



FRIEDHOFSWESEN

Handreichung

IMPRESSUM

HERAUSGEBER

Bischöfliches Generalvikariat Münster
Hauptabteilung Verwaltung
Abteilung Kirchengemeinden
Referat Organisation und Steuerungsunterstützung
Steinfurter Straße 100, 48149 Münster

FOTO

Rainer Grönewäller, Friedhof Kevelaer

KONTAKT

Rainer Grönewäller
Referat Organisation und Steuerungsunterstützung
Fon 0251 495-536
groenewaeller-r@bistum-muenster.de

MÜNSTER

Oktober 2023

HINWEIS

Die Redaktion hält sich das Recht vor, jederzeit Änderungen und Ergänzungen vorzunehmen. Trotz sorgfältiger Prüfung aller Inhalte übernimmt die Redaktion keine Garantie für Aktualität und Vollständigkeit der bereitgestellten Informationen.

Aus Gründen der Lesbarkeit wird auf eine geschlechtsneutrale Formulierung verzichtet. Es sind jedoch immer alle Geschlechter im Sinne der Gleichbehandlung angesprochen.

INHALT

1. Die Friedhofsverwaltung und ihre Hilfsmittel	4
2. Die Grabtypen und Bestattungsformen	5
3. Die Gebührenkalkulation	
3.1 Grundzüge Gebührenkalkulation	5
3.2 Wer ist zuständig für die Gebührenkalkulation?	7
4. Das Verfallsdatum einer Gebührenkalkulation	7
5. Die Gebührenarten	8
6. Kostenstellen und Kostenträger – was ist der Unterschied?	9
7. Kalkulatorische Kosten	
7.1 Abschreibung	10
7.2 Eigenkapitalverzinsung	11
8. Wie entstehen Defizite?	11
9. Friedhofsentwicklung	13
10. Der Friedhofshaushalt	14
11. Wer finanziert den Friedhof (Gebühren, Zuschüsse, Querfinanzierung)?	15
12. Kosten und Ausgaben – Was ist der Unterschied?	15
13. Das Äquivalenzprinzip	16
14. Bauen, Investitionen, Anlagevermögen	17
15. Defizitäre Leichenhallen, Friedhofskapellen und andere Gebäude auf dem Friedhof ..	17
16. Rücklagen, Rückstellungen, Überschüsse	18
17. Passive Rechnungsabgrenzung	20
18. Umsatzsteuerpflicht	20

ANLAGEN

FAQ Friedhof

Rechtlicher Teil	22
Finanztechnischer Teil und Buchungsanweisung für die Bewirtschaftung der kalkulatorischen Kosten (Abschreibung/Eigenkapitalverzinsung)	26

1. DIE FRIEDHOFSVERWALTUNG UND IHRE HILFSMITTEL

Die Verwaltung unserer Friedhöfe liegt in verschiedenen Händen. Der Träger des Friedhofs kann die Organisationsform für sich festlegen.

Die Verwaltung eines Friedhofs lässt sich grundsätzlich in verschiedene Bereiche einteilen: Zunächst die unmittelbare Begleitung der Angehörigen in einem Trauerfall. Für diesen Bereich ist naturgemäß die Pfarrverwaltung verantwortlich. Sie koordiniert Termine für die seelsorgerische Begleitung, für die Beisetzung, Abschiedsfeiern, usw. und den hierfür erforderlichen Personaleinsatz.

Die Auswahl der Bestattungsart und die Grabauswahl finden in der Regel in Kooperation mit den Bestattungsunternehmen statt. Hierzu hat der Kirchenvorstand eine Friedhofssatzung mit entsprechenden Regelungen erlassen. Als Hilfsmittel für Terminplanung und Grabauswahl über das GIS-Tool bietet das Bischöfliche Generalvikariat die Friedhofssoftware myHades(X) an.

Hier können auch konkrete Informationen über Art und Standort der Beisetzung und weitere Besonderheiten abgelegt werden. Bestatter, Friedhofsgärtner, Küster usw. können hier unmittelbar Zugriff auf die Daten der jeweiligen Beisetzung erhalten.

Die Gebührenordnung enthält die Kosten für die angebotenen Leistungen.

myHades unterstützt die Friedhofsverwaltung. Die Zentralrendanturen erhalten Adminrechte und können verschiedenen Nutzergruppen Rechte individuell zuweisen. Das Programm ist webbasiert und kann somit auch mit mobilen Geräten aufgerufen werden, die nicht stationär betrieben werden, wie zum Beispiel Smartphones, Tablets oder Notebooks.

Weitere Nutzungsdetails der Verwaltungssoftware können im Generalvikariat erfragt werden.

Eine Digitalisierung der Friedhöfe ist sehr empfehlenswert. Vermessungsbüros werden von den Friedhofsträgern beauftragt, nach bestimmten Vorgaben die Friedhöfe zu vermessen. Empfehlungen für die Vermessung sind vom Bischöflichen Generalvikariat erarbeitet worden. Hierdurch soll die optimale Nutzung der Vermessungsergebnisse über GIS-Systeme sichergestellt werden. myHades enthält ein GIS-Tool das die Orientierung auf den Friedhöfen wie mit einem Stadtplan ermöglicht. In dem Tool können Informationen zu einzelnen Gräbern aufgerufen (sofortige Verknüpfung zu der zugehörigen Grabkarte), Daten für die Friedhofsentwicklungsplanung oder Gebührenkalkulation abgerufen werden.

Für die Gebührenermittlung sind die Grabgröße, die Flächennutzungen und die jeweiligen Flächenzusammensetzungen erforderlich. Die Digitalisierung stellt hierfür die notwendigen Informationen zur Verfügung. Wichtig: die digitalen Anwendungen müssen laufend aktuell gehalten werden.

Mit der Software myObolus unterstützt das Bischöfliche Generalvikariat die Friedhofsgebührenkalkulation. Neben zahlreichen rechtlichen Informationen zu den jeweiligen Teilbereichen einer Kalkulation gibt es anschauliche und übersichtliche Eingabebereiche für eine erfolgreiche Gebührenkalkulation. Die Grunddaten bleiben für künftige Kalkulationen erhalten und erleichtern die Bearbeitung.

Die Anwendung enthält zahlreiche Informationen, die für die wirtschaftliche Entwicklung und für die Wirtschaftlichkeitskontrolle notwendig sind. Das Tool für die Ermittlung der Abschreibungswerte und „Kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung“ ist für die Beurteilung von Investitionsmaßnahmen hilfreich. Die Ermittlung etwaiger Werte für Abschreibung und Kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung ist bis zur Umstellung auf ein NKF-basiertes Finanzwesen eigenverantwortlich auf der Grundlage vorliegender Belegunterlagen vorzunehmen und zu dokumentieren. Herzu wird auf Ziffer 7.1. und 7.2 verwiesen.

Die Abteilung Kirchengemeinden bietet zahlreiche Schulungen, Workshops, EDV-Unterstützung und telefonische Beratung an, so dass jede Zentralrendantur für die ihr angeschlossenen Kirchengemeinden das Rüstzeug für eine eigene Gebührenkalkulation erhalten kann.

Den jeweiligen Friedhofsträgern ist es freigestellt, die Friedhofsverwaltung und Gebührenkalkulation mit den vom Bischöflichen Generalvikariat zur Verfügung gestellten Softwarelösungen selbst vorzunehmen oder diese Dienstleistung optional Dritten zu übertragen.

2. DIE GRABTYPEN UND BESTATTUNGSFORMEN

Der klassische katholische Friedhof kannte bis vor Kurzem nur die Erdbeisetzung. Heute liegt der Anteil der Feuerbestattungen (in der Regel Urnenbeisetzung) bei über 70 Prozent. Nicht alle der hier genannten Bestattungsformen sind bislang auf katholischen Friedhöfen zugelassen. Sie werden nur der Vollständigkeit halber genannt.

Die Erdbestattung wird in der Regel als Wahlgrab oder Reihengrab angeboten. Bei den Wahlgräbern ist eine Verlängerung der Nutzung möglich. Bei einem Reihengrab muss das Grab nach Ablauf der Nutzungsfrist geräumt werden. Das Reihengrab wird innerhalb der Grabanlage zugewiesen (ein Grab nach dem anderen). Die Wahlgrabstelle kann ausgesucht werden (dort wo Wahlgräber vorgesehen sind).

Erdbestattungen werden häufig auch in Gemeinschaftsgrabanlagen angeboten.

Auf katholischen Friedhöfen ist eine anonyme Beisetzung unzulässig. Wenn eine Beisetzung in Rasengräbern, Gemeinschaftsgrabanlagen, Baumbestattungen etc. angeboten wird, ist eine Namensplakette anzubringen (dies gilt für Erd- und Feuerbestattungen). Auch aus steuerrechtlichen und Gründen der leistungsorientierten Gebührenkalkulation sollte eine Parzellierung der Grabflächen vorgenommen werden.

Feuerbestattungen werden allgemein in verschiedensten Formen angeboten (Rasengräber, Reihengräber, Wahlgräber, zusätzliche Beisetzung in Erdwahlgräber, Urnenkammern, Kolumbarien, Baumgräber, Gemeinschaftsgräber, Ewigkeitsbrunnen, Streufelder, Seebestattung etc.). Hier entscheidet der Träger eines Friedhofs über die Zweckmäßigkeit der Angebote, sofern diese nach den Grundsätzen der katholischen Kirche zulässig sind.

Eine Weiterentwicklung der Bestattungsformen ist zu erwarten. Ob und wann diese für die Friedhöfe in kirchengemeindlicher Trägerschaft im NRW-Teil des Bistums zulässig sind, hängt von der Genehmigung durch die Bistumsleitung ab.

3. DIE GEBÜHRENKALKULATION

3.1 Grundzüge Gebührenkalkulation

Der Friedhofsträger ist überwiegend hoheitlich tätig. Er übernimmt hier eine öffentlich-rechtliche Aufgabe, die, falls er dieser nicht nachkommt, von den Kommunen wahrzunehmen ist. Für die angebotenen Leistungen erhebt er verschiedene Gebühren (Grabstättengebühr, Unterhaltungsgebühr, Bestattungsgebühr, Umbettungsgebühr, Grabmal-Genehmigungsgebühr etc.).

Für wenige Teilbereiche ist der Friedhofsträger privatrechtlich tätig. Hierfür wird ein privatrechtliches Entgelt erhoben (wie zum Beispiel die Grabpflege).

Die Rechtsgrundlage für die Gebührenkalkulation der Friedhöfe ist in der Geschäftsanweisung gem. § 21 des Gesetzes über die Verwaltung des katholischen Kirchenvermögens für die Vorstände der Kirchengemeinden und Vertretungen der Gemeindeverbände im NRW-Teil des Bistums Münster vom 1. Juli 2011 geregelt. Nach Artikel 7 § 3 Absatz 1 der Geschäftsanweisung ist für den Friedhof ein gesonderter Haushalt in der Kirchengemeinde zu führen. Dieser Gebührenhaushalt kann auch durch staatliche Gerichte überprüft werden. Die Kirchengemeinde stellt zur Finanzierung des Friedhofes eine Gebührenordnung auf, die den staatlichen Vorschriften über das Gebührenrecht entspricht. Dabei sind die Nutzungsgebühren getrennt nach dem Inhalt ihrer Leistungen festzulegen. Für die Ermittlung der Gebühren sind das Kommunalabgabengesetz NRW (KAG) und die Urteile der Verwaltungsgerichte, insbesondere der Oberverwaltungsgerichte, Richtschnur.

Die wichtigsten Grundsätze einer Gebührenkalkulation sind:

- das Kostenüberschreitungsverbot, wonach nicht mehr Einnahmen erzielt werden dürfen, als Kosten entstanden sind.
- der Kalkulationszeitraum beträgt maximal drei Jahre.
- das Kostendeckungsgebot gibt vor, dass eine Kostendeckung erreicht werden soll, damit der Friedhof in seinem Bestand nicht gefährdet ist.
- zu den Kosten gehören die kalkulatorischen Kosten (Abschreibung, Eigenkapitalverzinsung).
- es gilt das Periodenprinzip, wonach nur die Kosten geltend gemacht werden können, die in dem Kalkulationszeitraum entstanden sind.
- nach dem Wirklichkeitsmaßstab muss gerechnet werden, wenn dies möglich und vom Aufwand her nicht unverhältnismäßig ist; somit sind grundsätzlich keine Schätzungen und oder Pauschalierungen (Wahrscheinlichkeitsmaßstab) möglich.
- das Äquivalenzprinzip gibt vor, dass jeder Nutzer nach dem Grad der Inanspruchnahme der Einrichtung zu zahlen hat. Erdgräber haben einen höheren Flächenverbrauch als Feuerbeisetzungen. Daher ist hierfür ein höherer Grabstättenbeitrag zu leisten. Wahlgräber können verlängert werden und haben daher einen höheren Nutzvorteil gegenüber Reihengräbern usw.

Für die eigene Friedhofsgebührenkalkulation unterstützt bistumsseitig das EDV-Programm myObolus die Friedhofsverwaltung. Die Abteilung Kirchengemeinden im Bischöflichen Generalvikariat (630) bietet zur Nutzung/Anwendung dieses Programms Schulungen und Workshops an. In Verbindung mit der Finanzbuchhaltungssoftware NAV-K des Bischöflichen Generalvikariates bietet myObolus Erleichterungen für die Gebührenkalkulation.

Die Gebührenkalkulation kann auch von externen Dienstleistern durchgeführt werden. Hierbei ist zu beachten:

- der Friedhofshaushalt ist auf die Darstellung von Kosten und Nichtkosten hin zu strukturieren, da nur die Kosten für die Gebührenkalkulation verwendet werden dürfen.
- die kalkulatorischen Kosten müssen gesondert behandelt werden. Die Anlagegüter dürfen sich nicht im laufenden Haushalt wiederfinden und gleichzeitig abgeschrieben werden.
- Anlagegüter dürfen nicht in dem Jahr der Rechnungslegung in die Kalkulation eingehen.
- der Kalkulationszeitraum ist zu verkürzen, wenn sich die Bedingungen (Fallzahlen, Bestattungsarten) ändern.
- der Nutzwert einer Gebührenkalkulation liegt auch in der Nachfragesteuerung (insbesondere über die Äquivalenzrechnung) – dieses Instrument sollte beherrscht und angeboten werden.

- die Friedhofsentwicklung ist bedarfsgerecht zu steuern (Angebot der jeweiligen Bestattungsformen an den Bodenbeschaffenheiten orientieren; Flächen leerlaufen lassen, um diese stilllegen zu können; Reduzierung von Mosaikflächen etc.).
- die Beratung muss sich auch auf die wirtschaftliche Betrachtung von Investitionen im Einzelfall erstrecken.
- der kommunale Zuschussbedarf ist (mindestens für den grünpolitischen Wert und Querfinanzierung von besonderen Leistungen (Leichenhalle, Kühlzelle etc.)) zu ermitteln.

3.2 Wer ist zuständig für die Gebührenkalkulation?

Wenn ein Friedhofsträger bislang keine Gebührenkalkulation vorgenommen hat, die den Vorgaben des Kommunalabgabengesetzes entspricht, ist diese unverzüglich zu veranlassen. Hierbei sind kommende Gebührenveränderungen zu beachten.

Vermutlich werden viele Nutzer mit den für sie in der Regel nachteiligen Veränderungen nicht einverstanden sein und gegen Gebührenbescheide rechtlich vorgehen. Die Beachtung der Vorschriften für eine Gebührenkalkulation ist daher sehr bedeutsam.

Grundsätzlich kann der Friedhofsträger eine Gebührenkalkulation selbst vornehmen. Alternativ kann sich der Träger – wie unter 3.1 dargestellt – der Dienste Dritter bedienen. In jedem Fall gilt: wichtig ist die vollständige Einhaltung der Vorschriften zum Gebührenrecht sowie die Beachtung der Eigenarten katholischer Friedhöfe.

Mit der Bereitstellung von Softwarelösungen und darauf aufbauender Schulungen verfolgt das Bischöfliche Generalvikariat das Ziel einer hohen Fachkompetenz in den unsere Kirchengemeinden begleitenden Zentralrendanturen. Dadurch können sie die Träger beraten und Auskunft geben. Insbesondere für die Beurteilung von Investitionen und Friedhofsentwicklungen ist eine hohe Fachkompetenz entscheidend. Darüber hinaus empfiehlt sich bei Friedhofsentwicklungen die bedarfsgerechte Inanspruchnahme externer Dienstleister.

Friedhöfe sind fortlaufend zu beobachten. Eine wirtschaftliche und bedarfsorientierte Bewirtschaftung bedarf zeitnah entsprechende Entscheidungen für eine Weiterentwicklung der Friedhöfe. Dies setzt die Verfügbarkeit und Nutzung von Controlling-Instrumenten voraus. In den vom Bischöflichen Generalvikariat zur Verfügung gestellten Softwarelösungen sind diese enthalten.

Wenn ein externer Dienstleister die Aufgabe der Friedhofsverwaltung von der Zentralrendantur übernimmt, sollte er die vorgenannten Ziele berücksichtigen. Hierzu gehört auch Kenntnis von der Haushaltssteuerung und Buchungssystematik im kirchengemeindlichen Bereich. Die Ausgaben sind leistungsgerecht zu kontieren, damit die Kostenstellen und letztlich die Kostenträger sachgerecht bedient werden können.

Ein wichtiger Baustein im Rahmen einer wirtschaftlichen Friedhofsverwaltung ist die Beurteilung, ob und im welchen Rahmen Investitionen durchführbar sind. Eine Investitionsmaßnahme, die über einen Zeitraum von 50 bis 70 Jahren finanziert sein muss (Abschreibungszeitraum), sollte sorgfältig durchdacht, geplant und kalkuliert sein.

4. DAS VERFALLSDATUM EINER GEBÜHRENKALKULATION

Der Kalkulationszeitraum für eine Gebührenkalkulation beträgt längstens drei Jahre. Diese Regelung entspricht dem Kommunalabgabengesetz NRW.

Der Gebührenrechnung kann somit ein Kalkulationszeitraum von höchstens drei Jahren zu Grunde gelegt werden. Kostenüberdeckungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes sind innerhalb

der nächsten vier Jahre auszugleichen; Kostenunterdeckungen sollen innerhalb dieses Zeitraums ausgeglichen werden.

Diese Vorschrift lässt auch einen kürzeren Zeitraum zu. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn eine neue Bestattungsform angeboten oder wenn aus der laufenden Überwachung der Fallzahlen oder der geänderten Kostenstruktur durch die Zentralrendantur eine Nachsteuerung notwendig wird.

Wenn der Kalkulationszeitraum nach drei Jahren endet, sollte (lückenlos) eine neue Gebührensatzung in Kraft treten. Die Gebühren werden somit für einen künftigen Zeitraum kalkuliert und festgesetzt (zum Beispiel 2021 bis 2023). Von 2024 bis 2026 ist dann eine Folgesatzung aufzustellen.

Für den Kalkulationszeitraum 2021 bis 2023 liegt erst in 2024 die Abrechnung vor (Jahresabschluss des Friedhofshaushalts). Das Ergebnis (es sind im Einzelfall bei den Gebühren zu hohe Kosten geschätzt worden) ist dann spätestens im Kalkulationsjahr 2027 zu verrechnen.

Jeder Kostenträger ist hierbei für sich zu betrachten. Ein Überschuss bei der Grabstättengebühr kann nicht mit einem Fehlbetrag bei der Bestattungsgebühr ausgeglichen werden.

Beispiel: Bei der Kostenträgerrechnung wurde zum Beispiel eine Gesamtsumme von 100.000 Euro für den Kostenträger Friedhofsunterhaltung ermittelt und veranschlagt. Bei der Abrechnung (nach Abschluss des dritten Jahres) ermittelt sich ein Abrechnungsbetrag von 90.000 Euro. Dem Nutzer wurden somit 10.000 Euro zu viel in Rechnung gestellt. Da zu dem Zeitpunkt die Folgesatzung schon in Kraft getreten ist, bleibt bis Ablauf der folgenden Periode Zeit, diesen Überschuss zu verrechnen. Wenn in der Kostenträgerrechnung dann eine Gesamtsumme von 120.000 Euro ermittelt wurde, gehen in die Gebührenkalkulation 110.000 Euro ein. Wenn diese Periode abgerechnet wird, werden 120.000 Euro angesetzt.

5. DIE GEBÜHRENARTEN

Die geläufigsten Gebührenarten sind:

Grabstättengebühr (oder manchmal Friedhofgebühr genannt), Friedhofsunterhaltungsgebühr, Bestattungsgebühr, die Nutzungsgebühren für Leichenhalle, Kühlzellen, Beisetzungshalle, Umbettungsgebühr, Genehmigungs-/Erlaubnisgebühren wie Zulassung als Gärtner, Steinmetz, Grabmalgenehmigungsgebühr etc.

Das Kommunalabgabengesetz gibt nicht vor, welche Gebühren zu erheben sind.

Es ist zulässig eine Grabstättengebühr zu erheben, die gleichzeitig die Kosten für die Friedhofsunterhaltungsgebühr beinhaltet oder eine davon getrennte Unterhaltungsgebühr zu erheben.

Die Gebühren werden durch einen Verwaltungsakt erhoben. Hier ist der Friedhofsträger mit allen Rechtsfolgen hoheitlich tätig (Verwaltungsrechtsweg, Anforderungen an einen Verwaltungsakt).

Dem gegenüber stehen die Rechnungen aufgrund privatrechtlicher Leistungen (wie Grabpflege). Hier finden die Regelungen des bürgerlichen Rechts Anwendung. Eine Unterscheidung ist auch hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Bewertung von Bedeutung (siehe Kapitel 18 zum Umsatzsteuerrecht).

Die Friedhofsunterhaltungsgebühr kann als Verleihungsgebühr (einmalig für den gesamten Nutzungszeitraum) oder als laufende jährliche Gebühr erhoben werden.

In der Geschichte bildeten die Grabstättengebühr und die Bestattungsgebühr die Grundgebühr eines Friedhofs. Später hat sich die Erhebung einer eigenständigen Friedhofsunterhaltungsgebühr als vorteilhaft durchgesetzt. Kosten dürfen nicht doppelt angesetzt werden. Da die Grabstättengebühr als Verleihungsgebühr erhoben wird (auch wenn dort Kosten für die Friedhofsunterhaltung eingerechnet sind), kann gleichlautend auch die Friedhofsunterhaltungsgebühr als Verleihungsgebühr erhoben werden. Dies hat den Vorteil des geringeren Verwaltungsaufwands gegenüber einer laufenden Erhebung und dass Gebührenauffälle ausgeschlossen sind. Nachteil ist, dass keine Abzinsung für die Zukunft vorgenommen werden kann.

Der Vorteil einer eigenständigen Friedhofsunterhaltungsgebühr liegt in der flächenunabhängigen Kalkulation der Kosten (Baumschnitte, Winterdienst etc.). Alle Nutzer zahlen somit gleich viel, unabhängig von der Grabgröße. Dies bedeutet, dass kostenintensivere Gräber (wie die für Erdbestattungen) günstiger werden als bei einer einheitlichen Grabstättengebühr, die flächenabhängig (nach der Grabgröße) zu kalkulieren ist.

Pauschalierungen wie nach dem Kölner-Modell (zum Beispiel 40 Prozent der Kosten sind pauschaliert für die Friedhofsunterhaltung anzusetzen) können somit vermieden werden. Die Kalkulation wird für den Nutzer transparenter.

Die Bestattungsgebühr beinhaltet die Kosten für eine Bestattung (Grabaushub, Transport auf dem Friedhof, Grabschließung etc.). Auch wenn Bestattungsunternehmen diese Leistungen in einem Gesamtpaket anbieten, ist diese Leistung hoheitlich und sollte daher vom Friedhofsträger erhoben werden (in einem Bescheid). Dies hat auch den Vorteil, dass weitere Kosten des Trägers (wie zum Beispiel Sanitäranlagen, Pflege/Unterhaltung der Wege, Parkplätze etc.) dem Bestattungsvorgang zugeordnet werden können.

In der Gebührenkalkulation werden die Gebühren auch als Kostenträger bezeichnet. Die Kostenträger heißen dann Grabstättengebühr, Friedhofsunterhaltungsgebühr und Bestattungsgebühr.

Die Kosten werden dann auf die Kostenträger verteilt. Somit zahlt jeder Gebührenpflichtige nur das, was er auch an Leistung in Anspruch genommen hat.

6. KOSTENSTELLEN UND KOSTENTRÄGER – WAS IST DER UNTERSCHIED?

Eine Gebührenkalkulation benötigt neben der Kostenermittlung die Zuordnung der Kosten zu den Kostenstellen und Kostenträgern.

Kostenstellen bündeln die Kosten und richten sich nach der späteren Verwendung dieser gesammelten Kosten aus. Hier werden die späteren Kostenträger in den Blick genommen.

Kostenträger sind die späteren Gebührenstellen, wie der Kostenträger Grabstätten, Friedhofsunterhaltung, Bestattungen oder die zahlreichen Nichtkostenstellen.

Kostenstellen bilden somit eine Vorstufe der späteren Kostenträgerrechnung. Hier finden sich auch die Hilfskosten- und Endkostenstellen. Hilfskostenstellen werden nach der ersten Bündelung auf den Endkostenstellen umverteilt. Eine typische Hilfskostenstelle ist hier die Kostenstelle Sanitäranlagen. Die Sanitäranlagen leisten für verschiedene Kostenträger in unterschiedlicher Höhe Leistungen. Besucher des Friedhofs, Teilnehmer von Bestattungen etc. nehmen die Sanitäranlagen in Anspruch.

Die Hilfskostenstelle Sanitäranlagen nimmt als eine Art „Schublade“ die Kosten auf, wie zum Beispiel Reinigungsmittel, Personalkosten, Heizkosten, Wasserkosten etc. Die Gesamtsumme dieser Hilfskostenstelle wird dann auf die Endkostenstellen verteilt (Grabstätten, Friedhofsunterhaltung, Bestattungen).

Die Kostenträgerrechnung verteilt dann die Gesamtsummen der Endkosten untereinander.

Unabhängig davon, ob die Verwaltung und Kalkulation durch die Zentralrendantur oder externe Dienstleister erfolgt, empfiehlt es sich, die Kostenstellen und Kostenträger im Friedhofshaushalt anzulegen und zu strukturieren. In den Folgejahren kann auf diese Struktur dann laufend zugegriffen werden, dies verschafft eine Arbeitserleichterung.

7. KALKULATORISCHE KOSTEN

Die „Kalkulatorischen Kosten“ werden im Kommunalabgabengesetz NRW als Kosten und somit als Bestandteil einer Gebührenkalkulation aufgeführt.

Hierzu zählen wir die Abschreibung und die „Kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung“.

Die Ermittlung etwaiger Werte für Abschreibungen und kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung ist bis zur Umstellung auf ein NKF-basiertes Finanzwesen eigenverantwortlich auf der Grundlage vorliegender Belegunterlagen vorzunehmen und zu dokumentieren (siehe auch Ziffer 1).

Kalkulatorische Kosten sind im Haushalt des jeweiligen Friedhofes darzustellen und zu verbuchen. Die Kosten für Abschreibungen werden über dem Vermögenshaushalt einer Zweckrücklage (Investitionsrücklage) für den Friedhof zugeführt. Eine Eigenkapitalverzinsung wird dem kirchengemeindlichen Haushalt zugeführt. Zur Verbuchung dieser kalkulatorischen Kosten verweisen wir auf Anlage 2 dieser Handreichung.

7.1 Abschreibung

Die Abschreibung berücksichtigt den Werteverzehr eines Anlagegutes oder eines Gebäudes, eines Weges etc. Anlagegüter, wie beispielsweise ein Bagger, können regelmäßig 15 Jahre genutzt werden. Beispiel: Dieser Bagger wurde zum Preis von 150.000 Euro gekauft. Somit können über 15 Jahre gleichmäßig 10.000 Euro als Abnutzung angesetzt und die Kosten auf alle Friedhofsnutzer über 15 Jahre verteilt werden.

Diese 10.000 Euro können somit jährlich in der Gebührenkalkulation angesetzt und umgelegt werden.

In Nordrhein-Westfalen kann nach dem Wiederbeschaffungswert abgeschrieben werden. Dadurch findet die jährliche Kostensteigerung Berücksichtigung. Ein Bagger, der für 150.000 Euro angeschafft wurde, kann in 15 Jahren nicht erneut zu dem Preis wiederbeschafft werden. Die Friedhofsnutzer zahlen somit nicht nur 10.000 Euro, sondern noch zusätzlich die jährliche Kostensteigerung.

Das durch das Bischöfliche Generalvikariat angebotene Kalkulationsprogramm enthält für diesen komplexen Rechenvorgang ein automatisiertes Modul.

Die Einnahmen für die kalkulierte Abschreibung können auf eine Rücklage (zum Beispiel Sparbuch) eingezahlt werden. Aus den gesammelten Einnahmen (bestenfalls 150.000 Euro + Kostensteigerung) kann dann ein neuer Bagger angeschafft werden.

Wenn für die Anschaffung des Baggers keine Mittel zur Verfügung stehen, kann auch ein Darlehen oder eine Innere Anleihe aufgenommen werden. Eine Innere Anleihe kann zum Beispiel aus einem vorhandenen Substanzkapital der Kirchengemeinde oder aus der Allgemeinen Rücklage aufgenommen werden. Diese ist zu verzinsen und laufend zurückzuzahlen. Der Kapitaldienst kann dann aus den Einnahmen für die „kalkulatorischen Kosten“ – den Abschreibungserlösen – aufgebracht werden. Der Kapitaldienst darf betraglich aber nicht über den Erlösen für die Ab-

schreibung liegen, da er nicht aus den Gebühreneinnahmen finanziert werden kann. Der Kapitaldienst zählt nicht zu den Kosten im Sinne des KAG NRW. Somit würden Defizite entstehen.

Die Abschreibung kann auf mehrjährige Anlagegüter und Investitionsmaßnahmen wie Gebäude, Mauern, Zäune, Rasenmäher, Kettensägen, Wege, Kolumbarienwände, Bäume etc. angewendet werden.

Hierbei ist zu beachten, dass Anlagegüter, die im Friedhofshaushalt als laufende Ausgaben getätigt werden, nicht doppelt in die Gebührenkalkulation einfließen. Wenn ein Kranzwagen über fünf Jahre abgeschrieben wird, dürfen die Anschaffungskosten im Anschaffungsjahr nicht in die Gebührenkalkulation einfließen (siehe oben). Dies gilt auch für Rasenmäher, Kettensägen etc. Eine Gebührenkalkulation in dem Sinne „alle Ausgaben des Friedhofshaushaltes : Fallzahlen“ wäre somit fehlerhaft, weil das Anlagegut dann zweimal in die Kalkulation einfließt. Die vorgenannten „geringwertigen Wirtschaftsgüter“ sollten aus Gründen der leistungsgerechten Kostenbelastung in die Abschreibung einfließen.

Die Nutzungsdauer eines betriebsnotwendigen Anlagegutes kann verkürzt und der Restbuchwert auf diese verkürzte Restnutzungsdauer verteilt werden. Wenn die Restnutzungsdauer unerwartet und vollständig entfällt, kann der Restbuchwert bei der Ermittlung der Kosten als außerordentliche Abschreibung berücksichtigt werden.

7.2 Eigenkapitalverzinsung

Der Friedhofsträger könnte anstelle der Anschaffung von Anlagegütern oder der Durchführung von Investitionsmaßnahmen sein Kapital auch anderweitig gewinnbringend einsetzen.

Der Gesetzgeber berücksichtigt dies über den möglichen Ansatz einer Eigenkapitalverzinsung in der Gebührenkalkulation. Den Höchstsatz hat das Oberverwaltungsgericht Münster (OVG Münster vom 17.05.2022-9 A 1019/20) neu definiert. Danach ist ein Betrachtungszeitraum von zehn Jahren zur Durchschnittsberechnung anzusetzen (das Programm myObolus berücksichtigt diese aktuelle Entwicklung). Die Verzinsung erfolgt auf der Grundlage eines Durchschnitts der Emissionsrenditen für festverzinsliche Wertpapiere inländischer öffentlicher mittentenen ergebenden Nominalzinssatzes gesetzlich abgesichert ist.

Bei der wirtschaftlichen Beurteilung von Investitionsmaßnahmen ist von Bedeutung, wie hoch eine künftige Gebühr für die Nutzung des Anlagegutes sein wird. Die Formel ist hier regelmäßig: laufende Betriebskosten in einem Jahr zuzüglich kalkulatorische Kosten für das Jahr : Nutzer (Fallzahlen). Die kalkulatorischen Kosten können dadurch gemindert werden, indem der Zinssatz für die Eigenkapitalverzinsung niedrig gehalten wird, mit der vorher geschilderten Konsequenz.

Sollten bei der Anschaffung von Anlagevermögen oder Investitionen Zuschüsse der politischen Gemeinde (oder LWL/Land/Bund/EU) geflossen sein, ist dieser Zuschuss von dem Anschaffungswert in Abzug zu bringen. Finanzierungsverhandlungen mit Kommunen sollten daher vorrangig eine Defizitfinanzierung in den Blick nehmen und sich nicht auf einmalige Bezuschussung beschränken.

8. WIE ENTSTEHEN DEFIZITE?

Nach dem Kommunalabgabengesetz NRW dürfen für die Gebührenkalkulation nur Kosten verwendet werden.

Den ermittelten Kosten stehen dann bestenfalls die Gebühreneinnahmen gegenüber, wenn nach dem Kostendeckungsgebot diese Kosten zu 100 Prozent angesetzt, nicht auf Gebühren verzichtet wurde und keine Gebührenauffälle entstanden sind.

Ein Friedhofshaushalt hat in einem Rechnungsjahr zahlreiche Ausgaben. Diese Ausgaben sind aber nicht mit dem Kostenbegriff aus dem Kommunalabgabengesetz NRW identisch. Mögliche Beispiele (nicht fallabschließend) hierfür sind:

- Ausgaben für Priestergräber sind keine Kosten (nach dem KAG).
- Ausgaben für Kriegsgräber sind keine Kosten (nach dem KAG).
- Ausgaben im Rahmen des Denkmalschutzes sind keine Kosten (nach dem KAG).
- Ausgaben für Investitionen und Anschaffungen für Anlagevermögen wirken langjährig und können nur über Abschreibungen zu Kosten werden (die jährliche Abnutzung).
- Ausgaben für nicht normalen Verbrauch (Untergang, Zerstörung etc.) sind keine Kosten.
- der Ansatz für den grünpolitischen Wert sind keine Kosten.
- Ausgaben, die nicht der Abrechnungsperiode zuzuordnen sind, sind keine Kosten (zum Beispiel eine Rechnung wird in diesem Jahr gezahlt, obwohl sie dem Folgejahr oder dem Vorjahr zugehörig ist).

Für die Gebührenkalkulation wird ausschließlich die Ausgabeseite betrachtet.

Durch die einfache Formel $\text{Ausgaben} \cdot \text{Kosten}$ entsteht die Summe der Nichtkosten, die nicht über Gebühren gegenfinanziert sind. Wenn ein Gebührenverzicht ausgesprochen wurde, muss dieser in die Betrachtung mit einfließen ($\text{Ausgaben} \cdot \text{Kosten} + \text{Gebührenverzicht}$). Wenn dann noch ein laufender Zuschuss der Kommune für den Friedhof geleistet wird, kann dieser dann vom Gesamtdefizit abgezogen werden (aber nur, wenn es sich um einen laufenden Zuschuss und nicht um einen Zuschuss für bauinvestive Maßnahmen handelt).

Aus der Summe der Nichtkosten lässt sich ablesen, wie hoch das Defizit des jeweiligen Gebührenhaushalts ausfällt, welches nicht mit dem Defizit des Friedhofshaushalts insgesamt identisch ist.

Das Defizit ist über die Bildung von Unterkonten und eine entsprechende Kontierung zum Beispiel in NAV-K (Buchhaltungsprogramm) noch einfacher darstellbar (liegt im Kompetenzbereich der Zentralrendantur). Hier kann dann über die Filterfunktion die Summe der Unterkonten für Nichtkosten unmittelbar Auskunft über ein Defizit geben. Der Friedhofsträger kann anhand des laufenden Defizites erkennen, dass Maßnahmen zu treffen sind.

Wenn die Kommune sich nicht an der Finanzierung beteiligen möchte und weiterhin keine alternativen Finanzierungsmöglichkeiten erkennbar sind, stellt sich die Frage, ob die Aufgabe der Trägerschaft notwendig ist. Wenn in der Vergangenheit vorgetragene Fehlbeträge im Haushalt entstanden sind, können diese nicht über nachträgliche Gebührenerhebungen (Überschüsse) ausgeglichen werden (Periodenprinzip, Kostenüberschreitungsverbot KAG NW). Hier hat der Kirchenvorstand zu entscheiden, wie der Haushalt ausgeglichen werden soll.

Die bisher vorgehaltenen allgemeinen Friedhofsrücklagen sind aufzulösen und einer Zweckerücklage „Erhaltung Anlagevermögen Friedhof“ zuzuführen. Etwaige Defizite sind im allgemeinen Friedhofshaushalt vorzutragen und im Rahmen der Gebührenkalkulation zeitnah zu berücksichtigen. Sofern eine Defizitdeckung im Rahmen der Gebührenkalkulation nicht möglich ist, muss das Defizit im Friedhofshaushalt spätestens zum Ablauf des Folgejahres aus dem lfd. kirchenge-meindlichen Haushalt beziehungsweise der Allgemeinen Rücklage gegenfinanziert werden.

Sofern die Beisetzungszahlen niedrig sind, ist eine Umstrukturierung beziehungsweise ein Angebotswechsel zur Erreichung eines auskömmlichen Gebührenaufkommens erfahrungsgemäß schwer möglich.

Umgang mit Pachtzahlungen:

Friedhöfe beziehungsweise der Friedhofshaushalt können keine Grundstückseigentümer sein. Die Friedhofsflächen werden daher im Regelfall von (Stellen-)Fonds der Kirchengemeinde

zur Verfügung gestellt (wie Vikarie-/Küsterei-/Pfarrfonds). In diesen Fällen ist im Rahmen der Gebührenkalkulation eine angemessene Pachtzahlung an den jeweiligen (Stellen-)Fonds zu berücksichtigen. Eine Befreiung von diesen Einnahmen dieser Stellenfonds ist ausgeschlossen. Die ermittelten Pachtzahlungen werden im Zuge einer Verrechnungsbuchung als Ausgaben den Friedhofshaushalt belasten und als Einnahme im jeweiligen Stellenfonds gegengebucht.

9. FRIEDHOFSENTWICKLUNG

Die Bestattungskultur hat sich in den vergangenen Jahren deutlich verändert. Über 70 Prozent der Beisetzungen sind nunmehr Feuerbestattungen. Der Flächenverbrauch für eine Urnenbeisetzung beträgt nur einen Bruchteil des Bedarfes für eine Erdbestattung. Daher ist es nicht verwunderlich, dass sich das Verhältnis zwischen noch benötigten und vorhandenen Flächen deutlich verändert hat.

Bei den Friedhofsflächen mit Erdwahlgräbern ist festzustellen, dass die Lücken zwischen den Gräbern zahlreicher werden. Wir sprechen hier von Mosaikflächen. Der Grund hierfür liegt an der mangelnden Nachfrage nach Erdbestattungen. Diese Mosaikflächen sehen nicht nur un schön aus, ihre Pflege ist aufgrund der schlechten Zugänglichkeit aufwändig. Dadurch steigen die Kosten und der Friedhof wird aufgrund seiner Kostenstruktur unattraktiv.

Wenn Friedhofteilflächen auf längere Sicht nicht benötigt werden, ist hier die Rede von Vorhalteflächen. Die Ausgaben für diese Vorhalteflächen sind nicht als Kosten zu bewerten. Der Friedhofsträger sollte eine solche Entwicklung daher frühzeitig in den Blick nehmen und gegensteuern (die Software myHades bietet mit dem integrierten GIS-Tool Hilfestellungen an).

Aktuell verstärkt nachgefragte Bestattungsformen sind:

- Baumbestattungen
- Gemeinschaftsgrabanlagen
- pflegefreie Feuerbestattungen

Auf katholischen Friedhöfen ist eine anonyme Beisetzung nicht zulässig (s.o.). Auch aus steuerrechtlichen Gründen und wegen der leistungsorientierten Gebührenkalkulation sollte eine Parzellierung der Grabflächen vorgenommen werden.

Über eine Preisgestaltung im Rahmen der Gebührenpolitik kann ansatzweise gegengesteuert werden.

Wenn bei der Äquivalenzrechnung Flächenwerte stark betont werden, werden Erdgräber teurer und somit unattraktiv. Hierdurch wird die Nachfrage vermutlich noch stärker nachlassen. Der Prozess einer entsprechenden Flächennutzung kann beeinflusst werden.

Die Erdgräber lassen sich günstiger anbieten, wenn die Flächenwerte bei der Äquivalenzrechnung niedrig angesetzt werden.

Der Ansatz von Fallpauschalen in der Äquivalenzrechnung führt zu einer flächenunabhängigen Kostenstruktur.

Durch Beteiligung von Kindergärten, Schulen oder Jugendgruppen an der Friedhofsgestaltung (Streublumenwiesen, Bienenhotels etc.) entsteht eine starke persönliche Bindung und Identität.

Der Friedhof bietet, auch als Parklandschaft mit altem Baumbestand, der Erholung, um die See- baumeln zu lassen und bietet Möglichkeiten zum gemeinsamen Gespräch.

10. DER FRIEDHOFSHAUSHALT

Die kassenmäßige Abwicklung des Friedhofshaushalt ist ein eigenständiger Haushalt und wird als eigener Sachbuchbereich (09) geführt. Eine Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben erfolgt unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung nach § 37 HKO (Sollstellung).

Dieses Verbuchungsverfahren ist aber nicht deckungsgleich mit dem Periodenprinzip, das im Gebührenrecht anzuwenden ist. Wenn eine Gasabrechnung in 2021 überwiesen wird, wird diese auch gemäß dem Kassenwirksamkeitsprinzip im Haushaltsjahr 2021 voll verbucht. Die Nutzer einer Leichenhalle in 2020 würden somit nicht belastet werden und die Nutzer in 2021 müssten die Ausgaben der Nutzer aus 2020 mit übernehmen. Die Gebührenzahler haben aber nach dem Gebührenrecht nur die Kosten zu tragen, die für sie tatsächlich angefallen sind.

Dieses Beispiel verdeutlicht, dass die Gebührenkalkulation eine andere Betrachtung und Nachsortierung der Friedhofshaushalte erfordert. Dies ist auch der Fall, wenn für eine Kalkulation von externen Dienstleistern eine Datenaufbereitung vorzunehmen ist, sofern diese nicht selber dazu in der Lage sind.

Damit diese Sortierung einfacher gelingt, sollte bereits mit der Kontierung (also der Festlegung, wo eine Rechnung zu buchen ist) eine entsprechende Haushaltssortierung erfolgen. Der Haushalt kann daher mit Unterkonten, die unter den Haushaltsstellen eingerichtet werden, vorsortiert werden.

Vom Prinzip her werden bei der Gebührenkalkulation Rechnungen zunächst in „Schubladen“ einsortiert. Rechnungen für die Leichenhalle gehören zum Beispiel in die Schublade Leichenhalle, Rechnungen für Bestattungen in die Schublade Bestattungen, Rechnungen für die Friedhofsunterhaltung in die Schublade Friedhofsunterhaltung, usw. Diese „Schubladen“ werden auch als Kostenstellen bezeichnet (auf dieses Thema wird gesondert eingegangen). Am Jahresende sollten alle Rechnungen dann auf Schubladen verteilt worden sein. Auch für die Ausgaben, die nicht in die Gebührenkalkulation eingehen, gibt es „Schubladen“ (Priestergräber, Kriegsgräber, Denkmalschutz, grünpolitischer Wert, Investitionen etc.). Diese „Nichtkosten-Schubladen“ lassen bereits entstandene Defizite erkennen, weil diese Kosten nicht über Gebühren finanziert werden können.

Wenn diese „Schubladen“ nunmehr neben der Bezeichnung (Leichenhalle) auch eine Unterkonten-Nummer erhalten, kann hier im Friedhofshaushalt bei den verschiedensten Haushaltsstellen gefiltert und bei Nutzung des seitens des Bischöflichen Generalvikariates angebotenen EDV-Programms automatisiert in das Kalkulationsprogramm myObolus eingelesen werden. Beispiel: Ausgaben für die Friedhofsunterhaltung (Personalkosten für Gärtner, Abschreibung für einen Multifunktionsstrecker, Blumen, Strom, Wasser etc.) werden unter einer einheitlichen Unterkonten-Nummer in den verschiedensten Haushaltsstellen (Gruppierungs-Nummer) gebucht. Die Gesamtsumme dieser Unterkonten-Nummer (zum Beispiel Schublade Friedhofsunterhaltung) kann dann in myObolus eingelesen werden und ermittelt die Gebühr (zum Beispiel für die Friedhofsunterhaltung, Grabstättengebühr, Bestattungsgebühr usw.).

Dieses Prinzip gilt unabhängig davon, wer eine Gebührenkalkulation durchführt, da eine Kostenrechnung stets die Basis einer Gebührenkalkulation darstellt. Eine Gebührenkalkulation nach dem Prinzip „alle Ausgaben eines Friedhofs: Nutzer“ ist nicht verwertbar.

Es empfiehlt sich, jeden Friedhof für sich wirtschaftlich zu betrachten und zu planen.

Welche Veränderungen ergeben sich für die Gebührenkalkulation, wenn die Haushaltssystematik auf das „Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF)“ umgestellt wird?

Zwischen einer Gebührenkalkulation und einem kaufmännischen Jahresabschluss gemäß Doppik

gibt es grundlegende Unterschiede. Die rechtliche Relevanz des doppelten Haushaltsrechts für die Gebührenkalkulation nach KAG ist nicht gegeben. Beide Systeme stehen unabhängig nebeneinander.

Dies wirkt sich insbesondere auf die Passivierung der Gebühreneingänge aus. Das Kommunalabgabengesetz sieht keine Passivierung vor und die Einnahmen stehen vollumfänglich in dem Jahr der Einnahme dem Friedhofshaushalt zur Verfügung (vgl. Kapitel 17).

11. WER FINANZIERT DEN FRIEDHOF (GEBÜHREN, ZUSCHÜSSE, QUERFINANZIERUNG)?

Das Kommunalabgabengesetz NRW enthält ein Kostendeckungsgebot. Der Friedhofsträger hat alles zu unternehmen, damit der Friedhof kostendeckend betrieben wird und alles zu unterlassen, was den Betrieb gefährdet. Dieses Prinzip gilt insbesondere für nicht angepasste Investitionsmaßnahmen.

Der kirchliche Friedhof ist eine Einrichtung der örtlichen Daseinsfürsorge und darüber hinaus eine kirchliche Einrichtung, die den verstorbenen Gemeindemitgliedern eine würdige Beisetzung bietet und an der Verkündigung der Auferstehung teilnimmt. In begründeten Einzelfällen wie zum Beispiel nicht refinanzierter Defizitausgleich, kirchenspezifische Kosten wie Priestergräber etc. muss ein Ausgleich aus dem kirchengemeindlichen Haushalt erfolgen.

Der Bistumshaushalt sieht für die Finanzierung der kirchengemeindlichen Friedhofshaushalte keine Haushaltsmittel vor.

Ein Friedhof kann in der Regel nicht kostendeckend betrieben werden. Das Kommunalabgabengesetz NRW schreibt ein Kostenüberschreitungsverbot vor. Danach dürfen maximal 100 Prozent der Kosten auf die Gebührenzahler umgelegt werden.

Im Friedhofshaushalt finden sich aber nicht nur Kosten, sondern auch Ausgaben, die keine Kosten sind (Nichtkosten). Diese Nichtkosten können nicht auf die Gebührenzahler umgelegt werden. Diese Ansammlung von Nichtkosten führen zu defizitären Friedhofshaushalten, die letztverantwortlich aus dem kirchengemeindlichen Haushalt zu finanzieren sind, sofern anderweitige Zuschussgeber (zum Beispiel Kommunalzuschüsse) nicht beschafft werden können. Zum Thema „Nichtkosten“ siehe Kapitel 8.

Die Friedhöfe nehmen auch gesamtgesellschaftliche Aufgaben im Rahmen der Daseinsvorsorge wahr, die bei den Kommunen verortet sind. Daher ist es folgerichtig, wenn sich auch die Kommunen finanziell an der Aufgabenerfüllung beteiligen. Beispielhaft seien hier zu nennen: „grünpolitischer Wert“ (insbesondere Umwelt, grüne Lunge, Feinstaubfilter, Abkühlung der Innenstädte, Biodiversität, Erholung), Infrastruktur, Friedhof als subsidiäre Pflichtaufgabe der Kommunen.

12. KOSTEN UND AUSGABEN – WAS IST DER UNTERSCHIED?

Nach dem Gebührenrecht werden nur „Kosten“ für eine Gebührenermittlung berücksichtigt. Wir können daher nicht die Gesamtausgaben eines Friedhofshaushalts verwenden. Die Ausgaben, die wir nicht berücksichtigen können, werden aus Gründen der Vereinfachung als „Nichtkosten“ bezeichnet. Nichtkosten sorgen originär für Defizite, so dass ein Friedhofshaushalt, welcher sich ausschließlich über Gebühren refinanziert, in der Regel niemals ausgeglichen sein kann. Die durch Nichtkosten entstandenen Defizite sind vorrangig von Dritten (zum Beispiel den Kommunen als Träger der kommunalen Pflichtaufgaben subsidiärer Art) zu finanzieren.

Was sind nunmehr Kosten?

Nach dem Gebührenrecht (KAG-NW) sind die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten zu verwenden. Die Fachliteratur und ständige Rechtsprechung definiert diese so:

keine Kosten sind Ausgaben:

- periodenfremd
- nicht normal/üblich
- für Anschaffungen, die einer mehrjährigen Nutzung unterliegen (also abgeschrieben werden können)
- unverhältnismäßig
- nicht betriebsbedingt

Einige Beispiele für nach dem KAG nicht berücksichtigungsfähige Kosten:

- Kapitaldienste (Tilgung/Zinsen)
- Untergang, Zerstörung von Anlagevermögen (hierzu zählt auch ein Motorschaden eines Baggers)
- Unterhaltung von Flächen, die in absehbarer Zeit nicht für den Friedhof benötigt werden (siehe auch Überhangflächen)
- grünpolitischer Wert (siehe auch den gesonderten Beitrag hierzu)
- Investitionskosten
- Ausgaben für Priestergräber, Kriegsgräber
- Pflege von Gräbern, die aufgegeben wurden
- Sonstige Ausgaben

13. DAS ÄQUIVALENZPRINZIP

Im Gebührenrecht (KAG NW) ist das Äquivalenzprinzip festgelegt. Danach haben die Nutzer, die einen hohen Nutzen von einer Leistung haben, einen entsprechend höheren Gebührenanteil zu zahlen als diejenigen, die einen geringeren Nutzen an einer Leistung haben. In der Praxis bedeutet dies, dass ein hoher Flächenverbrauch zum Beispiel durch ein Erdgrab sich auch preislich auswirkt. Ein Erdgrab ist somit teurer als ein Urnengrab, weil dort mehr Fläche benötigt wird. Weitere Beispiele sind zum Beispiel das Recht auf Verlängerung und die Auswahlfreiheit einer Grabstelle (Wahlgrab), oder der Pflegevorteil, aber auch die Notwendigkeit, die Pflege vorzunehmen, als Nachteil gewichtet.

Bei einer solchen Äquivalenzrechnung werden Multiplikatoren und Gewichtungen für Nutz-Vorteile festgelegt.

Der dem Friedhof erfüllt aber auch Leistungen, die für alle einen gleichen Nutzwert haben: Bei der Friedhofsunterhaltung, nutzen zum Beispiel alle Besucher gleichermaßen die Wege, den Erholungswert der Grünanlagen, den Winterdienst, etc. Hier ist somit die Anwendung einer Fallpauschale zulässig (Gesamtkosten für die Friedhofsunterhaltung : Nutzerzahlen). Somit zahlen unabhängig von der Grabart alle Nutzer einen gleichhohen Beitrag. Durch eine getrennte Ausweisung der Grabstätten- und Friedhofsunterhaltungsgebühr zahlen unterm Strich flächenarme Grabarten (wie zum Beispiel die Urnengräber) einen höheren Gebührenanteil, was in der Regel auch zielführend ist, damit die Erdgräber im Gegenzug günstiger angeboten werden können und somit attraktiver werden.

14. BAUEN, INVESTITIONEN, ANLAGEVERMÖGEN

Wenn Gebäude errichtet, umfangreich saniert, Wege geschaffen, oder auch Maschinen und Fahrzeuge angeschafft werden, liegt in der Regel eine Investitionsmaßnahme vor, die häufig vom Bistum genehmigt werden muss.

Die Ausgaben für solche Maßnahmen können nicht direkt über den Gebührenhaushalt abgewickelt werden, sondern finden sich im Investitionshaushalt.

Solche Maßnahmen wirken langfristig. Ein Friedhofsbagger zum Beispiel wird über 15 Jahre genutzt und über diesen Zeitraum abgeschrieben. Es wäre nicht richtig, wenn der Gebührenzahler im Jahr der Anschaffung den gesamten Kaufpreis finanzieren müsste. Daher hat er nur den Werteverzehr (den anteiligen Abschreibungsbetrag) zu zahlen. Diesen Abschreibungsvorgang bezeichnet man als „Kalkulatorische Kosten“.

Dieser Bagger wird in die Gebührenkalkulation somit mit seinem jährlichen Abschreibungsbetrag der Kostensteigerungsrate und einer „kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung“ (der Friedhofsträger könnte ja auch das investierte Kapital anders gewinnbringend anlegen) und den Betriebskosten berücksichtigt. Dieser Grundsatz gilt auch für alle anderen investiven Güter oder Maßnahmen, wie Leichenhallen, Wege, Mauern, Geräteschuppen etc.

Vor der Umsetzung einer solchen Maßnahme wird genau berechnet, ob sich der Friedhofsträger dieses Vorhaben leisten kann. Wenn wenige Nutzer (Fallzahlen) eine Leichenhalle nutzen, müssen diese wenigen Nutzer die Kosten tragen (oder den Friedhofsbagger finanzieren). Hier muss stets geprüft werden, wie sich die Gebühren durch eine solche Maßnahme verändern. Eine Leichenhalle mit jährlichen Kosten von 50.000 Euro und 50 Nutzungen im Jahr belastet jeden Nutzer zum Beispiel mit 1.000 Euro. Da die Abschreibungsdauer einer Leichenhalle bei rund 70 Jahren liegt, müssen aber auch jedes Jahr 50 Nutzer die Einrichtung buchen. Sollte sich die Zahl auf 25 verringern, würde sich der Kostenanteil verdoppeln. Einflussgröße kann hier auch das Auftreten eines Konkurrenzbieters sein (zum Beispiel gewerblicher Anbieter).

Bei der wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung einer Investitionsmaßnahme ist von Bedeutung, wie hoch die kalkulatorischen Kosten über die gesamte Nutzungsdauer ausfallen, wie hoch die entstehenden Betriebskosten und die erwarteten Nutzerzahlen während der Nutzungsdauer sind beziehungsweise ein langfristiger Bedarf gesichert ist.

15. DEFIZITÄRE LEICHENHALLEN, FRIEDHOFSKAPELLEN UND ANDERE GEBÄUDE AUF DEM FRIEDHOF

Die „nichtkommunalen Friedhofsträger“ sind gesetzlich nicht verpflichtet, Leichenhallen, Kühlzellen etc. vorzuhalten.

Die Kommunen hingegen sind, insbesondere bei der Behandlung von bestimmten Leichen (zum Beispiel von an infektiösen Krankheiten Verstorbenen) verpflichtet, Sicherheitsstandards zu gewährleisten. Die kommunale Pflichtaufgabe ist besonders bedeutsam hinsichtlich der Finanzierung dieser Gebäude.

Ein kirchlicher Träger kann sich durchaus von Gebäuden und Aufgaben trennen, wenn diese nicht mehr wirtschaftlich sind. Die Kommune ist dann in der Pflicht, für Alternativen zu sorgen. Friedhofsträger sind grundsätzlich nicht verpflichtet, solche Anlagen auf den Friedhöfen zu betreiben.

Auch gewerbliche Anbieter dürfen Leichenhallen, Kühlzellen, Aufbahrungsräume etc. vorhalten und bieten diese zunehmend in Konkurrenz zu kirchlichen Friedhofsträgern an. Dieser Umstand kann für Friedhofsträger zu einem Problem werden, wenn solche Anlagen errichtet oder saniert und die Ausgaben hierfür über lange Zeiträume (zwischen 50 bis 70 Jahre) auf die Nutzer verteilt werden (sog. kalkulatorische Kosten).

Betriebskosten zzgl. kalkulatorische Kosten = Gesamtkosten einer Anlage sind kalkulatorisch auf die Nutzer zu verteilen. Wenn die Nutzerzahlen nicht ausreichend sind, müssen wenige Nutzer hohe Kosten aufbringen. Eine hohe Nutzungsgebühr sorgt wiederum zu einer weiteren Absenkung der Nutzerzahlen, wenn es Konkurrenzangebote gibt. Wenn solche Gebühren nicht sozialverträglich sind, muss ein Gebührenverzicht ausgesprochen werden, der zu Defiziten auf dem Friedhof führt, die dann außerhalb des Friedhofs zu finanzieren sind (Allgemeiner Haushalt, Kommunalzuschuss). Eine Querfinanzierung aus dem Allgemeinen Haushalt ist in Ausnahmefällen zulässig und bedingt eine Einzelgenehmigung seitens der bischöflichen Behörde.

Wenn eine Neuerrichtung oder eine umfassende Sanierung der vorgenannten Einrichtungen vorgesehen ist, muss also sorgfältig überlegt werden, ob die Finanzierung über einen langen Zeitraum (in der Regel 50 bis 70 Jahre) gesichert ist. Hier sollte grundsätzlich die Kommune in den Überlegungen mit eingebunden werden. Wenn sich eine Kommune finanziell beteiligt, wird sie nicht unbedingt Konkurrenzangebote am Ort nachhaltig fördern wollen.

Ein Kommunalzuschuss sollte in der Form einer laufenden Defizitübernahme erfolgen. Dieser könnte mit der Formel:

$$\begin{aligned} \text{Gesamtkosten : Fallzahlen} &= \text{Gebühr} - \text{kostendeckend} \\ \text{Sozialverträgliche Gebühr} &./ \text{ Gebühr} - \text{kostendeckend} = \text{Zuschussbedarf je Nutzung} \end{aligned}$$

berechnet werden.

Ein einmaliger Investitionskostenzuschuss ist hingegen nicht ratsam. Die Kosten für die Abschreibung bleiben unverändert, die Eigenkapitalverzinsung ist um den Zuschuss zu reduzieren. Dadurch entspannt sich die Problematik nicht.

16. RÜCKLAGEN, RÜCKSTELLUNGEN, ÜBERSCHÜSSE

Die gesetzlichen Regelungen zum Gebührenrecht legen ein Kostenüberschreitungsverbot fest. Der Nutzer muss nur die Friedhofsleistung bezahlen, die er in Anspruch genommen hat.

Da die Gebühren im Zuge einer Vorausbetrachtung (maximal drei Jahre) kalkuliert werden, kann ein Überschuss entstehen, indem die Fallzahlen (zum Beispiel Nutzung einer Leichenhalle) höher oder niedriger ausfielen als geschätzt, oder die Ausgaben fielen niedriger aus. Wichtig ist hier, dass der Friedhofsträger nicht absichtlich die Nutzungszahlen niedriger oder höher ansetzt als zu erwarten, da spätestens mit der Abrechnung eine Korrektur erfolgt.

Nach Ablauf des Kalkulationszeitraums (maximal drei Jahre) nimmt der Friedhofsträger eine Abrechnung vor und zahlt eventuelle Überschüsse (bezogen auf die jeweilige Gebühr) den Friedhofsnutzern zurück. Diese Gutschrift geht aber nicht an die Nutzer des abgerechneten Kalkulationszeitraumes, sondern es erfolgt eine Verrechnung mit der nächsten möglichen Kalkulation an künftige, sobald diese möglich ist.

Durch die Schaffung von Unterkonten und einer EDV-gestützten Gebührenkalkulation, können und sollten Instrumente geschaffen werden, wie eine sichere Nachverfolgung und Abrechnung möglich ist.

Für den Bereich der Gebühren ist also eine Kostenüberschreitung gesetzlich geregelt. Daher sind hier Überschüsse nicht zulässig und können auch nicht entstehen.

Wir kalkulieren für einen Zeitraum von maximal drei Jahren und rechnen diesen Zeitraum ab (gesetzlich geregelt im KAG NRW). Die Friedhofsgebühr (oder auch Grabstättengebühr) steht somit auch für diesen Zeitraum voll zur Verfügung. Hier sprechen wir von einer Verleihungsgebühr. Die unterschiedlichen Nutzungszeiten werden über die Gebührenkalkulation angemessen berücksichtigt. Eine passive Rechnungsabgrenzung wie im kommunalen Haushaltsrecht ist nach dem Gebührenrecht nicht vorgesehen und im kirchlichen Haushaltswesen derzeit nicht geregelt. Es besteht somit keine Veranlassung, Gebühreneingänge, die als Einmalzahlung vorgenommen werden, auf eine Rücklage einzuzahlen und diese anteilig wieder aufzulösen, um dadurch eine künstliche passive Rechnungsabgrenzung herzustellen.

Zu den Gebührensystemen siehe Kapitel 5.

Die Erhebung von Friedhofsunterhaltungsgebühren ist zielführend. Eine Kalkulation der Unterhaltungskosten eines Friedhofs und Berücksichtigung gemeinsam mit den Friedhofsgebühren (oder auch Grabstättengebühr) ist zulässig. Diese Friedhofsunterhaltungskosten würden demnach auch über einen einmalige Verleihungsgebühr (mit der Grabstättengebühr) berücksichtigt.

Für den Bereich außerhalb des Gebührenrechts können Rücklagen gebildet werden. Dies erfolgt auf privatrechtlicher statt öffentlich-rechtlicher Basis. Ein gutes Beispiel sind die Pflegerückstellungen. Wenn der Friedhofsträger eine Grabpflege anbietet, so ist er privatrechtlich tätig und kann für den Nutzungszeitraum einen Ausgleichsbetrag erheben, sofern er nicht eine jährliche Abrechnung vornimmt.

Weiterhin kann der Friedhofsträger Rücklagen für künftige Investitionen bilden, sofern die Mittel nicht für den Haushaltsausgleich benötigt werden. Wir nehmen Abschreibungen vor und erheben eine „kalkulatorische Eigenkapitalverzinsung“. Die gesetzlichen Bestimmungen zum Gebührenrecht beziehen sich auf die Gebühren und somit den Bereich der Kosten und Leistungen. Der Umgang mit den Einnahmen ist bis auf die Bestimmungen zum Kostendeckungsgebot und Kostenüberschreitungsverbot nicht geregelt. Das Kostendeckungsgebot sieht vor, dass nach Möglichkeit die Gebühren so zu erheben sind, dass die Kosten des Friedhofs gedeckt werden. Wenn ein Gebührenverzicht ausgesprochen wird, weil eine Gebühr sozial nicht zu rechtfertigen wäre (zum Beispiel eine Leichenhalle ist nicht gebührenfinanziert), gefährdet dies den Friedhofshaushalt und missachtet das Kostendeckungsgebot.

Wenn wir also die Einnahmen für die Abschreibung nicht für den Haushaltsausgleich oder zur Deckung von Kapitalbeschaffungskosten benötigen, können wir diese auf eine Rücklage einzahlen und dadurch künftige Ersatzbeschaffungen oder Gebäudesanierungen auf dem Friedhof finanzieren.

Für die Verbuchung empfehlen sich folgende Schritte:

1. Die Weiterleitung der Erlöse für die „kalkulatorischen Kosten – Abschreibung“ auf die Zweckerücklage „Erhaltung Anlagevermögen“
Zunächst erfolgt die Zuführung der Erlöse für „kalkulatorische Kosten – Abschreibung“ vom Verwaltungshaushalt Friedhof an den Vermögenshaushalt. Von dort aus erfolgt die Zuführung auf die Zweckerücklage „Erhaltung Anlagevermögen“ (siehe Anlage 2).
Wenn Friedhöfe wirtschaftlich getrennt unterhalten werden, sollte für jeden Friedhof eine Zweckerücklage „Erhaltung Anlagevermögen“ gebildet werden. Dies verhindert die Querfinanzierung der Anlagevermögen von Nutzern anderer Friedhöfe. Diese Differenzierung erleichtert auch die Abrechnung möglicher Kommunalzuschüsse.
2. Die Rückführung der Abschreibungserlöse /– bei Bedarf
Die Rückführung erfolgt zum Ausgleich eines Schuldendienstes im Friedhofshaushalt.

3. Der Umgang mit in der Vergangenheit gebildeten Gebührenaussgleichsrücklagen
Sofern in der Vergangenheit entgegen des Kostenüberschreitungsverbot es Gebührenaussgleichsrücklagen gebildet wurden, sind diese spätestens im Haushaltsjahr 2023 einer Zweckrücklage „Erhaltung Anlagevermögen Friedhof“ zuzuführen.

Wenn keine Schuldendienst zu leisten ist, werden Rückstellungen für Ersatzbeschaffungen gebildet.

17. PASSIVE RECHNUNGSABGRENZUNG

Während die Kommunen die Einnahmen aus der Grabstättegebühr passivieren und für die Ausweisung des Erfolges benötigen, findet die Passivierung im kameralem System des Bistum Münster keine Anwendung. Die passive Rechnungsabgrenzung ist nur durch haushaltsrechtliche Bestimmungen begründet und nicht durch gesetzliche Regelungen des Gebührenrechts vorgesehen (KAG).

Dies trifft auch auf die Einführung vom NKF (Neues Kommunales Finanzmanagement) in den kirchengemeindlichen Haushalten zu.

Im Zuge der Übertragung von Friedhöfen auf Kommunen verlangen diese zunehmend eine Übertragung von passivierten Grabstättegebühren. Dies muss im Rahmen etwaiger Übertragungsverhandlungen mit den Kommunen einvernehmlich abgestimmt werden.

Das Gebührenrecht (Kommunalabgabengesetz NRW) sieht keine Passivierung vor. Die Einnahmen stehen voll zur Deckung der Kosten zur Verfügung. Die Grabstättegebühr ist vielmehr eine Verleihungsgebühr. Hier werden die Rechte an der Grabnutzung übertragen und eine Aufteilung auf die Nutzungsdauer ist nicht vorgesehen. Die Kosten der Abrechnungsperiode werden auf die Nutzer in der Abrechnungsperiode verteilt. Dieses gilt es in Verhandlung mit den Kommunen zu berücksichtigen und gegebenenfalls mit Wertausgleichen für Friedhofsflächen etc. zu verrechnen.

18. UMSATZSTEUERPFLICHT

Erbringt der (öffentlich-rechtliche) Friedhofsträger im Bereich des Friedhofs- und Bestattungswesens Leistungen gegen Entgelt, liegt ein sogenannter Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinn und damit eine unternehmerische Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 UStG vor. Die umsatzsteuerliche Relevanz ist für jede Leistung gesondert zu prüfen.

Leistungen, die auf privatrechtlicher Grundlage – außerhalb der Friedhofs- und Gebührensatzung/-ordnung – erbracht werden, sind generell umsatzsteuerpflichtig, sofern nicht die allgemeinen Befreiungsvorschriften des Umsatzsteuergesetzes greifen. So unterliegen beispielsweise die mittels eines Grabpflegevertrages individuell vereinbarten Grabpflegeleistungen der Umsatzsteuer.

Der Friedhofsträger handelt gemäß § 2b UStG nur dann nicht unternehmerisch, wenn dieser hoheitliche Leistungen auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Satzung ausübt und es nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommt. Verzerrungen des Wettbewerbs sind nur gegeben, wenn die Leistungen auch von einem privaten Unternehmer erbracht werden könnten und die Einnahmengrenze von 17.500 Euro aus gleichartigen Tätigkeiten pro Jahr – die sogenannte Wettbewerbsgrenze – voraussichtlich überschritten wird. Kann ein privater Unternehmer für eine vergleichbar erbrachte Tätigkeit eine Befreiungsvorschrift des Umsatzsteuergesetzes in Anspruch nehmen, liegt grundsätzlich keine Wettbewerbsverzerrung vor.

Zu den hoheitlichen Leistungen, die auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Satzung ausgeübt werden, gehören insbesondere:

- ▶ Grabstättennutzung
 Wird eine räumlich abgrenzbare, individuelle Parzelle bei der Einräumung einer Grabstelle zur Verfügung gestellt, handelt der Friedhofsträger nicht unternehmerisch, weil diese Tätigkeit bei einem privaten Unternehmer steuerbefreit ist.

Die mit der Grabstättennutzung einhergehenden Leistungen sind unselbständige Nebenleistungen und fallensteuerrechtlich unter die Hauptleistung.

Zu den unselbständigen Nebenleistungen einer Grabstättennutzung zählen u.a. die Bestattungsleistung mit dem Ausheben und Verfüllen des Grabes, die Entsorgung der Kränze, der Leichentransport innerhalb des Friedhofs, die Pflege und Instandhaltung der Friedhofsanlage, die Grabpflegeleistungen, die sich der Friedhofsträger vorbehält, um ein einheitliches Gestaltungsbild der Gemeinschaftsgrabanlagen und Grabfeldern sicherzustellen und die Genehmigungsgebühren für Grabmale und Einfassungen. Wird hingegen bei der Einräumung einer Grabstelle keine Parzellierung vorgenommen (zum Beispiel bei Ascheverstreung, Baumbestattung ohne Parzellierung) und die Nutzung durch Dritte ist damit nicht ausgeschlossen, unterliegt diese Leistung zusammen mit den unselbständigen Nebenleistungen möglicherweise der Umsatzbesteuerung (Prüfung der Wettbewerbsgrenze!), weil ein privater Unternehmer keine Steuerbefreiungsvorschrift in Anspruch nehmen kann.

- ▶ Ausrichtung der Trauerfeier
 Die Benutzung von Feierhallen, Friedhofskapellen und Abschiedsräumen sind bei privaten Unternehmern in der Regel steuerbefreit. Auch die Aufbahrung von Leichen in Kühlräumen und Kühlzellen fällt unter diese Steuerbefreiung. Führt der Friedhofsträger vergleichbare Leistungen aus, ist der Träger nicht unternehmerisch tätig.

Zu den unselbständigen Nebenleistungen zählen u.a. die Reinigung, die Beleuchtung und Heizung, die Bereitstellung von Tonanlagen oder der Orgel, die Überlassung der Einrichtungsgegenstände wie Kerzenständer, Kreuze etc., die hygienische Totenversorgung und die Entsorgung von Kränzen und Blumen.

Weitergehende Informationen enthält die Handreichung „Umsatzbesteuerung im Bereich des kirchlichen Friedhofs- und Bestattungswesens“ (www.bistum-muenster.de/umsatzsteuer/).

ANLAGEN - FAQ'S

Rechtlicher Teil

1. Warum sind Satzung und Gebührenordnung öffentlich-rechtlicher Natur?

Friedhofssatzungen und Friedhofsgebührenordnungen sind Rechtsvorschriften, die von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nach § 4 Bestattungsgesetz NRW erlassen werden.

Unter den Begriff solcher Personen fallen beispielsweise auch die Kirchengemeinden, Kirchenkreise oder Bistümer. Diese werden genauer als Körperschaften öffentlichen Rechts bezeichnet. Aufgrund dieses Status ist es möglich nicht nur privatrechtlich, zum Beispiel in Form von Verträgen, zu agieren, sondern auch auf dem öffentlich-rechtlichen Weg verbindliche Regeln, wie auch Satzungen und Gebührenordnungen, in eigenen Angelegenheiten festzulegen. Diese Kompetenz wird auch als Selbstverwaltungsrecht bezeichnet.

Solche Regeln gelten für die unter den Regelungsbereich fallenden Personen genauso wie Gesetze. Zuständig für den Erlass solcher Satzungen ist bei den kath. Kirchengemeinden im Bistum Münster (NRW-Teil) der Kirchenvorstand.

2. Was kann in der Satzung eines Friedhofs geregelt werden?

Durch Satzung werden insbesondere die Nutzung und die Gestaltung des Friedhofs nebst dessen erforderlichen baulichen Einrichtungen geregelt. Auch werden zum anderen Durchführung von Bestattungen, Grabnutzungszeiten, Öffnungszeiten und Gebühren geregelt.

3. Wer muss sich an die Regeln in Satzung und Gebührenordnung halten?

Grundsätzlich alle ihr unterworfenen Personen. Bei einer Friedhofsgebührenordnung sind dies alle Personen, die gebührenpflichtige Leistungen in Anspruch nehmen. Bei einer Satzung sind es regelmäßig Besucher des Friedhofs, Nutzungsberechtigte und auf dem Friedhof tätige Gewerbetreibende wie Bestatter, Gärtner und Steinmetze.

4. Wie können Ansprüche und Regeln aus Satzung und Friedhofsgebührenordnung durchgesetzt werden?

Bei Friedhofssatzung und Friedhofsgebührenordnung handelt es sich um öffentlich-rechtliche Rechtsnormen zur Verwaltung der eigenen Angelegenheiten. Daher ist Verwaltungsrecht anzuwenden. Ansprüche und Regeln können daher durch Verwaltungsakte durchgesetzt werden.

5. Was ist ein Verwaltungsakt?

Bei einem Verwaltungsakt, oft auch als Bescheid bezeichnet, handelt es sich um eine einseitige, öffentlich-rechtliche Maßnahme zur Regelung eines Einzelfalls, die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Vorgenommen werden kann er von jeder Stelle, die in Wahrnehmung eigenständiger öffentlicher Aufgaben tätig ist, wie zum Beispiel den Friedhofsverwaltungen. Verwaltungsakte finden nur zwischen öffentlichen Stellen und Privaten statt. Durch Verwaltungsakte werden Gesetze, wie zum Beispiel Satzung und Friedhofsgebührenordnung, durchgesetzt. Typische Verwaltungsakte im Friedhofsalltag sind Genehmigungen für das Aufstellen von Grabmalen und Gebührenbescheide.

6. Wie ist das Nutzungsrecht für Grabstätten einzuordnen?

Das Grabnutzungsrecht ist regelmäßig ein öffentlich-rechtliches Rechtsverhältnis. Inhalt

und Gestaltung sind daher in der Friedhofssatzung festgelegt. Somit sind Gebührenbescheide für die Grabstätte Verwaltungsakte und keine Rechnungen aus einem privatrechtlichen Vertrag. Ausbleibende Zahlungen sind daher auf dem Weg des behördlichen Verwaltungsvollstreckungsverfahrens und nicht vor zivilen Gerichten geltend zu machen. Tun oder Unterlassen der Nutzungsberechtigten kann durch Verwaltungsakte der Friedhofsverwaltung eingefordert werden.

7. Was sind typische Fehler beim Erlass eines Verwaltungsakts?

Besonders die Bekanntgabe, Anhörung und Rechtsbehelfsbelehrung bieten Potential für einschleichende Fehler.

a) Bekanntgabe

Verwaltungsakte sind den Beteiligten bekannt zu geben für die sie bestimmt sind oder die davon unmittelbar betroffen sind. Zur Bekanntgabe ist erforderlich, dass der Verwaltungsakt diesen Adressaten zugeht. Zugang bedeutet, dass der Adressat bei gewöhnlichem Verlauf der Dinge unter normalen Umständen die Möglichkeit der Kenntnisnahme haben muss.

Wird der Verwaltungsakt nicht oder nicht richtig bekannt gegeben, ist der gesamte Verwaltungsakt unwirksam, weshalb besondere Sorgfalt geboten ist.

Daher sollte im Regelfall eine schriftliche Bekanntgabe gewählt werden. Bei Übermittlung durch die Post gilt ein solcher Verwaltungsakt in der Regel am dritten Tag nach der Aufgabe als zugegangen.

Ein Sonderfall liegt vor, wenn kein Nutzungsberechtigter bekannt ist, oder dieser verstorben ist und keinen Nachfolger hat. Dann gibt es die sog. öffentliche Bekanntgabe an den Gräbern und Aushängen auf dem Friedhof. Diese Form ist jedoch in der Satzung zu regeln.

b) Anhörung

Bevor ein belastender Verwaltungsakt erlassen wird, ist dem Betroffenen Gelegenheit zu geben, sich zu den für die Entscheidung erheblichen Tatsachen zu äußern. Belastende Verwaltungsakte sind alle die von dem Betroffenen Tun oder Unterlassen verlangen, zum Beispiel Zahlungen von Gebühren oder das Unterlassen vom Aufstellen unzulässigen Grabschmucks.

Dem Anzuhörenden ist die Anhörung vorab unter Einhaltung einer angemessenen Frist mitzuteilen.

Sowohl die Anhörung als auch die Mitteilung selbst sind regelmäßig formfrei möglich, also auch persönlich mündlich, per Telefon, Mail oder Brief.

Allerdings muss die Behörde die Abhaltung der Anhörung und den Zugang der Mitteilung beweisen, weswegen sich die mündliche Anhörung oder Mitteilung nur unter Anwesenheit eigener Zeugen anbietet und eine Mitteilung per Einschreiben versandt und unter Aufsicht einer weiteren Person eingepackt werden sollte.

Ausnahmen gibt es bei einer bestehenden Eilbedürftigkeit, Gefahr im Verzug und natürlich bei den normalen Gebührenbescheiden.

c) Rechtsbehelfsbelehrung

Die Rechtsbehelfsbelehrung muss den statthaften Rechtsbehelf, einschließlich der vorgesehenen Frist, sowie die Stelle, also die zuständige Behörde oder Gericht, angeben, bei welcher der Rechtsbehelf einzulegen ist.

Die Rechtsbehelfsbelehrung muss schriftlich oder elektronisch erfolgen, allerdings nicht unterschrieben sein.

Sollten Formerfordernisse für die Einlegung eines Rechtsbehelfs einzuhalten oder Vertretung durch einen Rechtsanwalt im Verfahren zwingend sein, so ist darauf hinzuweisen.

Bei Fehlen oder Unrichtigkeit der Rechtsmittelbelehrung verändert sich die Frist zur Einlegung von Rechtsmitteln bis auf ein Jahr.

Ein Widerspruchsverfahren gibt es derzeit nur noch bei Gebührentatbeständen. Gebührenbescheide können also mit dem Widerspruch angegriffen werden. Der Widerspruchsbescheid ist von der Ausgangsbehörde (ZR oder Kirchengemeinde) zu erlassen.

Bei sonstigen Verwaltungsakten ist immer sofort der Rechtsweg zu den Verwaltungsgerichten eröffnet.

8. Kann man auch ohne Anhörung einen Verwaltungsakt erlassen?

Im Regelfall nicht, nur bei den normalen Gebührenbescheiden. Im Einzelfall kann von einer Anhörung unter besonderen Umständen abgesehen werden. Besonders relevant ist hierbei der Fall von Gefahr im Verzug.

9. Wann liegt Gefahr im Verzug vor?

Abstrakt gesprochen besteht Gefahr im Verzug nur dann, wenn durch die Durchführung der Anhörung die beabsichtigte behördliche Maßnahme zu spät käme, um ihren Zweck noch zu erreichen. Für diesen Fall werden hohe Maßstäbe gesetzt. Eine Anhörung müsste sogar mündlich oder telefonisch zu spät kommen. Da diese Entscheidung gerichtlich vollständig überprüfbar ist, ist in der Anwendung äußerste Vorsicht geboten. Ein solcher Fall würde zum Beispiel vorliegen, wenn ein Grabstein droht umzukippen und dadurch unmittelbar die Gefahr von Personenschäden droht. Kein Fall von Gefahr im Verzug liegt dann vor, wenn beispielsweise der Grabschmuck innerhalb der Woche vor dem Osterfest erneuert werden soll.

10. Sind Gebührenbescheide trotz Klage wirksam?

Nach dem Gesetz tritt bei Anforderungen von öffentlichen Abgaben, wozu nach der Rechtsprechung auch Gebührenbescheide zählen, keine aufschiebende Wirkung mit der Anfechtungsklage ein. Somit ist der Bescheid vollziehbar und die Forderung im Verwaltungsvollstreckungsverfahren durchsetzbar.

11. Der Verwaltungsakt, der hingegen kein Gebührenbescheid ist, ist besonders dringlich und mit einer Klage ist zu rechnen. Kann man die sofortige Vollziehbarkeit anordnen?

Die Anordnung der sofortigen Vollziehbarkeit ist im Regelfall nur möglich, sofern sie im besonderen öffentlichen Interesse ist. Sie ist in Schriftform anzuordnen und zu begründen.

In der Praxis liegt ein besonderes Interesse primär bei Gefahrenabwehr und dem Schutz des Gemeinwohls vor. Auch hier würde der umfallende Grabstein ein zulässiges Interesse darstellen, wogegen der welche Grabschmuck nicht hinreichend ist.

12. Kann bei der Anordnung der aufschiebenden Wirkung aufgrund eines Antrages im einstweiligen Rechtsschutz der Verwaltungsakt dennoch vollzogen werden?

Nein. Die aufschiebende Wirkung der Anfechtungsklage wird dadurch angeordnet oder wiederhergestellt. Dadurch ist der Verwaltungsakt vorerst unwirksam. Beispiel: Der Grabstein droht umzufallen. Jemand könnte verletzt werden. Die Friedhofsbehörde ordnet die Gefahrenbeseitigung gegenüber dem Nutzungsberechtigten und die sofortige Vollziehung an. Gegen den Bescheid beantragt der Nutzungsberechtigte die Wiederherstellung der aufschiebenden Wirkung. Gibt das Gericht diesem Antrag statt, wird der Nutzungsberechtigte erst nach einem Klageverfahren etwaige Anordnungen durchführen müssen.

13. Was ist zu tun, wenn der Verwaltungsakt nicht durchgesetzt werden kann oder Friedhofsgebühren nach Fälligkeit nicht gezahlt werden?

Es ist ein behördliches Vollstreckungsverfahren einzuleiten. Durch jenes wird mit Verwaltungszwang der Verwaltungsakt durchgesetzt. Dies ist zulässig, sobald der Verwaltungsakt unanfechtbar oder für sofort vollziehbar erklärt worden ist. Gebühren müssen zudem fällig sein. Es können Geldforderungen, Handeln und Unterlassen Gegenstand einer Vollstreckung sein.

Zwangsmittel sind die Ersatzvornahme, beispielsweise die Beseitigung der Gefahr durch die Aufrichtung des umkippenden Grabsteins, das Zwangsgeld und die Anwendung unmittelbaren Zwangs. Die Kosten solcher Ersatzvornahmen hat der Betroffene zu tragen. Bevor das Zwangsmittel angewandt werden kann, ist dessen geplante Anwendung regelmäßig schriftlich anzudrohen.

Die Zuständigkeit liegt bei der kommunalen Vollstreckungsbehörde.

14. Wie wird ein Friedhof errichtet, erweitert oder geschlossen?

a) Errichtung & Erweiterung

Die Errichtung und die Erweiterung eines Friedhofs bedürfen der Genehmigung. Genehmigungsbehörde ist die Bezirksregierung unter Beteiligung der unteren Gesundheitsbehörde. Ebenso bedarf es einer kirchenaufsichtlichen Genehmigung

b) Schließung

Friedhöfe können ganz oder teilweise geschlossen werden. Die Schließungsabsicht ist der Gemeinde unverzüglich anzuzeigen. Für Grabstätten, deren Grabnutzungszeit noch nicht abgelaufen ist, müssen gleichwertige Grabstätten angelegt und Umbettungen ohne Kosten für die Nutzungsberechtigten durchgeführt werden.

15. Was geschieht, wenn der Nutzungsberechtigte verstirbt?

Die Nachfolgeordnung der Nutzungsberechtigten im Todesfall regelt die Friedhofssatzung. Abweichende Wünsche des Verstorbenen finden nur zu Lebzeiten des Nutzungsberechtigten mit Zustimmung der Kirchengemeinde Anerkennung.

Der Übergang des Nutzungsrechts auf den durch die Satzung Vorgesehenen erfordert immer dessen freiwillige Zustimmung. Übernimmt niemand das Nutzungsrecht, fällt das Nutzungsrecht während der restlichen Ruhefrist dem Friedhofsträger zur Last.

Die Kosten für die Abräumung verbleiben dann mangels Nutzungsberechtigten und ohne einen privatrechtlichen Schuldner regelmäßig bei der Gemeinde.

16. Wer hat Friedhofsgebühren zu zahlen?

Die Verpflichtung zur Zahlung der Friedhofsgebühren ist in der Gebührenordnung zu regeln. Der Gebührenschuldner kann auch vom Nutzungsberechtigten abweichen. Zur Zahlung der Gebühren kann zum Beispiel verpflichtet werden, wer

- a) den Antrag auf Benutzung der Bestattungseinrichtung gestellt hat,
- b) den Auftrag zu einer Leistung erteilt hat,
- c) das Nutzungsrecht an einer Grabstätte erwirbt,
- d) die Gebühren durch eine gegenüber der Friedhofsverwaltung abgegebene oder über Beauftragte mitgeteilte Erklärung übernommen hat.

Finanztechnischer Teil

- 1. Dürfen Defizite weiterhin von vorhandenen Friedhofsrücklagen (Sonderrücklage) entnommen werden oder müssen diese zwingend, wenn kein kommunaler Zuschuss besteht, aus dem Verwaltungshaushalt der Kirchengemeinde ausgeglichen werden?**

Die bisher vorgehaltenen allgemeinen Sonderrücklagen Friedhof (sog. Friedhofsausgleichsrücklage HHST 09-9-1960-0x-24200-xxxxxx) sind aufzulösen und einer Zweckerücklage „Erhaltung Anlagevermögen Friedhof“ (HHST 09-9-1960-0x-25009-xxxxxx) zuzuführen (siehe Abschnitt 8 der Handreichung). Dieses bedeutet im Umkehrschluss, dass es für Defizite keine allgemeinen Friedhofsrücklagen mehr gibt und diese ggfls. aus dem Verwaltungshaushalt der Kirchengemeinde auszugleichen sind, sofern der Ausgleich über die Neukalkulation in den 4 Folgejahren nicht erreicht werden kann.
- 2. Muss eine vorhandene Friedhofsrücklage zwingend einer neuen Rücklage für Abschreibungen zugeführt werden oder darf die vorhandene Friedhofsrücklage bestehen bleiben bis diese verbraucht wurde? (Ein Grund zum Beispiel: wenn eine KG mit mehreren Friedhöfen nur eine Friedhofsrücklage hat und eigentlich für jeden Friedhof aus Gründen der Übersichtlichkeit eine Abschreibungsrücklage einrichten möchte, aber der alte Betrag nicht fair aufgeteilt werden kann)**

Siehe Ziffer 1. Ggfls. hat der Kirchenvorstand einen Verteilungsschlüssel für die Aufteilung einer vorhandenen Friedhofsrücklage auf mehrere Zweckerücklagen „Erhaltung Anlagevermögen Friedhof“ festzulegen.
- 3. Können die Zinsen bei einer Sonderrücklage in den Friedhofshaushalt verbucht werden?**

Sonderrücklagen gibt es künftig für die Friedhöfe nicht mehr. Nach Ziffer 1 handelt es sich um Zweckzuweisungen. Zinsen von Zweckerücklagen verbleiben grundsätzlich auf der Rücklage und sind nicht in den Friedhofshaushalt zu verbuchen.
- 4. Wie ist mit vorhandenen Rücklagen von Friedhofsunterhaltungsgebühren (keine Überschuss-Rücklage) umzugehen? Bislang werden diese Einnahmen anteilig jährlich in den Friedhofshaushalt umgebucht.**

Zweckerücklagen für Friedhofsunterhaltungsgebühren sind weiter zulässig und sind nicht der Zweckerücklage „Erhaltung Anlagevermögen Friedhof“ zuzuführen. Die jährliche Übernahme der Anteile aus der Friedhofsunterhaltungsrücklage in den Friedhofshaushalt kann weiterhin wie bisher erfolgen.
- 5. Muss die EK-Verzinsung zwingend im allg. Haushalt verbucht werden oder kann dies auch im Friedhofshaushalt erfolgen, weil der Friedhofshaushalt zunächst abgeschlossen werden muss und für Defizite beziehungsweise Nichtkosten in den meisten Fällen die EK-Verzinsung benötigt wird.**

Auf Abschnitt 7 (Kalkulatorische Kosten) wird verwiesen. Die Eigenkapitalverzinsung ist wie folgt darzustellen:

 - Sofern die Finanzierung der Anschaffung des Anlagegutes aus der Allgemeinen Rücklage beziehungsweise dem kirchengemeindlichen Verwaltungshaushalt erfolgt ist, muss die Eigenkapitalverzinsung dem kirchengemeindlichen Haushalt (00-1) zugeführt werden.
 - Sofern die Finanzierung der Anschaffung des Anlagegutes über Darlehen/Inneres Darlehen sichergestellt wurde, bleiben die kalkulatorischen Zinsen im Friedhofshaushalt.
 - Sofern die Finanzierung der Anschaffung des Anlagegutes aus der Zweckerücklage „Erhaltung Anlagevermögen Friedhof“ sichergestellt wurde, ist die Eigenkapitalverzinsung der v.g. Zweckerücklage zugeführt werden.

6. **Muss jede Anschaffung direkt aus der IV-Rücklage finanziert werden oder falls keine Rücklage vorhanden ist aus dem allgemeinen Haushalt?**

Sofern die Zweckerücklage „Erhaltung Anlagevermögen Friedhof“ einen entsprechenden Bestand hat, ist die Anschaffung aus dieser Zweckerücklage zu finanzieren (Abwicklung über den Vermögenshaushalt 09-2 oder 3-1960). Grundsätzlich sind Anlagegüter ab 1.500 Euro über den Vermögenshaushalt abzuwickeln. Die Finanzierung eines neuen Friedhofsbaggers kann beispielsweise nicht aus dem Verwaltungshaushalt finanziert werden. Hier wird ggfls. eine Darlehnsaufnahme (Innere Anleihe) oder auch eine Finanzierung aus der Allgemeinen Rücklage erforderlich sein. Daraus ergibt sich dann, wie/wo die Abschreibungen zu verbuchen sind. Auf Abschnitt 7.1 (Abschreibung) der Handreichung wird verwiesen.

7.1 **Muss bei jeder Anschaffung eine Entnahme erfolgen oder kann dies aufgrund mehrerer Fälle pro Jahr (hoher Verwaltungsaufwand) einmal am Ende des Jahres umgebucht werden?**

Wir halten dieses Verfahren für vertretbar und auch sinnvoll. Dieses insbesondere zur Sicherstellung der Kassenliquidität, den Vorgaben zum Abschluss von Investitionsmaßnahmen innerhalb von drei Monaten nach Abschluss und zur Sicherstellung einer transparenten Zuordnung von einzelnen Ausgleichsbeträgen.

7.2 **Welche Haushaltsstelle müsste dann im Friedhofshaushalt verwendet werden?**

Das Verfahren zur Abwicklung der Investitionskosten ist in Abschnitt 7.1 (Abschreibung) der Handreichung dargestellt und ist unter Berücksichtigung der vorgegebenen Haushaltsstruktur (Musterhaushaltsplan) abzuwickeln. Grundsätzlich sind ja diese Maßnahmen über den Vermögenshaushalt (SBA 2 oder 3) abzuwickeln. Insofern gibt es hier keine Überschneidung zu lfd. Kosten. Die Darstellung der Kosten erfolgt über die Verbuchung der Abschreibungen im Verwaltungshaushalt.

8. **Haushaltsrecht contra Gebührenkalkulation**

Der Friedhofshaushalt muss vor Jahresabschluss abgeschlossen sein. Ermittelte Nichtkosten müssen durch entsprechende Buchungen (zum Beispiel Zuführung vom allgemeinen kirchengemeindlichen Verwaltungshaushalt, Zuschüsse Dritter etc.) vor Jahresabschluss ausgeglichen sein! Dieses Abrechnungsverfahren des Haushaltes ist nicht identisch mit der Gebührenkalkulation. Auf Abschnitt 10 der Handreichung wird verwiesen. Das bedeutet im Prinzip, dass der Friedhofshaushalt in der Regel niemals ausgeglichen sein wird, als ein Überschuss/Fehlbetrag automatisiert in das folgende Haushaltsjahr vorzutragen sein wird. Dort ist dann über die Gebührenrechnung der Ausgleich i.S. des § 6 KAG darzustellen (zum Beispiel durch angepasste Gebühreneinnahmen, ausgleichende Wirkung von normalen Gebührenschwankungen). Falls sich herausstellt, dass ein Ausgleich des Fehlbetrages in den Folgejahren nicht erreicht wird, ist eine nachträgliche Finanzierung aus der dem kirchengemeindlichen Verwaltungshaushalt oder der Allgemeinen Rücklage der Kirchengemeinde vorzunehmen. Vorgetragene Überschüsse müssen ausgeglichen werden (zum Beispiel durch Gebührensenkungen).

Hinweis zur Gebührenrechnung i.S. von § KAG:

- Kalkulationszeitraum max. drei Jahre
- Fehlbetrag (Kostenunterdeckung) oder Überschuss (Kostenüberdeckung) am Ende des Kalkulationszeitraumes: Ausgleich innerhalb von vier Jahren – erforderlichenfalls (Regelfall) durch Gebührenanpassung.

9. **Verbuchung von Nichtkosten**

Wenn Nichtkosten aus dem allgemeinen Haushalt finanziert werden sollen, welche Haushaltsstellen müssen dann im allgemeinen Haushalt bebucht werden?

- Wie sind nach Ausgleich der Nichtkosten das Restdefizit oder der Restüberschuss im Friedhofshaushalt und im Verwaltungshaushalt zu verbuchen (welche Haushaltsstellen)?

Nichtkosten sind aus dem kirchengemeindlichen Verwaltungshaushalt unter 00-1-1960-0x-56991 (Zuführung zum Betriebshaushalt) zu verausgaben und im Friedhofshaushalt unter 09-1-1960-0x-41968 (Ausgleichszahlung Verwaltungshaushalt) zu vereinnahmen.

- Restdefizite beziehungsweise Restüberschüsse sind nicht auszugleichen und werden per Fehlbetrag/Überschuss im Rahmen des Jahresabschlusses übertragen.

10. **Kann der Friedhofsträger Rückstellungen für künftige Investitionen vornehmen, sofern die Mittel nicht für den Haushaltsausgleich benötigt werden**

Gemeint sind hier kalk. Abschreibungen, welche im Rahmen der Haushaltsausführung vor Jahresabschluss ggfls. der Zweckrücklage „Erhaltung Anlagevermögen Friedhof“ zugeführt werden können (Var. 1 der Buchungsanweisung lt. Anlage 2 der Handreichung). Alternativ kann auch eine Vorfinanzierung aus allgemeinen Haushaltsmitteln der Kirchengemeinde zur Anwendung kommen (Var. 2 der Buchungsanweisung lt. Anlage 2 der Handreichung).

11. **Wird die bisherige Rücklage eine Zweckrücklage und die neue Rücklage für Abschreibung eine Sonderrücklage?**

Siehe Anmerkung zu 1)

Kalkulatorische Kosten

Kosten = Ausgaben im Friedhofshaushalt!

HhSt. Lt. GLD-/GRP-
Plan HKO

HhSt. Lt. GLD-/GRP
Plan HKO

HhSt.-Lt.GLD-/GGRP-
Plan HKO

Abschreibungen von Anlagevermögen (AV)

Gebäude/Bauwerke	09-1-1960-xx-56761	Var.1	09-2-1960-xx-43673	Zuführung vom	09-2-1960-xx-59171	Zuführung IV-Rücklage
Bewegliches AV	09-1-1960-xx-56771	→	Betriebshaushalt	09-2-1960-xx-5968*	(Teil-)Finanzierung	Darlehens-Tilgung
					(Rest s. vor)	
	Var. 2	→	00-1-9870-00-41761	Einn. a. Abschreibungen	Finanzierungsmittel i.R. der	Gesamtdeckung
				GebührenHh	→	

Verzinsung des Eigenkapitals (EK)

09-1-1960-xx-5676	Var.1	09-1-1960-xx-41762	Zinsen bleiben im GebührenHh, wenn Eigenkapital aus IV-Rücklage vorfinanziert oder wenn Finanzierung über Darlehen/Innere Anleihe erfolgt.
	Var.2	00-1-9870-00-41762	Zinsen werden in den VerwHh der Kirchengemeinde gebucht, wenn Anlagegut aus Allgemeinen Haushaltsmitteln finanziert ist (Allg. Rücklage)

Das kommunale Haushaltsrecht sieht innerhalb des Gesamthaushaltes die Gegenbuchung im EP 9 des VerwHH vor und dient dort der Gesamtdeckung (Allg. Rücklage) beziehungsweise könnte von dort eine Zweckrücklage (IV-Rücklage aus Abschreibungen) zugeführt werden. Das kirchliche Haushaltsrecht sieht für Friedhöfe die Bewirtschaftung in einem separaten SBB mit eigenem VerwHH und VermHH vor, so dass eine Bündelung über den allgemeinen Verwaltungshaushalt hier entfällt.

Altrücklagen

Wurden in der Vergangenheit Ausgleichsrücklagen gebildet, sind diese auf die Zweckrücklage „Erhaltung Anlagevermögen Friedhof“ überzuleiten. Hierzu ist ein Kirchenvorstandsbeschluss zu fassen.

Bischöfliches Generalvikariat

Abteilung Kirchengemeinden

Referat Organisation und Steuerungsunterstützung

Steinfurter Straße 100

48143 Münster

Fon 0251 495-208

www.bistum-muenster.de