegt, so kommt aber in aller Regel eine Steuerbefreiung in Betracht, wenn und soweit bei einem Urnenbegräbnis eine räumlich abgrenzbare, individuelle Parzelle zur Verfügung gestellt wird, hier § 4 Nr. 12 UStG.

Bestattungsleistung

Die Bestattung als solche, also das Ausheben und Verfüllen des Grabes, die Beseitigung von Kränzen und die Bereitstellung von Sargträgern werden als unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung „Grabnutzungsrecht“ anzusehen sein. Konsequenz ist, dass diese Leistungsbestandteile das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Auf die vorstehenden Ausführungen wird verwiesen.

Nutzung von Gebäuden

Die Überlassung von Trauerhallen, Andachtsräumen sowie Leichenkammern aus „öffentlicher Gewalt“ bedarf einer Wettbewerbsprüfung, da andere Wirtschaftsteilnehmer diese Leistungen grundsätzlich auch erbringen können. Hierbei ist aber der spezifische kirchliche Kontext zu betrachten. Ein kirchliches Begräbnis besteht aus einem Bündel von Leistungen, insbesondere einem Trauergottesdienst bzw. -feier in kirchlichen Räumen (Trauerhalle des Friedhofs, Kirche). Ein solches kirchliches Begräbnis steht in keinem Wettbewerb, da ein privater Wirtschaftsteilnehmer ein solches Leistungsbündel nicht erbringen kann. Da die Überlassung der Gebäude keinen eigenständigen Zweck haben, es dem Verbraucher um das kirchliche Begräbnis als Ganzes geht, liegt in der Raumüberlassung eine unselbständige Nebenleistung vor. Werden die in Rede

stehenden Gebäude für ein nicht kirchliches Begräbnis überlassen, so liegt jedoch eine Wettbewerbssituation vor. Ob eine Steuerbefreiung eingreift, hier wieder der § 4 Nr. 12 UStG, ist danach zu beurteilen, wie die Überlassung ausgestaltet ist. Werden nur im geringsten Umfang weitere Leistungen erbracht, kann von einer Steuerbefreiung ausgegangen werden. Die Räume der Leichenkammer sind davon getrennt zu beurteilen. Hier besteht – losgelöst von der Frage, ob es sich um ein kirchliches Begräbnis handelt oder nicht – stets eine Wettbewerbsrelevanz. Da es hier mehr um die Überlassung von Betriebsvorrichtungen sowie weiteren Leistungen geht, wird eine Befreiung von der Umsatzsteuer insoweit nicht möglich sein.

Grabpflegeleistungen

Leistungen der Grabpflege sind bereits vor der Einführung des § 2b UStG steuerlich relevant, insofern ändert sich durch die neue gesetzliche Regelung nichts. Hervorzuheben ist, dass sich an dieser Konsequenz auch nichts ändert, wenn die Grabpflegeleistungen über eine „Gebührenordnung“ auf Basis kirchlicher Rechtssetzung abgerechnet werden.

Übergangssituationen?

Insgesamt kann es bei der hier dargestellten detaillierten Betrachtung in Einzelfällen zu Änderungen der Besteuerungssituation kommen. Insbesondere in Bezug auf die Überlassung von Leichenhallen und unter bestimmten Voraussetzungen bei Urnenbegräbnissen. Diese Veränderungen sind ab dem 1.1.2021 zu beachten und in die Gebühren für neue Fälle einzupreisen. Dabei wird auch das Recht auf Vorsteuerabzug zu beachten sein (vgl. auch Artikel „Wer A sagt muss auch B sagen“ in KVI im Dialog 4/2018). Bei Urnenbeisetzungen die keine Steuerbefreiung in Anspruch nehmen können wird

zusätzlich die Frage zu betrachten sein, welche Konsequenzen sich für laufende Verträge ergeben. Bei der Umsatzsteuer verhält es sich grundsätzlich so, dass die Umsatzsteuer nach Maßgabe der rechtlichen Verhältnisse entsteht, die bei Beendigung des Vertrages gelten – ungeachtet dessen, wann die Leistung bezahlt worden ist! Es kann mithin zu einer Nachversteuerung kommen. Solche Vorgänge müssen individuell entlang der vertraglichen Vereinbarungen beurteilt werden.

Ausblick?

Die vorstehenden Beispiele zeigen exemplarisch die zukünftig vorzunehmende, detaillierte Betrachtung der Tätigkeiten und Regelungen auf. Insbesondere wird deutlich, welche Relevanz außersteuerliche Regelungen, hier u. a. die kirchliche Rechtssetzung, auf die steuerliche Einordnung haben. Dennoch: Es bleiben in Teilen Fragen offen. Dass die Finanzverwaltung bislang ihre internen Abstimmungen zu einer Verwaltungsregelung nicht öffentlich teilt, zeigt alleine schon, dass es unterschiedliche Auffassungen zu dem Bereich der Friedhöfe gibt. Keine einfache Situation für Träger von Friedhöfen! Bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung bald mit einer hilfreichen Regelung über ihren Schatten springt.



Christoph Beine ist Steuerberater, Prokurist und Partner der CURACON GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.